

DESTINAÇÃO DO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA: uma análise da vinculação e da desvinculação de receitas sob a perspectiva da segurança jurídica e da legitimidade dos Poderes Legislativo e Executivo

Evana Rezende Batista

1 INTRODUÇÃO TEÓRICO-METODOLÓGICA

O presente estudo trata da importância da destinação do produto da arrecadação tributária, a partir da análise realizada sobre os fundamentos do princípio da não afetação das receitas de impostos e sobre os institutos da vinculação e da desvinculação de receitas, sob a perspectiva da necessidade de segurança jurídica e da legitimidade dos Poderes Legislativo e Executivo.

Tomando como base os estudos realizados por diversos juristas, em especial os ensinamentos de Misabel Abreu Machado Derzi, segundo a qual cabe ao direito tributário desenhar um sistema distributivo que garanta aspectos fundamentais para a dignidade humana, e Élide Graziane Pinto, no sentido de que o orçamento público tem por finalidade central o esforço de assegurar a concretização dos direitos fundamentais no bojo da sociedade a que se refere, objetivou-se com esse trabalho identificar as principais críticas e verificar eventuais impactos decorrentes do princípio e dos institutos supracitados na prática orçamentária e na gestão dos recursos públicos.

A partir da análise do princípio da não afetação das receitas de impostos e dos institutos da vinculação e da desvinculação de receitas, nota-se, a primeira vista, uma aparente contradição, a qual decorre da simultânea existência de um princípio constitucional que veda a afetação, ou vinculação, de receitas de impostos; de várias exceções constitucionais ao mesmo princípio; de vinculações, ou destinações, e desvinculações também consagradas no âmbito da Constituição da República, de 1988.

Esse contexto jurídico, que se apresenta conflituoso e instável, alinhado a um contexto social que carece da destinação de recursos públicos para o cumprimento de garantias básicas, conduziu ao segundo objetivo deste estudo, que consiste na análise sobre possíveis impactos da utilização do princípio e dos institutos supracitados à segurança jurídica, tão cara ao ordenamento, e à legitimidade dos Poderes Legislativo e Executivo, visto que são eles os

principais responsáveis pela destinação dos recursos, seja pela via constitucional, orçamentária ou administrativa.

É importante esclarecer que o presente estudo não tem a intenção de problematizar ou se aprofundar tecnicamente sobre critérios, justificativas ou resultados de cada vinculação ou desvinculação. Também não pretende escolher um lado, defender ou refutar o princípio e os institutos objetos de estudo.

Por outro lado, visa-se trazer à tona, numa perspectiva do Direito Público, as críticas e eventuais problemas que podem se originar desse sistema para a estabilidade e a confiança das relações jurídicas, principalmente quando se trata de valores e necessidades públicos, o que pode desse modo comprometer diretamente o sistema democrático e a legitimidade dos poderes.

A partir do estudo normativo, jurisprudencial e doutrinário, limitou-se este trabalho à exposição dos conceitos, críticas e eventuais problemas que podem decorrer da utilização do princípio da não afetação das receitas de impostos e dos institutos da vinculação e da desvinculação de receitas.

Após as considerações tecidas, constatou-se que, sob o ponto de vista da justiça distributiva e do orçamento público como mecanismo de promoção de direitos fundamentais, da forma como vem sendo praticado no país, a vinculação e a desvinculação de receitas não têm demonstrado correspondência com as soluções a que se propõem, de modo que trazem fragilidade ao ordenamento jurídico.

O presente estudo se justifica na necessidade de haja uma correspondência clara entre a vinculação ou a desvinculação de receitas e o cumprimento do propósito público a que se destinam. A sociedade, que tanto precisa de soluções práticas que possam ser dadas pelas garantias constitucionais, pela efetivação no plano legal orçamentário e pela administração das políticas públicas, passa a desacreditar no sistema jurídico, na capacidade de que o Direito Público se volte à satisfação das necessidades mais básicas e, conseqüentemente, nas instituições representativas, as quais possuem a lei e a discricionariedade como instrumentos.

2 PRINCÍPIO DA NÃO AFETAÇÃO DA ARRECADAÇÃO DE IMPOSTOS

O princípio da não afetação da arrecadação de impostos está expresso na Constituição da República de 1988 - CR/88, por meio do art. 167, IV, que também estabelece outras vedações, conforme o enunciado a seguir:

Art. 167. São vedados:

[...]

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo.¹

Como se pode observar do próprio dispositivo constitucional, a vedação consiste no fato de não ser permitida a afetação, ou vinculação, da receita de impostos a quaisquer despesas específicas.

2.1. Histórico

Nota-se que a proibição de vinculação não se estende a outras espécies tributárias, mas apenas aos impostos. Mas o dispositivo constitucional não se originou da forma como apresenta a sua redação atual. Conforme explica André Castro Carvalho, a vedação surgiu na Constituição de 1967, tendo sido estabelecida para todos os tributos à época, o que veio a se modificar apenas com a Constituição de 1988:

Na história das constituições brasileiras, **a regra da não afetação foi consagrada a partir de 1967/94, mediante a proibição à vinculação da receita de todos os tributos**, à exceção apenas dos impostos únicos, que eram impostos específicos (sobre petróleo, telecomunicações e energia elétrica). Essa disposição se manteve com a Emenda Constitucional nº 01/1969, a qual, além de especificar quais seriam esses impostos únicos, possibilitou que leis complementares — normas infraconstitucionais, portanto — instituísem novas exceções a essa vedação. A constituição de 1988, no entanto, adotou critério diverso, impedindo a vinculação de receitas apenas de impostos (tendo em vista os diversos tributos parafiscais nela contidos), porém não possibilitou qualquer exceção infraconstitucional à regra originária.²

É interessante notar que a Constituição de 1967 originou-se a partir de votação, aprovação e promulgação, o que a caracteriza formalmente como uma constituição promulgada. Entretanto, conforme destaca Pedro Lenza, pode se considerar como constituição outorgada,

¹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 01 de fevereiro de 2020.

² MACHADO, Gabriella Consoli. **ORÇAMENTO IMPOSITIVO NO BRASIL: a influência do ordenamento jurídico e da recente EC 86/2015**. Rio de Janeiro, 2016. p. 51. Disponível em: <<https://pantheon.ufrj.br/handle/11422/11574>>. Acesso em: 01 de fevereiro de 2020.

visto que foi elaborada no contexto do regime ditatorial, no qual o Congresso Nacional não detinha *liberdade para alterar substancialmente o novo Estado que se instaurava*³.

Com esta breve contextualização, é possível compreender o que o Poder Executivo pretendia à época a partir da elaboração da regra citada: a máxima liberdade de utilização dos tributos como lhe aprouvesse. E a aprovação dessa regra se deu exatamente a partir da ausência de qualquer poder de manifestação pelo Legislativo.

Este estudo não pretende aprofundar-se sobre os resultados da medida realizada à época, mas destaca a crítica aos retrocessos sociais que podem decorrer a ausência de financiamentos governamentais, os quais, a seu turno, são muitas vezes assegurados exatamente por meio de vinculações de receitas. Nesses termos tem-se abaixo a crítica apresentada por Fábio Konder Comparato, Heleno Taveira Torres, Élidea Graziane Pinto e Ingo Wolfgang Sarlet, em relação à garantia do direito à educação:

No que concerne ao direito fundamental à educação, **somente períodos ditatoriais ousaram rever o compromisso social assumido desde a Constituição Republicana de 1934 de financiamento governamental em patamares mínimos** nesse setor. Ou seja, há mais de 80 anos a nação brasileira reconhece na educação pública o caminho decisivo para a progressiva e inadiável superação da dependência tecnológica, ainda que sejam lentos e complexos os esforços de associar dever de gasto mínimo a qualidade no ensino.

Os retrocessos causados pelas Constituições de 1937 e 1967/1969 certamente adiaram esse histórico processo cumulativo de buscar universalizar o acesso à escola para todos os cidadãos, com o dever de ensino de qualidade.⁴

Com o advento da Constituição da República, de 1988, conhecida como Constituição Cidadã, a vedação à vinculação de receitas foi restringida apenas à arrecadação oriunda dos impostos e, no mesmo dispositivo constitucional, foram fixadas exceções ao chamado princípio da não afetação, determinadas por repartições constitucionais obrigatórias, vinculações de recursos a áreas específicas e prestação de garantias.

Nota-se, a primeira vista, uma restrição à total liberdade de atuação do Poder Executivo frente às receitas públicas, visto que a não afetação, antes aplicada a todos os tributos, passou a incidir apenas às receitas oriundas de impostos. Por outro lado, e de forma democrática, o Poder Legislativo garantiu ao Poder Executivo a liberdade de utilização das receitas de impostos.

³ LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 15. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo : Saraiva, 2011. p. 115.

⁴ COMPARATO, Fábio; TORRES, Heleno Taveira; PINTO, Elida Graziane; SARLET, Ingo Wolfgang. Financiamento dos direitos à saúde e à educação: mínimos inegociáveis. **Revista Consultor Jurídico**. 2016. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-jul-27/financiamento-direitos-saude-educacao-minimos-inegociaveis>>. Acesso em: 01 de fevereiro de 2020.

Em outras palavras, da forma como expresso atualmente, o princípio da não afetação das receitas de impostos consagra a independência e a harmonia entre os poderes, expressas pelo art. 2º da Constituição da República, na medida em que representa uma liberdade ao Poder Executivo originada da liberdade do constituinte originário.

O art. 167, IV da Constituição consagra o assim chamado Princípio da Não-Afetação, proibindo a vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa. **Tal preceito revela-se uma cláusula aberta, consagrada da liberdade do legislador** para dispor livremente de todas as receitas que tiverem sido auferidas. [...] ⁵

2.2. Classificação dos tributos quanto à hipótese de incidência

De acordo com o conceito expresso no art. 3º do Código Tributário Nacional, tributo *é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*⁶.

A partir da mera conceituação, já se depara com a expressão “vinculada”, a qual, neste caso, se refere ao fato de que a atividade de arrecadação não consiste em discricionariedade da Administração Pública, mas sim em obrigatoriedade. Os tributos são estabelecidos por lei e, tanto para quem deve cobrá-los, quanto para quem deve cumprir seu pagamento, a atividade é compulsória.

Enfim, o tributo pode ser conceituado como dever fundamental e que se constitui em prestação pecuniária que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a direção dos princípios constitucionais de capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade do grupo e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei e elaborado de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição Federal.⁷

⁵ SCAFF, Fernando Facury. Vinculação de impostos a gastos sociais é uma cláusula pétrea. **Revista Consultor Jurídico**. 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-out-16/justica-tributaria-vinculacao-impostos-gastos-sociais-clausula-petrea>>. Acesso em: 01 de fevereiro de 2020.

⁶ BRASIL. Lei nº 5.172 (1966). **Código Tributário Nacional**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 02 de fevereiro de 2020.

⁷ LEITE, Gisele. Considerações sobre os fundamentos do direito tributário brasileiro. **Jusbrasil**. 2015. Disponível em: <<https://professoragiseleite.jusbrasil.com.br/artigos/160040077/consideracoes-sobre-os-fundamentos-do-direito-tributario-brasileiro>>. Acesso em: 02 de fevereiro de 2020.

Para este trabalho, importa a classificação dos tributos quanto à hipótese de incidência, o que apresenta mais uma acepção do termo “vinculação”, a ser estudada antes que se possa passar aos próximos capítulos.

A hipótese de incidência consiste na definição abstrata de ato ou fato que, ao ocorrer, passa a caracterizar a necessidade de aplicação de determinado tributo. Concretizada a hipótese de incidência, ou seja, confirmada a sua ocorrência na realidade fática, tem-se a caracterização objetiva do fato gerador, o qual demanda a tributação.

De acordo com a hipótese de incidência, as diferentes espécies de tributos são classificadas entre tributos vinculados ou não vinculados. Essa classificação também é denominada como vinculação do fato gerador. Isso porque ela representa a necessidade, ou não, de que haja uma atividade estatal específica para que ocorra a aplicação do tributo. Em outras palavras, a aplicação do tributo se vincula a uma contraprestação por parte do ente público tributante.

Quanto à vinculação do fato gerador a uma atividade estatal: os tributos podem ser vinculados — quando o fato gerador se refere a uma atividade estatal específica e relativa ao contribuinte, como por exemplo, as taxas e a contribuição de melhoria; ou não vinculados, quando o fato gerador for uma atividade do contribuinte, como no caso dos impostos e contribuições especiais.⁸

O imposto é conhecido como tributo não vinculado por excelência. Isso porque, como vimos, os impostos dependem apenas de uma determinada manifestação de riqueza por parte do contribuinte. Não dependem de nenhuma manifestação ou contraprestação específica por parte da administração tributante para sua ocorrência, e também não geram nenhum direito a isso.

Nos termos da definição apresentada por Ricardo Alexandre, tem-se:

Os impostos são, por definição, tributos não vinculados que incidem sobre **manifestações de riqueza** do sujeito passivo (devedor). Justamente por isso, o imposto se sustenta sobre a ideia da **solidariedade social**. As pessoas que manifestam riqueza ficam obrigadas a contribuir com o Estado, fornecendo-lhe os recursos de que este precisa para buscar a consecução do bem comum.⁹

Quando se verifica, então, que o legislador constituinte optou por destinar a não afetação apenas aos impostos, e retirar sua incidência sobre as demais espécies tributárias, atenta-se para

⁸ LEITE, *Ibidem*.

⁹ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. – 6. ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2012. p. 21.

o fato de que pode ter sido reconhecida uma incompatibilidade ao se estabelecer a não afetação sobre tributos que demandam uma atuação executiva para sua ocorrência, o que corresponderia a ignorar os próprios custos dessa atuação.

Não que houvesse impedimento à aferição dos custos da atividade e à necessária verificação de correspondência ou de recomposição com os valores tributados, menos ainda que fosse necessária a fixação em texto legal para que o Poder Executivo se responsabilizasse por esse equilíbrio financeiro/orçamentário e recompusesse os custos da sua atividade.

Todavia, o que se percebe é que, em tese, a não afetação estabelecia plena liberdade de atuação executiva com os recursos advindos de uma arrecadação decorrente da necessária atuação administrativa, não aquela da atividade de tributação, mas uma manifestação ou contraprestação específica para que o tributo possa ser cobrado.

Em outras palavras, estabelecia-se a liberdade de utilização de recursos cuja arrecadação apenas ocorre quando a administração realiza uma atividade específica que gera custos.

Ao ser estabelecida constitucionalmente a não afetação apenas sobre a arrecadação oriunda de impostos, a vedação constitucional alinha-se à técnica definição das características de cada tributo, considerando que os impostos se diferem das demais espécies tributárias justamente em função do seu caráter não vinculado a qualquer contraprestação.

Esse fato acaba por representar uma contribuição técnica à efetivação da justiça distributiva, conforme explica a professora e jurista Misabel Abreu Machado Derzi:

Interessa-nos, além disso, abordá-lo sob outro ângulo, o da justiça distributiva a que deve servir. Evidentemente os impostos, sendo os tributos não vinculados a uma atividade estatal (como no caso das taxas e das contribuições), cuja hipótese normativa é descritiva de um fato indicativo de capacidade econômica, prestam-se a enfrentar as despesas em geral, segundo o critério da necessidade. Se a destinação do produto arrecadado estiver previamente definida por ação do legislador, reduz-se a margem de distributividade que lhes é inerente.¹⁰

Os tributos vinculados possuem a característica da retributividade, já que neles se identifica uma situação de correspondência a uma prestação administrativa. Já os tributos não vinculados são considerados contributivos, *porque, não havendo atividade estatal, o contribuinte apenas estaria se solidarizando, mesmo que forçadamente, aos fins do Estado*¹¹.

¹⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. O princípio da não afetação da receita de impostos e a justiça distributiva. In: HORVATH, Estevão; CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Org.). **Direito financeiro, econômico e tributário: estudos em homenagem a Régis Fernandes de Oliveira**. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 637-660 (p. 640).

¹¹ ALEXANDRE, *Op. cit.* p. 69.

Até aqui não se falou sobre o fato de que as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios foram também instituídos como tributos não vinculados, no que concerne à classificação relacionada à hipótese de incidência. Há controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais sobre essas modalidades tributárias e, para fins do presente estudo, não cabe aprofundar no tema, visto que, com a classificação dos tributos quanto à destinação do produto da arrecadação, nota-se que possuem arrecadação vinculada, o que se contrapõe ao princípio da não afetação.

2.3. Classificação dos tributos quanto ao produto da arrecadação

A classificação dos tributos quanto à destinação do produto da arrecadação estabelece a distinção entre os tributos cuja arrecadação deve ser destinada a uma aplicação específica e os tributos cuja arrecadação pode ser utilizada para custear quaisquer atividades estatais, conforme as necessidades apresentadas pela Administração Pública e pela sociedade, bem como as ações geridas pelo Poder Executivo.

Quanto à vinculação do produto da arrecadação — tributos com arrecadação vinculada — aqueles em que o produto da arrecadação deve ser aplicado à finalidade que deu origem ao tributo, ex: contribuições especiais
e tributos com arrecadação não vinculada — são aqueles em que o valor arrecadado não precisa ser aplicado a nenhuma finalidade estabelecida, ex: taxas e impostos.¹²

É importante esclarecer que esta classificação, relacionada às receitas dos tributos, não se confunde com a classificação anterior, relacionada à origem dos tributos. Conforme explica Ricardo Alexandre:

[...] Lá, o divisor de águas é se a situação definida em lei como necessária e suficiente para o surgimento da obrigação de pagar tributo é uma atividade do Estado ou um fato do contribuinte. Aqui, a preocupação é com a liberdade que o Estado possui para definir a aplicação do produto da arrecadação.¹³

Claramente, percebe-se que os tributos cuja arrecadação é vinculada materializam a afetação, vinculação, restringida pelo art. 167, IV, da Constituição da República de 1988.

Tributo de receita vinculada é aquele que a lei determina uma destinação para os valores arrecadados, a exemplo do empréstimo compulsório (art. 148, parágrafo único

¹² LEITE, *Op. cit.*

¹³ ALEXANDRE, *Op. cit.* p. 69.

da CF). Nesses casos a destinação diversa implica na responsabilização do agente público.

Tributo de receita não vinculada, de outro lado, é aquele em que o administrador público poderá escolher, utilizando-se dos critérios da conveniência e oportunidade, onde aplicar os valores arrecadados.¹⁴

Resta, então, a análise quanto aos tributos cujo produto da arrecadação não é vinculado a uma prestação específica. Com já visto, dentre impostos, taxas e contribuições de melhoria, apenas os impostos cumulam com essa característica a de não serem originados a partir de contraprestação estatal específica.

Assim, percebe-se que a decisão constitucional por limitar a não afetação aos impostos parece ter sido orientada de acordo com as características típicas do tributo, de modo que a característica não teria decorrido do dispositivo constitucional, mas o oposto: o legislador constituinte teria levado em conta os atributos típicos dos tributos para estabelecer e restringir a vedação, de modo que faz sentido a sua aplicação aos impostos enquanto aos demais tributos suscita questionamentos relacionados à natureza deles.

Esse fato representa ainda que a Constituição determinou uma liberdade de atuação administrativa em relação às receitas dos impostos que são, por natureza, desvinculadas de atividades específicas, possibilitando que o Poder Executivo tenha autonomia para fazer face a despesas prioritárias, adequando sua atuação ao melhor atendimento às necessidades sociais que estão em constantes processos de mutação.

Nesse sentido explica Gabriella Machado:

[...], extrai-se a característica mais relevante do imposto: a não vinculação, ou seja, não decorre de qualquer atividade estatal e, por isso, não se destina a supri-la. Isso significa que deve-se decidir aonde aplicar as receitas decorrentes dessa espécie tributária visando as prioridades de cada ente federativo, utilizando-se da lei orçamentária para a destinação dos recursos arrecadados.¹⁵

2.4 Caixa único e solidariedade

De uma forma simplificada, pode-se compreender que a não afetação materializa-se como a disposição de todo o volume financeiro da arrecadação de impostos em caixa único de

¹⁴ BALSAN, Francys. Não confunda: tributo vinculado com tributo de receita vinculada. **Jusbrasil**. Disponível em: <<https://fbalsan.jusbrasil.com.br/noticias/317931055/nao-confunda-tributo-vinculado-com-tributo-de-receita-vinculada>>. Acesso em: 08 de fevereiro de 2020.

¹⁵ MACHADO, *Op. cit.* p. 49.

cada ente público, o qual constitui o conjunto de recursos que o gestor público tem para dispor conforme sua discricionariedade, ou seja, considerando a conveniência e a oportunidade do ato.

Ao mesmo tempo, são os referidos recursos que se apresentam aos legisladores como o caixa disponível às políticas públicas que possam ser estabelecidas ou priorizadas.

Saliente-se que a finalidade do princípio é obrigar que todos os recursos sejam alocados em um “caixa único” de cada um dos entes federativos, sem que sejam carimbados a certa despesa ou fundo especial já determinado⁴⁹³. Inclusive, a técnica do orçamento-programa exposta por JOSÉ AFONSO DA SILVA é reticente quanto às vinculações, levando em conta que a sua premissa orçamentária basilar é a liberdade de recursos para fomentar a realização de obras e serviços de acordo com uma *escala de prioridades* preestabelecidas.¹⁶

Ao detalhar essa característica, a professora Misabel Abreu Machado Derzi considera, inclusive, que o princípio da não afetação se torna complementar aos princípios do Orçamento Bruto¹⁷ e da Universalidade¹⁸, os quais são orientações básicas às finanças públicas. Veja-se:

Ora, o princípio da não afetação (prévia) da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa é regra complementar à contabilização pelo bruto e um dos aspectos da universalidade. **As receitas devem formar massa distinta e única, cobrindo o conjunto das despesas**, segundo as prioridades eleitas pelo Parlamento. Somente assim será possível o planejamento. Se as vinculações avultam, ficando a receita comprometida por antecipação pelo legislador tributário, ao legislador orçamentário cassar-se-á a faculdade de programar e o planejamento integrado.¹⁹

Desse modo, vê-se o princípio da não afetação não apenas como orientador da atuação do Poder Legislativo, mas também como garantidor da liberdade de atuação do Poder Executivo.

Este último tem o condão de ser receita disponível ao administrador para aplicar, segundo suas escalas de prioridades, os recursos em áreas de maior necessidade para a população. Ou seja, em uma análise interpretativa quanto a principal finalidade do princípio da não afetação, depreende-se que é justamente dar liberdade ao administrador público para manusear os recursos públicos de modo a suprir as

¹⁶ CARVALHO, André Castro. **Vinculação de receitas públicas e princípio da não afetação: usos e mitigações**. Universidade de São Paulo. Faculdade de Direito - São Paulo, 2010. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-24022011-091027/publico/Carvalho_Andre_Castro_dissertacao_completa.pdf>. Acesso em: 09 de fevereiro de 2020. p. 127.

¹⁷ O princípio do Orçamento Bruto significa que todas as parcelas da receita e da despesa devem aparecer no orçamento em seus valores brutos, sem qualquer tipo de dedução. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/cidadao/entenda/cursopo/principios>>. Acesso em: 09 de fevereiro de 2020.

¹⁸ O princípio da universalidade determina que todas as receitas e todas as despesas devem estar previstas na Lei do Orçamento Anual – LOA. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/cidadao/entenda/cursopo/principios>>. Acesso em: 09 de fevereiro de 2020.

¹⁹ DERZI, *Op. cit.* p. 640.

necessidades sociais mais carentes, já que configuram espécie tributária não vinculada originalmente.²⁰

Ocorre que essa liberdade, ou discricionariedade, não é ilimitada. Ela tem restrições e se rege conforme os princípios e objetivos constitucionais, que expressam as prioridades elencadas pelo legislador constituinte, as quais não são de livre escolha, mas determinam o que deve ser a orientação primeira dos gestores públicos ao efetivarem as políticas públicas.

Conforme explica Luís Henrique Madalena:

Admitir que o Direito delegue para o administrador escolhas que ficam ao seu alvitre, partindo da definição de princípios em uma concepção teleológica, em que estes convertem-se em mandados de otimização que possuem o condão de abrir a interpretação do direito e abrir o leque de possíveis respostas, apresenta-se claramente antidemocrático. Não é possível que se realize uma interpretação do direito em que a democracia, de forma democrática, delegue a definição do direito para instrumentos não democráticos, o que é o mesmo que dizer que se escolhe democraticamente não ser mais democrático. Ora, qualquer “método” interpretativo que leve a um tal resultado de subverter a Constituição em múltiplas formas, indiscutivelmente retirando-lhe normatividade, não pode ser tida como autêntica, não sendo nada além de verdadeiro golpe ao Estado Democrático de Direito.²¹

Nesse contexto, é impossível não destacar os objetivos constitucionalmente expressos, conforme art. 3º da Constituição da República de 1988:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.²²

Nota-se que os objetivos constitucionais privilegiam a liberdade, a solidariedade e a redução de desigualdades, o que, em um estado capitalista, demanda organização tributária e financeira que seja voltada a esses fins, conforme explica o professor e jurista Onofre Alves Batista Júnior:

No Estado Distribuidor, as finanças baseiam-se no tributo, cobrado com fundamento na justiça distributiva e no princípio da capacidade contributiva. O poder de imposição tributária do Estado não se justifica pela mera existência do Estado ou por suas necessidades financeiras, mas pela concepção de um Estado capitalista, Tributário e

²⁰ MACHADO, *Op. cit.* p. 49.

²¹ MADALENA, Luis Henrique. **Discricionariedade administrativa e hermenêutica**. Coord. Lenio Luiz Streck. Salvador: Juspodivm, 2016. p. 211.

²² BRASIL, Constituição (1988). *Op. cit.*

Distribuidor, social em seu desiderato, orientado para o bem comum, que deve propiciar justiça social.²³

Nesse ponto, é possível reconhecer que o princípio da não afetação consiste em instrumento importante a esse desiderato, visto que, primeiramente, constitui um bloco financeiro robusto e, em segundo lugar, pode ser utilizado diretamente e sem maiores limitações conforme as necessidades públicas.

*O Estado Distribuidor deve ser justo na cobrança de tributos, por um lado; deve prestar eficientemente seus serviços, por outro. Se tributar mal, injustamente, o modelo fracassa; se for ineficiente ou corrupto, a máquina pública sufoca. Nesse compasso, a receita deve ser obtida com observância do princípio da capacidade econômica (justiça fiscal); por outro giro, a “massa de tributos arrecadados” deve dar suporte a uma atuação estatal que se oriente para proporcionar justiça social. Pela faceta financeira, assim, cabe às leis orçamentárias, votadas pelos legislativos, decidir e orientar os recursos arrecadados para o atendimento das necessidades da coletividade, condicionados pelo desiderato maior de propiciar justiça social.*²⁴

2.5 Exceções constitucionais ao princípio da não afetação e as cláusulas pétreas

Até aqui tratou-se apenas da primeira parte do art. 167, IV, da Constituição da República, que se refere à vedação da vinculação da receita de impostos. Entretanto, resta tratar da maior parte do dispositivo, a qual consiste justamente nas exceções à regra.

Conforme se depreende da leitura do dispositivo, são ressalvadas:

Art. 167. [...]

IV - [...] a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo.

Nesse ponto, cumpre destacar inicialmente que, por se tratar de norma estabelecida constitucionalmente, seguindo o princípio da paridade das formas, *estando assim instituída, também apenas por meio de alteração constitucional é que se pode estabelecer exceções a ela*²⁵.

Observa-se que as exceções constitucionais se referem especialmente a arrecadação de determinados impostos que é destinada às repartições constitucionais e à efetivação do

²³ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Por que a guerra fiscal? Os desafios do Estado na modernidade líquida. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. v.102, p. 305 - 341, 2011. p. 314.

²⁴ BATISTA JÚNIOR, *Ibidem*. p. 314.

²⁵ LEITE, *Op. cit.*

federalismo fiscal; vinculações a ações e serviços para garantia dos direitos fundamentais à saúde e à educação; ao custeio da própria administração tributária e à prestação de garantias.

E não se trata de poucas exceções. Por outro lado, conforme detalhado por André Castro Carvalho, não apenas nesse dispositivo constitucional se encontram exceções à regra da não vinculação:

A despeito de o princípio da não consignação de receitas ter continuado a ser consagrado no ordenamento constitucional brasileiro, a própria Carta Magna estabelece vastas exceções à regra, seja no próprio inciso em que a concebe, seja por diversas emendas constitucionais que excepcionam a regra geral da não vinculação por meio de uma vinculação constitucional específica.

A não afetação não se aplica na repartição do produto da arrecadação do IR, ITR, IPVA, ICMS, IPI, consignando que tal exceção não abarca as “vinculações” para o federalismo fiscal. Desta forma, há a possibilidade de que haja a utilização destes impostos a fim de que sirvam como transferências no federalismo fiscal, quer para o Fundo de Participação dos Estados e Municípios, quer como observância de outro comando normativo que preveja esta suposição – como na hipótese de lei estadual destinar a quota- parte que lhe cabe do FPE para distribuir aos municípios situados em seu território.

Ademais, há também a previsão de ressalva no caso de destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, manutenção e desenvolvimento do ensino e realização de atividades da administração tributária. Nos dois primeiros casos, excepcionam-se as “vinculações” – despesas obrigatórias – para saúde e educação, demonstrando que a Carta Magna lida vulgarmente com os dois conceitos ao tratá-los como sinônimos.

Também não se aplica quanto à prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita orçamentária (AROs). Outrossim, não se verifica quanto à prestação de garantia ou contragarantia à União e para o pagamento de débitos para com esta com relação ao ITCMD, ICMS, IPVA, IPTU, ITBI e ISS e, também, no tocante ao produto da repartição de verbas para o federalismo fiscal. Desta forma, também considera possível a vinculação-garantia da receita de impostos em algumas modalidades estabelecidas.²⁶

No entendimento de diversos juristas, a existência de tantas exceções à regra é prejudicial à própria regra, conforme destaca Gabriella Machado, que explicita outras exceções constantes ao longo do texto constitucional:

Nota-se que, apesar do citado princípio possuir uma finalidade imprescindível para uma boa gestão orçamentária, este encontra-se prejudicado devido as diversas exceções. [...]

Além das previstas no próprio dispositivo consagrador do princípio da não afetação, outras vinculações de receita de impostos foram permitidas ou fixadas pela Carta Federal em dispositivos esparsos, tais como, por exemplo: facultou-se aos Estados e ao Distrito Federal vincular a fundo estadual de fomento à cultura até 0,5% de sua receita tributária líquida, para o financiamento de programas e projetos culturais e;

²⁶ CARVALHO, *Op. cit.* p. 131.

criou-se, no âmbito de cada Estado e do Distrito Federal, para vigorar até o ano de 2020, o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de valorização dos profissionais da educação (Fundeb), que será constituído por 20% dos recursos a que se referem os incisos I (ITCD), II (ICMS) e III (IPVA) do art. 155; o inciso II (imposto da competência residual) do caput do artigo 157; os incisos II (50% do ITR), III (50% do IPVA) e IV (25% do ICMS) do caput do artigo 158 (trata das transferências aos Municípios); e as alíneas a (FPE) e b (FPM) do inciso I e o inciso II (IPI, proporcional às exportações) do caput do artigo 159 (trata das transferências aos Estados), todos da Constituição Federal.²⁷

Destaca-se, ainda, a permissão de vinculação de receitas próprias de impostos para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos com esta (art. 167, §4º, CR/88) e a vinculação pelos Estados e Distrito Federal a programa de apoio à inclusão e promoção social até 0,5% da receita tributária líquida (art. 204, parágrafo único, CR/88).

Expostas as referidas exceções, nota-se que se tratam da efetivação do federalismo fiscal, de garantias básicas e fundamentais de saúde e educação, de direitos sociais e do equilíbrio nas finanças públicas.

Assim sintetizadas, é de se ressaltar que todas elas são relacionadas a direitos, garantias e princípios privilegiados pela Constituição da República e pelo sistema democrático brasileiro, como priorizações, destaques do que não pode ser limitado e precisa ser protegido para que seja garantida, por outro lado, a liberdade de utilização da arrecadação de impostos.

Nesse sentido, há quem defenda inclusive que as exceções caracterizam cláusulas pétreas constitucionais, as quais estão elencadas no art. 60, §4º, da CR/88, nos termos:

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.²⁸

Dentre as exceções listadas, várias são facilmente reconhecidas como voltadas ao atendimento de necessidades estabelecidas em função da forma federativa de Estado, tais como aquelas relacionadas às repartições constitucionais e ao equilíbrio das finanças públicas.

No que concerne às demais, é possível caracterizá-las como assecuratórias de direitos e garantias individuais. Nestes termos explica o professor Fernando Facury Scaff:

²⁷ MACHADO, *Op. cit.* p. 50.

²⁸ BRASIL, Constituição (1988). *Op. cit.*

Pois bem, porque se afirma que esta exceção à norma de não-afetação, veicula uma cláusula pétrea constitucional?

Como é sabido, as cláusulas pétreas não permitem que alguns temas sejam sequer objeto de proposta de emenda tendente à sua modificação (art. 60, §4º, CF), sendo os “direitos e garantias individuais” contemplados no inciso IV.

Eis a questão: Estará o financiamento desses dois direitos sociais, de educação e de saúde, contidos dentre os “direitos e garantias individuais”?

Respondo que sim, através da construção jurídica que passo sucintamente a expor.

O Título II da Constituição, denominado de “Direitos e Garantias Fundamentais”, possui cinco Capítulos. O primeiro desses Capítulos diz respeito aos “Direitos e Deveres Individuais e Coletivos”, contendo o art. 5º, e o segundo trata “Dos Direitos Sociais”, que se inicia com o art. 6º, no qual estão consagrados os direitos sociais à saúde e à educação. O STF já decidiu que esses dois direitos sociais são direitos fundamentais (ver, por todos, para a saúde a ADI 3.510, Min. Ayres Brito; e para a educação a ADC 41, Min. Roberto Barroso e ADI 5.357, Min. Edson Fachin). Portanto, fica assente que os direitos à educação e à saúde são direitos sociais e também fundamentais.

Essa análise é suficiente, mas se pode avançar, problematizando, pois a norma pétrea menciona “direitos e garantias individuais”. Serão os direitos sociais, já identificados como direitos fundamentais, também “direitos individuais”?

Seguramente há uma dimensão individual nos direitos sociais. Ela não se esgota na individualidade, pois o todo é maior que a soma das partes, como ensinou Aristóteles, há mais de 2.500 anos. Logo, existe uma dimensão individual dentre os direitos sociais, o que alcança a amplitude pretendida pelas cláusulas pétreas.²⁹

O professor explica que não se trata apenas de estabelecer o direito, mas de garantir também a proteção ao financiamento desse direito, tendo que, se não há recursos destinados a assegurá-lo, não é possível reconhecer que o direito esteja garantido. Veja-se:

Analisando a jurisprudência do STF, vê-se interessante análise realizada pelo Min. Gilmar Mendes, na ADPF 33-MC, ao tratar do alcance das cláusulas pétreas, na qual assevera que “a lesão a preceito fundamental não se configurará apenas quando se verificar possível afronta a um princípio fundamental, tal como assente na ordem constitucional, mas também a disposições que confirmam densidade normativa ou significado específico a esse princípio”. Assim, pode-se ampliar tal conceito restritivo de “direito individual” previsto na cláusula pétrea, a fim de alcançar toda a densidade normativa, de que trata o Min. Gilmar, para estes dois direitos sociais, já declarados como fundamentais. Bem sei que ele o fez analisando o que seria um preceito fundamental, instituto diverso, mas que é correlato ao que ora se discute neste texto.

Porém, o que se assegura é o direito ou o financiamento a esse direito? Não se há de esquecer que se está tratando de vinculação, ou seja, um liame normativo que une uma fonte de recursos para custeio de determinado gasto social.

Por se tratar de direitos prestacionais, sobreonerados, além dos demais que também custam – nem é necessário invocar a doutrina de Cass e Sustein para isso –, cortar a fonte de custeio significa solapar o direito. E a Constituição estabeleceu em seu texto uma fonte de custeio específica para isso – o que é diverso de haver uma fonte infraconstitucional. Logo, a fonte de custeio – leia-se, a vinculação

²⁹ SCAFF, *Op. cit.*

– também está acobertada pela proteção pétrea constitucional, segundo meu ponto de vista, conforme tentei esboçar nas linhas acima.

A consequência de tal raciocínio é que a vinculação de recursos deve ser protegida constitucional e petrificadamente, até mesmo contra eventuais avanços do constituinte derivado — o que já ocorreu, mas ainda sem pronunciamento do STF.³⁰

Por outro lado, cabe destacar que há também entendimentos divergentes, no sentido de que o princípio da não afetação não deveria apresentar mitigações e, desse modo, não deveriam ser admitidas exceções ainda que constitucionais, conforme sintetiza Gabriella Machado:

[...] Para Régis Fernandes de Oliveira, não deve haver o que ele chama de “mutilação de verbas públicas”. Segundo o doutrinador, o Estado não pode ser privado da massa de dinheiro arrecadado, uma vez que deve ter a prerrogativa de destinar seus recursos da forma que melhor lhe convier, obedecendo aos parâmetros que eleja como preferenciais. A ideia essencial que este autor expressa é a de que não se deveria colocar o Estado dentro de uma “camisa de força”, reduzindo seus recursos, sob pena de ter seus objetivos de governo frustrados.

O Professor Ricardo Lobo Torres apresenta entendimento ainda mais extremado e averba que não deve existir nenhuma exceção ao princípio da não-vinculação, defendendo a restrição a toda e qualquer vinculação de receita tributária. Segundo Torres, não deveria existir sequer a possibilidade de vinculação de receitas das contribuições e taxas.³¹

Cabe destacar, ainda, o entendimento explicitado pelo professor José Ribamar Caldas Furtado, segundo o qual as vinculações representam inclusive agressão ao pacto federativo. Veja-se:

No entanto, não se pode olvidar que a vinculação, por ser prévia, universal e indiscriminada, provoca distorções na alocação de recursos, comprometendo sobremaneira a otimização do retorno da despesa pública. É inegável que as amarras da vinculação de recursos orçamentários, desafiando o princípio constitucional da não-vinculação da receita de impostos, compromete as importantes funções do orçamento – política, econômica e reguladora –, agride o pacto federativo, limita a prática do orçamento participativo, restringindo a participação do povo na definição dos destinos dos recursos públicos, e, o que é mais grave, vicia de tal forma o sistema orçamentário que restringe a mais importante das atribuições do orçamento público: operar como instrumento de planejamento.³²

Quanto a estes entendimentos, a discussão pode ainda se prolongar, visto que se abre a possibilidade de questionamento inclusive sobre se a não afetação caracterizaria um princípio

³⁰ SCAFF, *Ibidem*.

³¹ MACHADO, *Op. cit.* p. 52.

³² FURTADO, José de Ribamar Caldas. **Revista do TCU**, jan./abr. 2008, p. 72.

ou uma regra. Lembrando que, sendo considerada princípio, constitui-se em mandamento de otimização e, desse modo, admite exceções.

Cabe destacar os ensinamentos de Robert Alexy:

[...] Princípios exigem que algo seja realizado na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Nesse sentido, eles não contêm um *mandamento definitivo*, mas apenas *prima facie*. Da relevância de um princípio em um determinado caso não decorre que o resultado seja aquilo que o princípio exige para esse caso. Princípios representam razões que podem ser afastadas por razões antagônicas. A forma pela qual deve ser determinada a relação entre razão e contra-razão não é algo determinado pelo próprio princípio. Os princípios, portanto, não dispõem da extensão de seu conteúdo em face dos princípios colidentes e das possibilidades fáticas.

O caso das regras é totalmente diverso. Como as regras exigem que seja feito exatamente aquilo que elas ordenam, elas têm uma determinação da extensão de seu conteúdo no âmbito das possibilidades jurídicas e fáticas. Essa determinação pode falhar diante de impossibilidades jurídicas e fáticas; mas, se isso não ocorrer, então, vale definitivamente aquilo que a regra prescreve.³³

Não cabe ao presente estudo apresentar as respostas a tamanhas discussões. Adotou-se a utilização do termo “princípio” para a análise da não afetação por uma questão de literalidade do uso praticado no âmbito jurídico, de modo não intencional em relação a reafirmar este ou aquele entendimento.

O que se pretende é justamente consolidar as controvérsias descobertas no estudo do tema, numa perspectiva de análise sobre as consequências que delas podem advir para a segurança jurídica no Direito Público, a confiança nas instituições e nos Poderes e, por fim, a efetividade de todas as medidas no atendimento às reais necessidades sociais.

2.6 O excesso de exceções e a crise do princípio

Expostas até aqui as características do princípio, o que se pode avaliar e não é nada oculto é o fato de que a quantidade de exceções é considerável, o que confere ao instituto um grau elevado de contradição.

[...] Respeitosamente a visão dos renomados autores, não se pode exigir que um Governo como o brasileiro, diante de toda a complexidade social, política e econômica enfrentadas, simplesmente não estabeleça nenhuma receita vinculada. Vale ressaltar que a vinculação de receitas não é de todo ruim. Dentre suas vantagens, insere-se a maior facilidade de controle pelos órgãos técnicos de controle externo e interno, assim como uma maior transparência na gestão pública. Também é perceptível que algumas despesas sempre serão prioritárias para o Estado, como, por

³³ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 103-104.

exemplo, aquelas destinadas a manutenção e desenvolvimento do ensino ou aquelas destinadas a área da saúde.

Entretanto, percebe-se que a intenção legislativa proposta pelo princípio da não afetação vem sendo prejudicada por diversos dispositivos constitucionais que o excepcionam e desvirtuam sua finalidade. Decorre que destas exceções e das demais normas constitucionais que vinculam recursos públicos, o orçamento público atual encontra-se extremamente engessado, o que somente dificulta a gestão dos gastos públicos por parte do Chefe do Executivo e consequentemente, sua governabilidade.³⁴

Entre a orientação constitucional de ampla desvinculação de receitas de impostos, já mitigada pela restrição da aplicabilidade da norma sobre outras espécies tributárias, e o conjunto de exceções estabelecidas que se destaca pela quantidade e volume de recursos, tem-se eufemisticamente um princípio enfraquecido ou, em outros termos, um princípio que, por sua própria quantidade de exceções, abre margens para questionamento.

Essa situação pode ser vista sob uma perspectiva harmônica, no intuito de instituir equilíbrio entre a discricionariedade do gestor público e a garantia de destinações que recursos que não pode ser flexibilizada. Mas também pode representar incompatibilidades jurídicas que se projetam para insegurança nas instituições, desconfiança entre Poderes e ausência de clareza para o cidadão sobre a destinação dos recursos públicos.

O contexto supracitado pode se agravar ainda mais quando existem necessidades básicas não atendidas ou atendidas com baixa qualidade e com escassez de recursos, como é o caso brasileiro, em especial, nas áreas de saúde e educação, as quais constituem exceção à não afetação.

A título exemplificativo, em matéria publicada em Maio/2018³⁵, foram listados diversos problemas que refletem a precariedade do sistema de saúde no Brasil, podendo ser destacadas:

- Faltam médicos (segundo dados do CFM - Conselho Federal de Medicina, há um médico para cada 470 brasileiros);
- Há longa espera para consultas (segundo o Fisc Saúde 2016, o Brasil apresentou média de 2,8 consultas por habitantes no ano de 2012, sendo o 27º colocado entre 30 países, com taxa muito inferior ao dos países mais bem colocados: Coreia do Sul - 14,3, Japão - 12,9 e Hungria - 11,8);
- Faltam leitos (de acordo com a Associação Nacional de Hospitais Privados, o Brasil tem 2,3 leitos por mil habitantes, abaixo do recomendado pela OMS - entre 3 e 5);

³⁴ MACHADO, *Op. cit.* p. 52.

³⁵ SOBRINHO, Wanderley Preite. Falta de médicos e de remédios: 10 grandes problemas da saúde brasileira. **UOL Notícias**, 2020. Disponível em: <<https://noticias.uol.com.br/saude/listas/falta-medico-e-dinheiro-10-grandes-problemas-da-saude-no-brasil.htm>>. Acesso em: 16 de maio de 2020.

- O atendimento emergencial tem baixa qualidade (nos estudos do Ipea sobre os serviços prestados pelo SUS, o tema recebeu as maiores qualificações negativas: 31,1% - postos de saúde e 31,4% - urgência ou emergência);

- Os recursos são baixos (apenas 3,6% do orçamento do governo federal foi destinado à saúde em 2018. O percentual fica bem abaixo da média mundial, de 11,7%, de acordo com a OMS. Essa taxa é menor do que a média no continente africano - 9,9%, nas Américas - 13,6% e na Europa - 13,2. Na Suíça, essa proporção é de 22%. O estudo aponta que o gasto com saúde no Brasil é de 4 a 7 vezes menor do que o de países com sistema universal de saúde, como Reino Unido e França, e inferior ao de países da América do Sul em que saúde não é um direito universal, casos da Argentina e Chile);

- A formação carece de qualificação (De acordo com o Cremesp - Conselho Regional de Medicina do Estado de São Paulo, quase 40% dos recém-formados não passam em seu exame. No restante do Brasil, apenas dois outros Estados aplicam uma avaliação - Goiás e Rondônia, e multiplica-se no país as escolas médicas, nem sempre bem avaliadas. De acordo com o Ministério da Educação, duas em cada dez faculdades de medicina não atingiram a nota esperada no Enade - Exame Nacional de Desempenho de Estudantes - em 2016;

- Os planos privados são caros, as coberturas são insuficientes e nem sempre proporcionam reembolso;

- Discriminação no atendimento (A Pesquisa Nacional de Saúde, do IBGE, aponta que 10,6% da população brasileira adulta (15,5 milhões de pessoas) já se sentiram discriminadas na rede de saúde tanto pública quanto privada. A maioria (53,9%) disse ter sido maltratada por "falta de dinheiro" e 52,5% em razão da "classe social").

No presente momento, em contexto de pandemia de proporção mundial provocada por Sars-Cov-2, que ficou conhecido como Coronavírus ou Covid-19, o Brasil apresenta o sistema de saúde em condições precárias³⁶, escassez de equipamentos básicos de proteção individual³⁷ e um número excessivo de pessoas contaminadas e vítimas fatais³⁸.

Também no que se refere à educação, o país não apresenta dados positivos. De acordo com dados da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua (Pnad) de 2018, divulgados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), mais da metade dos brasileiros de 25 anos ou mais não concluíram a educação básica; 52,6% dos brasileiros nesta

³⁶ CANCIAN, Natália. Quatro em cada dez denúncias a conselho médico apontam falta de equipamentos de proteção. **Folha de São Paulo**, 2020. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/equilibrioesaude/2020/05/quatro-em-cada-dez-denuncias-a-conselho-medico-apontam-falta-de-equipamentos-de-protecao.shtml>>. Acesso em: 16 de maio de 2020.

³⁷ FERREIRA, Letícia; FERREIRA, Lola. Além de longas jornadas, enfermeiras enfrentam falta de protocolo e de equipamentos de proteção. **Folha de São Paulo**, 2020. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/equilibrioesaude/2020/03/alem-de-longas-jornadas-enfermeiras-enfrentam-falta-de-protocolo-e-de-equipamentos-de-protecao.shtml>>. Acesso em: 16 de maio de 2020.

³⁸ MANZANO, Fábio. Número de mortes no Brasil passa o da Itália e chega a 34.021; país agora é o 3º do mundo com mais óbitos. **G1**, 2020. Disponível em: <<https://g1.globo.com/bemestar/coronavirus/noticia/2020/06/04/brasil-tem-34021-mortes-por-coronavirus-diz-ministerio.ghtml>>. Acesso em: 05 de junho de 2020.

faixa etária não concluíram o mínimo de estudo esperado; 35% dos brasileiros em idade de trabalhar não completaram o ensino fundamental³⁹.

No fim das contas, de acordo com todo o exposto, o contexto normativo se caracteriza por um princípio jurídico e várias exceções destinadas a fins que não se confirmam na realidade dos fatos. Por isso a situação torna-se complexa e pode gerar descrédito.

Conforme explica o professor Régis Fernandes de Oliveira, a elevada quantidade de exceções aparenta tornar-se regra, o que inverte os objetivos constitucionais:

Vai-se, aos poucos, mutilando o orçamento, voltando-se ao antigo regime de caudas orçamentárias. É lamentável o que vem ocorrendo. A exceção torna-se a regra e o que deveria ser desenvolvido através de políticas públicas passa a ser fruto de oportunidades momentâneas, ao sabor de acontecimentos fúteis, volúveis e eleitoreiros.⁴⁰

Desse modo, o princípio e suas exceções explicitam uma fragilidade normativa, que se reflete em falta de segurança jurídica na aplicação prática. Nos termos de Aliomar Baleeiro: *o princípio da não afetação prévia da arrecadação de impostos nunca foi suficientemente estudado pela doutrina, respeitado pelo legislador, nem seguido pelos Tribunais*⁴¹.

O princípio da não afetação não pode ser entendido como uma norma com finalidade em si mesma, voltada apenas para garantia da utilização dos recursos ao alvedrio da Administração Pública. Da mesma forma, as exceções não têm fundamento na mera garantia explicitada em seu texto, o que as esvaziaria de suas funções.

Sob o pálio da Constituição de 1988, as receitas vinculadas à seguridade social e os pisos de gasto em saúde e educação são instrumentos de proteção orçamentário-financeira de direitos que não podem ser minorados ou negados. Eis uma síntese conclusiva tão simples, quanto a própria constatação do profundo déficit de efetividade de tais direitos em nossa sociedade.

Aliás, para quem defende a extinção das vinculações orçamentárias, o problema de efetividade das políticas públicas de saúde e educação, por exemplo, seria consequência da baixa qualidade do gasto público, o que, por seu turno, justificaria a retirada dos pisos que lhes amparam. Mas essa linha de raciocínio, ao nosso sentir, não se sustenta.

³⁹ OLIVEIRA, Elida. Mais da metade dos brasileiros de 25 anos ou mais ainda não concluiu a educação básica, aponta IBGE. **G1**, 2019. Disponível em: <<https://g1.globo.com/educacao/noticia/2019/06/19/mais-da-metade-dos-brasileiros-de-25-anos-ou-mais-ainda-nao-concluiu-a-educacao-basica-aponta-ibge.ghtml>>. Acesso em: 16 de maio de 2020.

⁴⁰ OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 2. ed. São Paulo. Ed. Revista dos Tribunais, 2008. p. 337.

⁴¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 205.

Embora seja verdadeira a constatação de que é preciso aprimorar a gestão de tais gastos vinculados, não se pode resolver o impasse simplesmente ampliando a margem de liberdade alocativa dos gestores públicos.

Para conter o elevado grau de correlação entre a corrupção e a baixa qualidade dos gastos públicos (quer tenham sido feitos a partir dos pisos constitucionais em saúde e educação ou realizados com os recursos vinculados à seguridade social), precisamos de mais transparência e melhor planejamento na identificação de metas e custos, para que seja possível a aferição concreta de resultados, ao longo do processo concomitante de controle das despesas ali empreendidas.

Não será com mais discricionariedade orçamentária em tempos de crise fiscal que corrigiremos as distorções, desvios e abusos. Muito antes pelo contrário, a ampliação irrestrita da discricionariedade orçamentária desconstruirá o processo civilizatório a que temos nos proposto na seguridade social, na universalização da educação básica obrigatória dos quatro aos 17 anos de idade e no Sistema Único de Saúde (SUS), de cobertura pública integral e plena a todos os cidadãos.

Negar a própria existência de qualquer prioridade alocativa em favor dos direitos fundamentais no bojo dos orçamentos públicos brasileiros é estratégia que certamente não se destina a prover melhores serviços públicos, mas apenas dá causa a uma inversão de prioridades vedada constitucionalmente.

O ordenamento pátrio, contudo, não admite um orçamento governamental que refute o custeio mínimo dos direitos fundamentais, para passar a suportar majoritariamente encargos financeiros da dívida pública. Vale lembrar que essa, por seu turno, segue carente de limites constitucionais e parâmetros de motivação, transparência e economicidade.⁴²

Aos olhos do cidadão, falta a correspondência entre as normas (princípios ou regras) e a realidade fática. São comuns questionamentos que relacionam o imposto para o qual se contribuiu e a necessidade pública imediata que se espera ver resolvida, conforme destacou Balsan:

Muitas vezes são veiculadas, principalmente nas redes sociais, reclamações sobre a precariedade das ruas e rodovias. Em geral, as pessoas reclamam que pagam IPVA e não podem usufruir de vias e rodovias satisfatórias.

A reclamação tem fundamento? Tributariamente falando não. O IPVA, enquanto imposto, é tributo não vinculado. Logo, o dever de pagar decorre da realização do fato gerador e não de uma contraprestação.⁴³

Questionamentos como esse apenas confirmam que a sociedade, em especial a população brasileira, carece da constatação de efetividade da destinação de recursos públicos, o que demonstra que nem o princípio cumpre seu papel ao conferir liberdade para que o gestor

⁴² COMPARATO, Fábio; PINTO, Elida Graziane. Custeio mínimo dos direitos fundamentais, sob máxima proteção constitucional. **Revista Consultor Jurídico**. 2015. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-dez-17/custeio-minimo-direitos-fundamentais-maxima-protECAO-CF>>. Acesso em: 17 de maio de 2020.

⁴³ BALSAN, *Op. cit.*

público destine os recursos de modo eficiente, nem as exceções funcionam para as garantias que foram estabelecidas.

E é importante lembrar que tudo isso é financiado pelo próprio cidadão contribuinte, o qual retira parcela do seu patrimônio em função da determinação estatal, mas, em contrapartida, confia e espera a correspondência nas políticas e prestações de dever do ente público.

O direito de propriedade é direito fundamental, para o qual garantias e proteção como segurança jurídica e confiança, livre iniciativa e vedação do confisco por meio de impostos são normas cogentes. E tampouco poderíamos ignorar, do ponto de vista constitucional, a opção feita em favor da construção do Estado Democrático de Direito, dos direitos sociais e da erradicação da miséria e das desigualdades entre grupos e regiões.⁴⁴

Obviamente, não cabe atribuir responsabilidades aos textos constitucionais, mas aos poderes e representantes que possuem o dever de respeitá-los, o que, quando não se concretiza de modo transparente, reflete no próprio descrédito quanto ao ordenamento jurídico.

Eis a razão pela qual afirmamos, com ênfase, a existência na Carta de 1988 de um verdadeiro microsistema de tutela do custeio dos direitos fundamentais. As garantias de financiamento contidas no próprio texto constitucional revelam um grau máximo de proteção, para que os orçamentos públicos não sejam omissos quanto à satisfação material daqueles direitos.

Interessante aqui retomarmos a perspectiva de que o princípio geral de não afetação da receita de impostos admite a exceção aberta pelo artigo 167, inciso IV, em sua parte final, em favor da proteção aos direitos fundamentais à saúde e à educação. Em uma interpretação sistemática, depreendemos que os patamares de gasto mínimo em favor de tais direitos, de fato e de direito, já são considerados como conteúdo imutável das legislações orçamentárias, até para que se possa aferir a aventada restrição da “reserva do possível” para fazer face às demais políticas públicas.

Estamos em pleno processo pedagógico e civilizatório de assegurar a saúde, a assistência e a previdência social, bem como de educar nossos cidadãos, o que não pode ser obstado ou preterido por razões controvertidas de crise fiscal. Hoje, mais do que nunca, o mínimo de vida digna passa pela garantia dos direitos fundamentais em comento. Nada há de mais prioritário nos orçamentos públicos que tal desiderato constitucional, sob pena de frustração da própria razão de ser do Estado e da pactuação social que ele encerra.

Por todas essas razões, não aceitamos como constitucionalmente válidas as iniciativas e deliberações tendentes a constranger as garantias que fixam o núcleo financeiro protetivo dos direitos fundamentais. Se se restarem alheios a essa proteção máxima, os orçamentos públicos simplesmente atentarão contra a Constituição de 1988, que, antes de mais nada, é cidadã, porque fundada em torno da dignidade da pessoa humana.⁴⁵

⁴⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. Guerra fiscal, Bolsa Família e silêncio (relações, efeitos e regressividade). **Revista Jurídica da Presidência**, vol. 16, 2014, p. 39-64, p. 48.

⁴⁵ COMPARATO; PINTO, *Op. cit.*

A liberdade ou a vinculação sem efetividade se revelam mais como contradições do que como soluções e arriscam tornar letra morta o texto constitucional, caso não sejam realizadas levando em conta os próprios objetivos estabelecidos na Constituição.

3 VINCULAÇÕES CONSTITUCIONAIS E LEGAIS

Em sentido amplo, a vinculação pode ser compreendida como um elo entre uma fonte e um destino⁴⁶. Nesse sentido, a vinculação jurídica de receitas caracteriza uma vinculação normativa e *consiste na previsão legal ou constitucional de que determinadas receitas orçamentárias, ou um percentual delas, sejam investidas em áreas eleitas como prioritárias*⁴⁷.

Trata-se de definição ampla, de forma que qualquer destinação de recursos que seja predeterminada normativamente enquadra-se no conceito de vinculação. Cabe destacar, também, que se verifica entre todas as formas de vinculações o efeito de limitar a discricionariedade do gestor público na alocação dos recursos⁴⁸. Assim é que até o momento tratou-se neste estudo as exceções previstas ao princípio da não afetação das receitas de impostos como vinculações.

Ocorre que, quando se analisa sob perspectivas estritas, as diversas formas de vinculação possuem características peculiares, que geram inclusive conflitos relacionados à classificação, aplicação e impactos consideráveis na análise da destinação dos recursos públicos.

A seguir, são relacionadas algumas conceituações para diversas formas de vinculações. São também citados alguns conflitos delas decorrentes. Não cabe a este trabalho estabelecer uma nova classificação, o que consiste em tarefa árdua inclusive aos doutrinadores mais renomados. Para fins de organização, tomou-se por base a classificação apresentada por André Castro Carvalho⁴⁹.

O intuito da apresentação das diversas formas de vinculações está, então, em demonstrar que elas consistem em diferentes tratamentos normativos, estabelecidos constitucionalmente ou legalmente, e conduzindo a conflitos conceituais no âmbito doutrinário e à ampliação das

⁴⁶ SECAF, Francisco. **Direito Financeiro e Políticas Públicas**. Trilhante. Disponível em: <<https://www.trilhante.com.br/curso/direito-financeiro-e-politicas-publicas/aula/vinculacao-de-receitas-e-gastos-minimos-obrigatorios-2>>. Acesso em: 23 de maio de 2020.

⁴⁷ JÚNIOR, Roberto Di Sena. Crise fiscal e desvinculação de receitas dos municípios (DRM). **JUS.COM.BR**. 2019. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/71630/crise-fiscal-e-desvinculacao-de-receitas-dos-municipios-drm>>. Acesso em: 23 de maio de 2020.

⁴⁸ SECAF, *Op. cit.*

⁴⁹ CARVALHO, *Op. cit.* p. 45.

incompatibilidades já existentes entre o princípio da não afetação das receitas de impostos e as regras que o excepcionam.

Desse modo, reforça-se a hipótese deste trabalho de que o excesso de institutos que estabelecem destinações de recursos e o princípio da não afetação têm refletido seus conflitos técnico-jurídicos na realidade prática, a qual se apresenta como carência de recursos e de políticas públicas eficientes.

3.1 Referibilidade e a vinculação

A referibilidade consiste em mecanismo segundo o qual a destinação do produto da arrecadação é estabelecida diretamente na lei que cria o tributo⁵⁰. Pode ser compreendida como uma vinculação mais ampla, visto que engloba a própria conceituação do tributo.

O exemplo clássico é o das contribuições especiais, visto que possuem sua arrecadação voltada para determinadas finalidades, o que caracteriza a própria espécie tributária⁵¹.

Nos termos do art. 149 e seu § 1º, da Constituição da República, são as seguintes:

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

§ 1º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, por meio de lei, **contribuições para custeio de regime próprio de previdência social**, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas, que poderão ter alíquotas progressivas de acordo com o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e de pensões.⁵²

Ao citar as contribuições especiais, é interessante destacar o caso da CIDE-combustíveis (contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível). O referido tributo caracteriza tanto a referibilidade das contribuições, visto que estabelecido em função da intervenção nas citadas atividades econômicas, quanto uma

⁵⁰ SCAFF, Fernando Facury. Não é obrigado a gastar: vinculações orçamentárias e gastos obrigatórios. **Revista Consultor Jurídico**. 2016. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-mai-17/contas-vista-vinculacoes-orcamentarias-gastos-obrigatorios>>. Acesso em: 23 de maio de 2020.

⁵¹ SCAFF, 2017. *Op. cit.*

⁵² BRASIL, Constituição (1988). *Op. cit.*

vinculação específica da sua destinação⁵³, a qual se dá por meio do art. 177, §4º, II, da Constituição da República. Veja-se:

Art. 177. [...]

§ 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:

[...]

II - os recursos arrecadados serão destinados:

a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo;

b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás;

c) ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes.⁵⁴

Cabe também importante destaque quanto à espécie tributária contribuições sociais. Conforme explica a professora Misabel Derzi, embora a Constituição da República tenha estabelecido liberdade quanto à destinação dos recursos oriundos da arrecadação de impostos, ela especificou, por outro lado, espécies tributárias vinculadas a finalidades sociais. Desse modo, as contribuições sociais representam, a primeira vista, a concretização dos compromissos constitucionais de se construir uma sociedade livre, justa e solidária, de erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais.

É clara, repetitiva e consistente a opção soberana do povo brasileiro em favor de um Estado Democrático de Direito, em que a construção dos direitos sociais fundamentais é imperativa. Para isso, além do princípio da vedação da vinculação da receita de impostos, a Constituição da República pensou em uma Seguridade Social ampla, cujos tributos de financiamento e sustentação – as contribuições sociais – são afetados a fins sociais.⁵⁵

Ocorre que, em face do caráter regressivo das hipóteses de incidência das contribuições sociais, uma análise mais aprofundada desses tributos revela que eles tendem inclusive a acentuar as disparidades sociais brasileiras. Assim explica a professora:

[...] Veremos, não obstante, que grande parte desses tributos, que já nascem vinculados na Carta Magna ao Estado do Bem-estar Social, as contribuições, têm

⁵³ SCAFF, 2017. *Op. cit.*

⁵⁴ BRASIL, Constituição (1988). *Op. cit.*

⁵⁵ DERZI, 2014. *Op. cit.* p. 648.

hipóteses de incidência características de impostos (estamos em face de contribuições por equiparação constitucional) de caráter regressivo, pois incidentes sobre folha de salários, faturamento ou receita de empresas (PIS/Cofins). Tal constatação leva-nos a um resultado indesejado, o de que as ações no âmbito da Seguridade Social, inclusive de assistência são custeadas fortemente por aqueles que delas mais necessitam.⁵⁶

Tem-se, portanto, mais um destaque para as incompatibilidades que se relacionam neste trabalho em relação à destinação dos recursos públicos e os seus efeitos para a sociedade que espera vê-los refletidos em políticas efetivas.

3.2 Despesas mínimas, gastos obrigatórios e fundos

Um dos principais exemplos citados como vinculações consiste na destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde e para a manutenção e desenvolvimento do ensino conforme disposto pelos art. 198, § 2º e art. 212 da Constituição da República.

Essa destinação de recursos para as áreas da saúde e da educação estabelece suas origens como sendo de receita corrente líquida, transferências e receita resultante de impostos. Desse modo, é possível identificar o vínculo direto entre uma fonte específica e um destino determinado, de modo a constituir uma vinculação propriamente dita.

Essa caracterização como vinculação é reforçada ainda mais pelo fato de serem hipóteses ressalvadas da vinculação que é vedada, por meio do art. 167, IV, da CR/88, que constitui o princípio da não afetação.

Trata-se, pois, de despesas mínimas, garantias de proteção básica para áreas e serviços considerados de essencial importância aos cidadãos, as quais são compreendidas como vinculações em decorrência do próprio tratamento que a Constituição lhes confere, sendo, portanto, protegidas de modo prioritário. Para tanto, o legislador constituinte buscou protegê-las inclusive da discricionariedade do Poder Executivo.

Sempre imaginei que essas vinculações constitucionais para saúde e educação, dentre outras, foram criadas pelo *legislador constituinte* em face da enorme suspeita que tinha do *legislador ordinário*. Suponho que deve ter pensado algo como: se não for estabelecido um percentual mínimo para aplicação nesses gastos sociais, os governantes poderão usar esse dinheiro em outras coisas e deixar essas atividades essenciais à míngua de recursos.⁵⁷

⁵⁶ DERZI, 2014. *Ibidem*.

⁵⁷ SCAFF, 2016. *Op. cit.*

Cabe destacar também a existência de gastos obrigatórios, os quais se diferem das despesas mínimas, segundo a doutrina, em virtude de não apresentarem a especificação de uma fonte de receita para serem custeados, ainda que também devam ser cumpridos de modo a garantir recursos para o destino estabelecido. Tem-se, por exemplo, o serviço da dívida pública e os gastos com pessoal e encargos, que são mantidos pela arrecadação geral.

Conforme destaca o professor Francisco Secaf, as despesas mínimas e os gastos obrigatórios se aproximam, tendo em vista o fato de que os gastos obrigatórios são muitas vezes garantidos por meio de fundos, o que acaba por concretizar uma vinculação:

É uma diferença muito sutil, já que em muitos dos gastos mínimos obrigatórios serão feitos por meio de fundos, a partir dos quais também se estabelece um elo, uma vinculação se que destina a receita.⁵⁸

Nesse sentido, cabe apresentar a definição de fundos, ou fundos especiais, conforme o art. 71 da Lei federal nº 4.320, de 1964, que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal:

Art. 71. Constitui fundo especial o produto de receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação.⁵⁹

Tem-se, portanto, que tanto as despesas mínimas, quanto os gastos obrigatórios e eventuais outros gastos que possam ser garantidos por meio de fundos especiais constituem-se como vinculações, sendo que apenas as primeiras constam como exceções expressas constitucionalmente ao princípio da não afetação das receitas de impostos.

Conforme ressalta José Alves Neto:

O princípio constitucional, no entanto, tem pouca aplicação, tendo em vista que as normas jurídicas e do direito econômico já vinculam boa parte das receitas. A Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994, enfraqueceu ainda mais o princípio da não-afetação, ao criar, nos exercícios de 1994 e 1995, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos seriam aplicados no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de duração continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e outros programas de

⁵⁸ SECAF, *Op. cit.*

⁵⁹ BRASIL, **Lei nº 4.320 (1964)**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm>. Acesso em 23 de maio de 2020.

relevante interesse econômico e social. Esse superfundo contou com recursos provenientes da arrecadação do imposto de renda, do IOF, da contribuição social sobre o lucro, bem como de vinte por cento de produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União.

O Fundo Social de Emergência, posteriormente denominado Fundo de Estabilização Fiscal, vigorou até 31 de dezembro de 1999. A partir do ano 2000 foi reformulado e passou a se chamar Desvinculação de Recursos da União (DRU), tendo sua prorrogação aprovada pelo Congresso Nacional até 2007.⁶⁰

Segundo reportagem publicada pela revista Exame, em 2015, 87% da receita líquida do país foi utilizada para pagar despesas obrigatórias:

Portanto, os recursos vinculados no Brasil são estipulados ou pelas contribuições sociais ou por artigos da Constituição. Ao todo, 19,5% da receita líquida do país é vinculada a algum gasto específico.

Os maiores gastos de 2015 não foram com despesas vinculadas, mas com as obrigatórias, aquelas que não é possível deixar de pagar e que representam 87% da receita líquida do Brasil (esse valor não pode ser somado aos 19,5% das despesas vinculadas, uma vez que parte dos gastos vinculados são usados para pagamento de despesas obrigatórias, como no caso do salário de professores).

Entram na conta das despesas obrigatórias os gastos com Previdência Social (que embolsou 42% das receitas do último ano) e com a folha de pagamento dos servidores federais (23%).

Ainda que não sejam de pagamento obrigatório, os gastos com a dívida pública também são vistos como prioritários. Em 2015, foram gastos 367,7 bilhões em pagamento de juros, segundo dados do Banco Central. Esse valor é mais do que o suficiente para pagar 15 anos de Bolsa Família: o Brasil gastou 221,7 bilhões com seu principal programa de transferência de renda entre 2000 e 2015.⁶¹

Dessa forma, tem-se novamente uma situação que denota enfraquecimento do princípio da não afetação, o que, analisado em relação aos institutos citados, traz à tona a existência de uma miscelânea de vinculações e, mais uma vez, suscita o questionamento a respeito de possível engessamento do orçamento e da necessidade de correspondência dessas garantias à realidade dos fatos.

Isso porque, também conforme já demonstrado neste estudo, os dados estatísticos não comprovam que os recursos aplicados sejam capazes, suficientes e bem utilizados ao ponto de garantir os sistemas de saúde e os sistemas educacionais de qualidade.

3.3 Repartições e transferências

⁶⁰ ALVES NETO, José. **Princípios orçamentários: uma análise no contexto das Constituições e de leis orçamentárias federais**. Brasília : Universidade de Brasília, 2006. p. 15.

⁶¹ OLIVEIRA, Carol. A desvinculação de receitas. **Exame**, 2016. Disponível em: <<https://exame.com/economia/a-desvinculacao-de-receitas/>>. Acesso em: 23 de maio de 2020.

Estabelece o art. 167, IV, da CR/88, como uma das ressalvas à vedação da vinculação da receita de impostos, a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os art. 158 e 159.

Trata-se, portanto, das repartições das receitas tributárias entre os entes públicos, o que é conhecido como federalismo fiscal.

Nota-se, portanto, que embora estejam consideradas conjuntamente às vinculações ressalvadas pelo art. 167, IV, as repartições constitucionais não se operam de modo que seja detalhada a destinação específica dos recursos, mas apenas a distribuição entre os entes.

[...] os Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios (FPE e FPM) não podem ser considerados como instrumentos de consignação de receitas. Nestes Fundos existe a definição da fonte de custeio (os recursos partilhados para o federalismo fiscal), mas não há a destinação (a despesa determinada). Logo, são instrumentos de partilha que apenas servem para operacionalizar a repartição de receitas entre os entes federativos.⁶²

Neste caso, entende-se que o tratamento das repartições de recursos em meio às vinculações citadas pelo artigo que estabelece o princípio da não afetação pode ser compreendido como um reforço à garantia de transferência, de modo a impedir quaisquer interpretações diversas sobre os referidos recursos, que pudessem conferir algum grau de liberdade aos gestores de cada ente público responsável pelas transferências. Trata-se da ideia de que a proteção dos recursos é o primeiro passo para que ocorra a garantia dos repasses.

Ainda assim, é comum o atraso ou a necessidade de renegociação em valores aquém dos devidos para que os entes efetivem as transferências⁶³. Veja-se, por exemplo, o caso da Lei Kandir, entre a União e o Estado de Minas Gerais:

A Lei Complementar 87, de 1996, ficou mais conhecida pelo sobrenome do então ministro do Planejamento, Antonio Kandir. Na ocasião, ficou estabelecido que os estados não recolheriam o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre as exportações. Caberia à União compensar financeiramente os entes federativos pela renúncia fiscal. Essa compensação, porém, parou de ser paga em 2004, o que deu início a disputas judiciais entre os entes federativos e o governo federal.⁶⁴

⁶² CARVALHO, *Op. cit.* p. 177.

⁶³ Associação Mineira de Municípios. Estado paga somente parte do último repasse de ICMS e Fundeb de 2018. **Portal AMM**, 2019. Disponível em: <<https://portalamm.org.br/estado-paga-somente-parte-do-ultimo-repasse-de-icms-e-fundeb-de-2018/>>. Acesso em 24 de maio de 2020.

⁶⁴ Estado de Minas. Minas vai receber R\$ 8,7 bilhões até 2037 com acordo da Lei Kandir. **Estado de Minas. Política**, 2020. Disponível em: <https://www.em.com.br/app/noticia/politica/2020/05/19/interna_politica,1148761/minas-vai-receber-r-8-7-bilhoes-ate-2037-com-acordo-da-lei-kandir.shtml>. Acesso em: 24 de maio de 2020.

Chega a soar estranho que as garantias constitucionais precisem ser disputadas por via judicial, ao longo de vários anos, para que possam ser efetivadas. Infelizmente, este não é um fato incomum no Brasil. Cabe destacar inclusive, retomando as já citadas despesas mínimas, que *a judicialização da saúde cresceu 130% nos 10 anos compreendidos entre 2008 e 2017*⁶⁵. Segundo dados publicados pela Insper Conhecimento em 2019, quase 70% das demandas são relacionadas a medicamentos⁶⁶.

Conforme o exposto, o descumprimento da garantia constitucional de repartição das receitas enfraquece o federalismo fiscal, retirando autonomia dos entes públicos para a realização das suas políticas. É semelhante ao descumprimento da não afetação ou das vinculações, quando esse descumprimento compromete a efetivação de direitos ou políticas que, por sua essencialidade, são assegurados constitucionalmente.

3.4 Garantia

O art. 167, IV, da CR/88 estabelece ainda, como exceção ao princípio da não afetação, a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita.

A regra visa assegurar a satisfação de débitos dos entes públicos (Estados, Distrito Federal e Municípios) para com a União, como uma regra compensatória à garantia da repartição, visto que aquela serve aos entes que não detêm o poder de transferência e, por isso, dependem da garantia de repasses, e esta serve ao principal ente público que pode ser credor, visto ser a União a detentora do poder de tributar sobre a maior quantidade de espécies de tributos, conforme art. 145 e seguintes da CR/88.

Esta vinculação soa como o intuito de recebimento mais célere e menos tortuoso de eventuais débitos adquiridos entre os entes públicos, o que não caracteriza um problema. Conforme destaca André Castro Carvalho:

Diante disto, a segunda regra é que a vinculação de receitas não funciona como *garantia de autossatisfação de um débito*, mas sim como certeza de que os créditos

⁶⁵ CONDE, Luiz Felipe. A crescente judicialização e aumento da influência do Judiciário no sistema de saúde. **Revista Consultor Jurídico**. 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-dez-18/judicializacao-influencia-judiciario-sistema-saude>>. Acesso em: 24 de maio de 2020.

⁶⁶ Insper. Judicialização da saúde dispara e já custa R\$ 1,3 bi à União. **INSPER CONHECIMENTO**, 2019. Disponível em: <<https://www.insper.edu.br/conhecimento/direito/judicializacao-da-saude-dispara-e-ja-custa-r-13-bi-a-uniao/#:~:text=Judicializa%C3%A7%C3%A3o%20consome%20cada%20vez%20mais,respons%C3%A1vel%20por%2090%25%20desse%20valor.>>. Acesso em: 24 de maio de 2020.

orçamentários vinculados para este fim não poderão ser tredestinados em detrimento do adimplemento da obrigação contraída.

Com isto, conclui-se que a vinculação de receitas, na função de garantia (vinculação-garantia), traduz-se no comprometimento orçamentário de que os recursos deverão ser utilizados para o adimplemento da obrigação contraída, sendo vedadas a dupla vinculação e autossatisfação do débito por meio das receitas garantidas.⁶⁷

Por outro lado, a vinculação dá a entender o estabelecimento de uma espécie de controle sobre a arrecadação tributária dos demais entes públicos por parte da União, o que feriria as competências estabelecidas pela própria Constituição da República.

Conforme destaca Carvalho, a amplitude dessa regra é questionável, o que se reforçou com a Lei Complementar nº 101, de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, amplamente conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal:

No Brasil, é a modalidade que enseja maiores discussões acerca da constitucionalidade de sua aplicação em alguns casos, principalmente com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal; aumentando o âmbito de aplicação do permissivo contido no artigo 167, § 4º, a Lei previu a possibilidade de retenção destas receitas vinculadas para autossatisfação de débito pendente para com a União.⁶⁸

3.5 Leis de incentivo e renúncias de receitas

A Lei federal nº 8.313, de 1991, restabelece princípios da Lei nº 7.505, de 2 de julho de 1986, institui o Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac) e dá outras providências. É conhecida como Lei Rouanet e, dentre diversas disposições, estabelece a possibilidade de o contribuinte de Imposto de Renda (pessoa natural ou jurídica) recolher um percentual do valor de seu imposto direcionando-o a um projeto ou fundo cultural específico.

No caso, não há dúvidas de que não se trata de uma doação por parte do contribuinte, visto que este não possui alternativa quanto à incidência da tributação. Trata-se, portanto, de um direcionamento legislativo da receita oriunda da arrecadação de impostos a um setor específico.

Não há dúvidas que a iniciativa legislativa visa a promoção do financiamento do setor. Conforme destacam Saulo Almeida, Maria Lírida Mendonça e Vicente de Oliveira Júnior, é inclusive um exemplo para outros setores:

⁶⁷ CARVALHO, *Op. cit.* p. 95.

⁶⁸ CARVALHO, *Ibidem.* p. 47.

É interessante que essa prática de vinculação de receitas públicas aparenta ter sua gênese atrelada a um elevado caráter de desconfiança política. Corresponde a forma encontrada por determinados setores para resguardarem a continuidade do recebimento de recursos públicos independente de qualquer alteração ou instabilidade de governos. Afinal, sabe-se que mudanças políticas significam novos programas de governo que, certamente, poderiam resultar no desprestígio de determinados setores.

Logo, a afetação de receita tributária protege as verbas ali estabelecidas, garantindo a continuidade de sua irrigação, independentemente de qualquer cenário político. Um verdadeiro mecanismo de irredutibilidade do financiamento estatal, assegurando que repasses orçamentários não serão mitigados ou suprimidos.

Nesse contexto, não é de se impressionar que o modelo de incentivo tributário desenvolvido no setor cultural, no âmbito federal, generalizou-se e passou a se infiltrar não apenas entre os demais entes políticos (estados, distrito federal e municípios) mas também seria “copiado” por vários outros setores, como é o caso de áreas como Pesquisa e Inovação Tecnológica (Lei 11.487/2007), Esporte (Lei 11.438/2006), entre outros.⁶⁹

Ocorre que a medida, embora estabeleça importante incentivo e priorização, consiste claramente em uma vinculação da receita oriunda de impostos, estabelecida por meio de Lei e não pelo mesmo instrumento que a vedação a essa forma de vinculação foi prevista, ou seja, via Constituição. Nesse sentido explicam os referidos juristas:

Seria uma imprecisão teórica argumentar que as legislações de incentivo (seja à cultura, desporto, ciência e tecnologia) estão harmônicas à rigidez da regra constitucional de não afetação de receita de impostos pelo simples fato que a vinculação não ocorre por uma imposição, e sim uma faculdade concedida a contribuintes. Seria um posicionamento que abriria as portas para a possibilidade de futura extinção dessa limitação constitucional mediante simples “manobra” a ser realizada pelo legislativo, que poderá adotar um verdadeiro mecanismo de vinculação de impostos por vias transversais. Por uma perspectiva orçamentária, a consequência será a ineficiência ao atendimento de políticas públicas na medida em que tributos protegidos pela ordem jurídica deixam de serem receitas arrecadadas.

Desse modo, pode-se entender que a regra constitucional é eminentemente dirigida ao legislativo, que não poderá realizar a afetação de receitas de impostos de modo direto ou mesmo indireto (repassando ao contribuinte essa possibilidade). Uma imposição que deve ser seguida pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios no momento de reprodução de normas tributárias e fiscais que tratem da receita de impostos. Essas, não poderão experimentar afetação, ressalvadas as hipóteses excepcionais previstas no texto constitucional.

[...]

É evidente que uma única legislação de fomento interfere, seja em grau maior ou menor, no orçamento daquele ente federado, afetando sua autonomia quanto à utilização e aplicação de sua receita. Em cenários extremos, pode-se imaginar que um plexo de legislações de incentivos fiscais seria capaz, até mesmo, de esvaziar, por

⁶⁹ ALMEIDA, Saulo Nunes de Carvalho; MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araújo e; OLIVEIRA JÚNIOR, Vicente de Paulo Augusto de. A LEI ROUANET DE INCENTIVO À CULTURA E O PRINCÍPIO DA NÃO AFETAÇÃO DE RECEITAS. **Revista Direitos Culturais**, v. 14, n. 33, p. 159-174, abr. 2019. p. 163. Disponível em: <<http://srvapp2s.urisan.tche.br/seer/index.php/direitosculturais/article/view/2980/1684>>. Acesso em: 30 de maio de 2020.

absoluto, as receitas arrecadadas por determinada unidade da federação. Ou seja, seria experimentado, como resultado, leis de incentivo engessando os recursos do Estado ao direcioná-los a segmentos específicos como cultura, atividades esportivas, inovação tecnológica, preservação ambiental, pesquisas médicas, qualificação profissional, sem qualquer racionalidade quanto a uma ordem de prioridades a ser observada conforme as necessidades do próprio ente federado.

A consequência seria, justamente, o que o Texto Constitucional buscou evitar, um comprometimento de receitas financeiras, em que verbas do ente político são mutiladas, deixando de fazer parte de sua arrecadação. Um cenário em que o Administrador não terá a capacidade de realizar ajustes orçamentários dos valores vinculados por contribuintes, independente de quão grave ou imprevisível possa ser o cenário social atual.⁷⁰

Esse mecanismo de afetação das receitas tributárias aproxima-se muito a legislações que implicam em renúncias de receitas. No caso, a diferença fica apenas a cargo da ausência de destinação específica, visto que, no caso da renúncia de receitas, estas deixam de integrar o caixa do ente público.

As renúncias de receitas são reguladas por meio da Lei Complementar federal nº 101, de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, já citada neste estudo. A referida Lei estabelece requisitos para que as renúncias possam ocorrer e cita mecanismos que as caracterizam:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

⁷⁰ ALMEIDA; MENDONÇA; OLIVEIRA JÚNIOR, *Ibidem*. p. 168.

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.⁷¹

A título exemplificativo, cita-se a dedução aplicada sobre o ISSQN no Município de Belo Horizonte, estabelecida pela Lei municipal nº 11.010/2016 no intuito de promoção de projetos culturais, segundo a qual:

Art. 16 - As transferências feitas por incentivadores em favor dos projetos culturais poderão ser integralmente deduzidas dos valores por eles devidos a título de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, observado o limite fixado pelo Executivo, na forma do § 1º do art. 1º da Lei nº 6.498/93.⁷²

Em exemplo semelhante, o art. 23 da Lei municipal nº 9.795, de 2009, que altera a Política Tributária do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU - e dá outras providências, no Município de Belo Horizonte. O referido dispositivo estabelece o conhecido Programa BH Nota 10, e apresenta a seguinte redação:

Art. 23 - Parcela do valor do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN – incidente sobre serviços discriminados em regulamento e acobertados por Nota Fiscal de Serviços Eletrônica – NFS-e, instituída no Município, limitada a 30% do valor daquele imposto, poderá ser utilizada pelas pessoas naturais tomadoras dos respectivos serviços como crédito para abatimento de até 30% (trinta por cento) do IPTU, nos termos que dispuser o regulamento.

§ 1º - Não fazem jus ao crédito de que trata este artigo:

I - pessoas jurídicas e equiparadas de qualquer natureza;

II - pessoas naturais domiciliadas fora do território do Município.

§ 2º - Os créditos de que trata este artigo serão totalizados anualmente para abatimento do IPTU do exercício imediatamente subsequente, relativo aos imóveis do tomador do serviço pessoa natural ou de terceiros que ele indicar.

§ 3º - Fica o Executivo autorizado a estabelecer, mediante regulamento, as condições de concessão e os valores dos créditos gerados do ISSQN e do abatimento do IPTU a ser concedido, considerando os limites máximos dos percentuais mencionados no caput desse artigo.⁷³

⁷¹ BRASIL, **Lei complementar nº 101** (2000). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 30 de maio de 2020.

⁷² BELO HORIZONTE, **LEI Nº 11.010** (2016). Dispõe sobre a Política Municipal de Fomento à Cultura e dá outras providências. Belo Horizonte, MG: Prefeitura Municipal. Disponível em <<https://www.cmbh.mg.gov.br/>>. Acesso em: 30 de maio de 2020.

⁷³ BELO HORIZONTE, **LEI Nº 9.795** (2009). Altera a Política Tributária do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU - e dá outras providências. Belo Horizonte, MG: Prefeitura Municipal. Disponível em <<https://www.cmbh.mg.gov.br/>>. Acesso em: 30 de maio de 2020.

Verifica-se que o Programa BH Nota 10 concede créditos no IPTU a partir do cadastro das notas fiscais eletrônicas - NFE's, de forma que um dos objetivos do dispositivo é incentivar a emissão de notas fiscais pelos estabelecimentos prestadores de serviços (contribuintes de ISSQN).

É importante destacar que, ainda que a proposição tenha o intuito de promover o aumento da regularização da prestação de serviços e, desse modo, contribuir para a garantia do devido recolhimento dos tributos e para a ampliação do controle tributário municipal, toda isenção ou compensação de tributos deve ser avaliada sob o prisma dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, de forma que o excesso desses mecanismos pode representar que o tributo não é cobrado adequadamente ou que sua arrecadação pode ficar comprometida.

Da análise do dispositivo supracitado, nota-se que parte da arrecadação da receita do ISSQN é o que possibilita diretamente a renúncia da receita do IPTU, o que poderia suscitar dúvidas quanto a uma possível existência de vinculação do produto da arrecadação do ISSQN a órgão, fundo ou despesa relacionados ao produto da arrecadação do IPTU. Entretanto, não houve qualquer afetação legislativa nos termos do referido dispositivo legal.

De todo modo, é preciso cuidado para que o produto da arrecadação de ISSQN tratado como crédito não seja vinculado, exceto para realização de atividades da própria administração tributária, conforme indica o art. 167, IV, da Constituição da República.

Conforme citado acima, a renúncia de receitas não caracteriza mecanismo irregular, o que não significa que ela possa compor instrumentos que acabem por culminar em descumprimento ao princípio da não afetação das receitas de impostos, devendo ser exercida com parcimônia.

3.6 Impactos das vinculações

Diante de todo o exposto, buscou-se analisar as consequências das vinculações, seja para a garantia da destinação de recursos que propõem, para o aumento da confiança nos Poderes Legislativo e Executivo ou, ainda, para a efetividade do gasto público nas políticas priorizadas.

É importante lembrar que diversas das vinculações citadas constituem exceção ao princípio da não afetação da arrecadação de impostos, de forma que, ao se reconhecer benefícios a estas, questiona-se a efetividade daquele, e, ao se constatar desvantagens, os questionamentos recaem sobre a efetividade dos dois institutos.

Ao longo dos estudos realizados, várias vantagens são apontadas por juristas e demais doutrinadores quanto às vinculações, podendo ser citadas:

Reforço ao princípio do benefício da tributação;
reconexão entre tributos e serviços⁷⁴;
garantia de que determinados fundos sempre terão recursos;
estabilização das finanças estatais;
facilitação da aprovação popular na instituição ou aumento de um tributo;
regularidade dos fluxos de recursos e eficiência econômica do gasto público;
estabilidade do sistema federativo;
descentralização do processo decisório; a formação de poupança compulsória⁷⁵.

Observa-se que uma das principais vantagens atribuída às vinculações também pode ser considerada um efeito decorrente do princípio da não afetação das receitas de impostos. Trata-se da priorização de recursos para áreas específicas, consideradas essenciais. Nas vinculações essa priorização se opera pelo Poder Legislativo, enquanto com a não afetação é o Poder Executivo que a determinará, e ambos os poderes têm sua atuação reciprocamente limitada com as regras de um instituto ou do outro.

A doutrina mais moderna entende que a afetação de despesas, como técnica orçamentária, é considerada um procedimento que tende à regressão. Porém, quando o assunto é política orçamentária, é vista com bons olhos tanto pelo Parlamento como pelo Executivo, principalmente para o custeio de despesas novas. Diante disto, é difícil identificar verdadeiramente qual Poder se beneficia mais deste instrumento.⁷⁶

Na prática, logicamente que a compatibilização dos inúmeros interesses de uma sociedade essencialmente difusa e em transformações não é nada simples. No entanto, conforme já citado acima, a Constituição da República apresenta a orientação primeira, que é o cumprimento dos seus objetivos.

Dessa forma, tanto o princípio quanto as vinculações demandam atuação Legislativa e Executiva orientada aos demais princípios constitucionais, sob pena de os Poderes tornarem ineficazes os institutos. Em verdade, o texto normativo não tem vida sozinho e é justamente a atuação dos representantes que dá o tom da efetividade da norma.

[...] É verdade que não temos conseguido organizar *com qualidade* esse gasto social, mas isso não é culpa das *vinculações*, mas de gestão.⁷⁷

⁷⁴ SECAF, *Op. cit.*

⁷⁵ CARVALHO, *Op. cit.* p. 58.

⁷⁶ CARVALHO, *Ibidem.* p. 55.

⁷⁷ SCAFF, 2016. *Op. cit.*

Outra vantagem importante é a limitação da atuação dos poderes. Isso porque as vinculações estabelecidas constitucionalmente representam limitações tanto à discricionariedade dos gestores públicos quanto à atividade legislativa infraconstitucional. Novamente, trata-se de consequências que também podem ser reconhecidas como decorrentes do princípio da não afetação das receitas de impostos, visto que não é dado a nenhum dos Poderes a iniciativa por realizar essa afetação.

As vinculações devem ser concebidas como ressalvas à dinâmica orçamentária, restringindo a liberdade do legislador ou do administrador público a depender de sua hierarquia normativa. Uma vinculação estabelecida pela Assembleia Constituinte pode ser uma limitação na livre destinação de recursos ao legislador constitucional derivado (caso tal vinculação constitua-se em cláusula pétreia) ou ao legislador infraconstitucional; por sua vez, refletir-se-á, também, na atividade do administrador público. Este, em última instância, será o receptor da norma de vinculação, tendo em consideração que as vinculações acabam sendo instrumentos de limitação do Poder Legislativo dirigidos ao Poder Executivo.

É, deveras, uma desconfiança, por parte do Legislativo acerca da possibilidade de desmandos pelos membros do Executivo, reduzindo a sua discricionariedade na alocação dos bens públicos ao impor um ato vinculado ao administrador, ainda que com isso possa reduzir o próprio âmbito de atuação da atividade legiferante.

Ressalve-se que, para tanto, deve ser adotada a concepção de que (i) a liberdade do administrador público em matéria financeira engloba ampla margem de discricionariedade dada pelas normas orçamentárias, e que (ii) a influência de determinado grupo de interesse no orçamento não constituiria uma vinculação no senso jurídico, mas sim seria a sua faceta política, que também pode ser verificada na dimensão participativa do orçamento público por meio da representatividade popular. Assim, as vinculações viriam para reduzir essa discricionariedade na atuação do administrador público.⁷⁸

Em sede de análise sobre vantagens, as exigências ou limitações que se operam sobre os Poderes Executivo e Legislativo, a partir das vinculações constitucionais, conferem uma certa harmonia àquelas que se operam em virtude da aplicação do princípio da não afetação das receitas de impostos. Por outro lado, os dados revelam que os excessos precisam ser estudados, sob pena de se impedir qualquer adequação orçamentária orientada ao atendimento das necessidades sociais.

Em verdade, a vinculação de receitas à destinação específica, principalmente quando utilizada em grande escala, como ocorre no Brasil atualmente, gera diversas consequências negativas, principalmente por ser esta uma sociedade dinâmica em que as preferências para alocação de recursos públicos alteram-se constantemente. Ocorre que, a mera vinculação de receitas não configura nenhum prejuízo à gestão pública. No entanto, conforme pode-se perceber pela referida pesquisa, estas vinculações são excessivas, retirando, em parte, a principal função da LOA, a qual é justamente

⁷⁸ CARVALHO, *Op. cit.* p. 16.

determinar as destinações dos recursos públicos, segundo critérios anuais de prioridades.⁷⁹

Dentre as principais críticas às vinculações, podem ser destacadas as seguintes:

Distorções nas escolhas e alocações públicas;
inadequação à dinâmica orçamentária;
comprometimento do orçamento como instrumento de política fiscal;
perda da qualidade do sistema tributário;
dificuldade de controle pelo Poder Legislativo;
redução da flexibilidade do gerenciamento de receitas⁸⁰;
restrição à discricionariedade dos Poderes Executivo e Legislativo⁸¹.

Novamente, verifica-se que são apontadas consequências que também poderiam decorrer da má aplicação dos recursos públicos desvinculados, ou seja, da aplicação do princípio da não afetação. A diferença está na ausência de liberdade dos Poderes para modificar essa destinação de recursos, visto que, no caso das vinculações, a limitação constitucional incide tanto sobre o Poder Legislativo infraconstitucional quanto sobre o Executivo.

Dessa forma, também na perspectiva das críticas, as consequências recaem sobre ambos os poderes, podendo ser consideradas restrições recíprocas que acabam por efetivar limitações harmônicas.

Mais uma vez, chama-se atenção para o fato de que talvez o maior problema não esteja na existência do instituto das vinculações, mas sim, no excesso, conforme explica o professor James Giacomoni:

[...] a exigência de que as receitas não sofram vinculações, antes de qualquer coisa, é uma imposição de bom-senso, pois qualquer administrador prefere dispor de recursos sem comprometimento algum, para atender às despesas conforme as necessidades. Recursos excessivamente vinculados são sinônimos de dificuldades, pois podem significar sobra em programas de menor importância e falta em outros de maior prioridade.⁸²

Em suma, não cabe a este estudo responder se as vinculações são certas ou erradas, se amenizam ou ampliam os problemas de gestão e aplicação dos recursos públicos, visto que mesmo os doutrinadores mais especializados permanecem em infinitos debates. Entretanto, todo o contexto apresentado demonstra que as vinculações somam-se ao princípio da não

⁷⁹ MACHADO, *Op. cit.* p. 45.

⁸⁰ SECAF, *Op. cit.*

⁸¹ CARVALHO, *Op. cit.* p. 54.

⁸² GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 80.

afetação das receitas de impostos para caracterizar um problema jurídico-normativo quando não se concretiza, na realidade prática, a efetivação das garantias determinadas.

Não há dúvidas de que as vinculações representam prioridades pré-estabelecidas, o que privilegia áreas consideradas essenciais para a destinação de recursos. Ocorre que, na prática, as vinculações não têm se demonstrado suficientes: as áreas de saúde e educação apresentam carências básicas, as dívidas internas e externas continuam existindo e perpetuando conflitos orçamentários, e os orçamentos continuam restritos frente às necessidades sociais.

A partir desse reconhecimento factual em torno do que se convencionou chamar orçamento engessado, dois paradoxos se apresentam à análise normativa do quadro orçamentário atual. O primeiro deles decorre da perspectiva de que, embora se diga que, no Brasil, os orçamentos são peças simplesmente autorizativas e não vinculantes, na prática, é percentualmente minoritário o caráter discricionário dos orçamentos anuais. Por outro lado, o segundo paradoxo envolve a inversão da equação entre receitas e despesas, pois, em um quadro agravado de rolagem da dívida e de excesso de gastos com pessoal e com benefícios previdenciários, impõe-se a orientação do quantum arrecadatário, que passa a oscilar para conseguir (ou buscar conseguir) cobrir despesas inafastáveis. Ou seja, com um orçamento predominantemente obrigatório, as despesas tornam-se baliza imutável em torno da qual se empreendem esforços inimagináveis para garantir receitas que, minimamente, respondam pela estabilidade da dívida líquida do setor público.⁸³

Ao olhar do cidadão, em face das carências e dificuldades citadas, as vinculações não se efetivam de modo concreto e o orçamento não reflete a realidade das despesas públicas. Em contraposição, os tributos têm uma carga elevadíssima e regressiva⁸⁴, de modo que as desigualdades se acentuam e não se verifica correspondência entre o que se paga de tributos e o que se recebe de políticas públicas. Isso conduz a uma aparente incompatibilidade entre os sistemas tributário e financeiro/orçamentário.

Conforme citado anteriormente, mesmo para impostos, que são tributos desvinculados por essência, é comum que os cidadãos correlacionem a tributação à necessidade de aplicação dos recursos arrecadados na área em que ela ocorreu. No caso das vinculações, esse contexto se acentua, visto que as próprias vinculações criam uma expectativa de destinação.

Outro problema é que, por vezes, são estabelecidas afetações sem ligação nenhuma com o tributo vinculado, o que dificulta a sua justificativa, bem como rui qualquer tentativa de se estabelecer uma lógica na arrecadação das receitas públicas e a correlação econômica do princípio do benefício na tributação.⁸⁵

⁸³ PINTO, E. G. Seis vezes DRU: flexibilidade orçamentária ou esvaziamento de direitos sociais? In: **Revista De Jure – Revista jurídica do Ministério Público de Minas Gerais**. Belo Horizonte, n. 11, 2008. p. 514

⁸⁴ OXFAM Brasil. O Valor do seu imposto. **OXFAM Brasil**, 2019. Disponível em: <<https://www.oxfam.org.br/justica-social-e-economica/o-valor-do-seu-imposto/>>. Acesso em: 31 de maio de 2020.

⁸⁵ CARVALHO, *Op. cit.* p. 56.

De acordo com o exposto, as vinculações não se fundamentam em si mesmas e na mera garantia escrita. Em função do seu caráter de determinação, precisam representar maior clareza nos gastos públicos e a efetivação do funcionamento dos serviços a que se destinam. Precisam caracterizar prioridades e concretizar proporcionalidade na aplicação dos recursos públicos, sob pena de se apresentarem como instrumentos que apenas afastam a conexão entre a tributação e as políticas esperadas, ampliam a complexidade com que se vê os instrumentos orçamentários e ocultam desvios de finalidade.

As vinculações sob essa perspectiva não se impõem de modo rígido, que eliminaria por completo qualquer possibilidade de exercício de discricionariedade, nem desoneram os Poderes Legislativo e Executivo das suas funções de concretizarem as políticas públicas da maneira mais eficiente. Pelo contrário, elas se estabelecem como mais uma obrigação de que os Poderes atuem de modo probo e orientado às finalidades constitucionais.

Nosso convencimento se firma na perspectiva de que o comando de imutabilidade que confere máxima proteção aos direitos fundamentais também se estende às suas garantias estatuídas constitucionalmente. Ora, assim como o habeas corpus está para a liberdade de locomoção, o dever de custeio mínimo está para os direitos sociais à saúde e à educação, os quais não de ser providos pelo Estado em caráter progressivo.

A vedação de retrocesso na seguridade social, em igual medida, foi fixada no artigo 194, parágrafo único, inciso IV da nossa Constituição, como uma verdadeira garantia de irredutibilidade do valor dos benefícios, o que, obviamente, inclui o estágio de oferta de serviços no âmbito do SUS e da assistência social, e não apenas da previdência social.⁸⁶

A despeito de resolverem o aparente problema da liberdade administrativa decorrente do princípio da não afetação das receitas de impostos, as vinculações se somam a ele, incrementam os instrumentos financeiros constitucionais e trazem novos questionamentos, os quais também se voltam para a busca de correspondência objetiva entre o que se estabeleceu e o que se tem na realidade pública.

4 DESVINCULAÇÕES

As desvinculações, na ordem jurídica constitucional vigente, consistem em regras que permitem ao Poder Executivo utilizar de forma discricionária determinados recursos até então vinculados por força constitucional.

⁸⁶ COMPARATO; PINTO, *Op. cit.*

Em termos governamentais, apresentam, pois, os seguintes objetivos: *dar maior flexibilidade à alocação dos recursos públicos; permitir a alocação mais adequada de recursos orçamentários; não permitir que determinados itens de despesas fiquem com excesso de recursos vinculados, ao mesmo tempo que outras áreas apresentam carência de recursos; e permitir o financiamento de despesas incomprimíveis sem endividamento adicional da União*⁸⁷.

4.1 Histórico e a transitoriedade

As desvinculações foram criadas, inicialmente, como fundos, em um contexto de necessidade de estabilização econômica. O primeiro deles, criado em 1994, foi denominado Fundo Social de Emergência – FSE - e representava desvinculação operada sobre a arrecadação tributária de forma ampla, conforme detalha a professora Élide Graziane Pinto:

Os mecanismos que ampliaram a margem de aplicação discricionária das receitas no Orçamento Geral da União tiveram início com o denominado Fundo Social de Emergência – FSE instituído pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1º de março de 1994. Tal emenda inseriu no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) os arts. 71 e 72, com a finalidade de, em criando o FSE, promover tanto o “saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal”, quanto a “estabilização econômica” do país.

Com duração limitada aos exercícios financeiros de 1994 e 1995, o aludido fundo compreendia (a) toda a arrecadação do imposto de renda incidente na fonte sobre quaisquer pagamentos efetuados pela Administração direta, autárquica e fundacional da União; (b) o acréscimo de arrecadação oriundo de modificações trazidas aos impostos sobre a propriedade territorial rural, sobre a renda e proventos de qualquer natureza e sobre as operações financeiras (respectivamente ITR, IR e IOF), tal como dispuseram a Lei nº 8.894, de 21 de junho de 1994, e as Leis n.os 8.849 e 8.848, ambas de 28 de janeiro de 1994; (c) o acréscimo de arrecadação oriundo da majoração de alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras (na forma do art. 22, § 1º da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991), que, à época, chegou a 30% (trinta por cento), segundo dispôs a parte final do inciso III do art. 72, do ADCT; (d) 20% (vinte por cento) do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União, excetuadas as hipóteses anteriores; (e) o fruto da arrecadação com a contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) devida pelas instituições financeiras, mediante a aplicação da alíquota de 0,75% (setenta e cinco centésimos por cento) sobre a receita bruta operacional daquelas; e (f) outras receitas previstas em lei específica.⁸⁸

A partir da operacionalização do referido fundo, verificou-se que prevalecia como função deste a estabilização econômica, frente à atuação social. Nesse contexto, em 1996, quando encerrava-se a vigência do Fundo Social de Emergência, foi criado o Fundo de

⁸⁷ ALVES NETO, José. *Op. cit.* p. 15.

⁸⁸ PINTO, E. G. 2008. *Op. cit.* p. 515.

Estabilização Fiscal – FEF, como uma prorrogação do primeiro, promovendo pequenas modificações.

Assim explica a professora e jurista:

Na Emenda Constitucional nº 10, de 4 de março de 1996, por seu turno, encontram-se poucas mudanças na passagem do FSE para FEF, entre elas, a inclusão do vocábulo prioritariamente ao texto do FSE que prevê a destinação dos recursos desvinculados para ações sociais e outros programas, no intuito de amenizar as críticas decorrentes da aplicação dos recursos desvinculados.

A bem da verdade, a finalidade primordial da EC nº 10/1996 era a mera prorrogação do instituto para vigor no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997. Com a prorrogação, veio também a atribuição de novo nome – “Fundo de Estabilização Fiscal” (FEF), o qual efetivamente passou a guardar maior coerência (do que o nome de “Fundo de Emergência Social”) com a destinação dos recursos angariados pelo aludido fundo.

Além da nomenclatura, o Fundo de Estabilização Fiscal – se comparado com o Fundo Social de Emergência – alterou a regra inscrita no art. 72, § 4º, do ADCT de dedução prévia da desvinculação de 20% (vinte por cento) de todos os impostos e contribuições sobre a base de cálculo de todas as demais vinculações ou participações constitucionais, para fazer exceção não apenas aos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios (art. 159 da CF/1988), mas também à receita de 50% (cinquenta por cento) do ITR a que têm direito os Municípios (art. 158, II, da CF/1988).⁸⁹

Ao final da vigência do Fundo de Estabilização Fiscal, em 1997, a desvinculação operada foi novamente renovada, com pequenas modificações.

Importa esclarecer que, com o FEF 2, o governo federal obrigou-se a ressarcir progressivamente os Municípios pelas perdas decorrentes da inclusão da parcela do IR que compõe o FPM no cálculo das desvinculações. O art. 3º da Emenda Constitucional nº 17/1997 trouxe medida de compensação pelas perdas decorrentes do FSE, notadamente quando foram desvinculadas as receitas do imposto sobre propriedade territorial rural a que têm direito os municípios por força do art. 158, II da Constituição.⁹⁰

Até então, os fundos citados possuíam vigências médias de 2 anos, aspecto que contribuía para conferir-lhes o caráter de transitoriedade, visto que consistiam, na verdade, no afastamento das regras constitucionais de vinculação.

No ano 2000, foi criada então a Desvinculação das Receitas da União – DRU, que apresentou maiores modificações, além de ampliar o prazo de vigência pra 4 anos.

Mudança substancial ocorreu apenas com a substituição do FEF 2 pela DRU, a qual foi inserida no texto do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias por meio da

⁸⁹ PINTO, E. G. 2008. *Ibidem*. p. 518.

⁹⁰ PINTO, E. G. 2008. *Ibidem*. p. 519.

Emenda Constitucional nº 27, de 21 de março de 2000, por meio da inclusão do art. 76 ao aludido corpo de disposições transitórias.

Criada na forma de uma desvinculação linear de 20% (vinte por cento) sobre o montante total da arrecadação de quaisquer impostos e contribuições sociais da União, a DRU distinguiu-se – em relação aos seus antecessores (FSE e FEF) – por (1) não causar redução da base de cálculo dos fundos regionais e do FPM e FPE, na forma do que dispõe o art. 76, § 1º do ADCT; · (2) ter por objeto apenas percentual fixo da arrecadação de contribuições sociais e impostos, sem que se cogitasse – como acontecia no FSE e no FEF – de incorporar outras parcelas adicionais, por meio da majoração de alíquota de tributos já existentes ou da assimilação integral do imposto de renda incidente na fonte dos pagamentos feitos pela União; e, enfim, por (3) ter prazo de vigência comparativamente maior em relação às demais emendas que sucessivamente criaram ou mantiveram mecanismos de alocação discricionária.⁹¹

Em 2003, a referida DRU foi prorrogada por mais 4 anos e passou a incluir as contribuições de intervenção no domínio econômico – CIDE's dentre as receitas sujeitas a desvinculação horizontal de 20%. Seguiu-se nova prorrogação em 2007, sem modificações a não ser a própria renovação do instituto.

Em 2011, a DRU foi prorrogada por mais 4 anos e foi ampliada sua base de cálculo, tendo sido estabelecida *a desnecessidade de exclusão dos recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino de que trata o art. 212 da Constituição Federal*⁹².

Por fim, em 2016, a Emenda Constitucional EC nº 93/2016 operou nova prorrogação da DRU, dessa vez para 8 anos; aumentou o percentual de desvinculação para 30%; e estendeu a possibilidade de desvinculação a todos os entes federativos. A tabela abaixo⁹³ sintetiza as modificações realizadas ao longo do período citado:

⁹¹ PINTO, E. G. 2008. *Ibidem*. p. 519.

⁹² FERREIRA, Francisco Gilney Bezerra de Carvalho. Do mecanismo da desvinculação das receitas da União como garantia da livre alocação dos recursos orçamentários. O “jeitinho brasileiro” entra em cena novamente!. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 17, n. 3208, 13 abr. 2012. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/21510>>. Acesso em: 06 de junho de 2020.

⁹³ GUIMARÃES, Cassius Marques. A DRU e o falso déficit da Previdência Social. **Jusbrasil**. 2016. Disponível em: <<https://supercassius.jusbrasil.com.br/artigos/347498097/a-dru-e-o-falso-deficit-da-previdencia-social>>. Acesso em: 06 de junho de 2020.

Período	Ato	Prazo	Percentual
1994 a 1995	ECR1/1994	2 anos	Fundo Social
1996 a 1997	EC 10/1996	1,5 anos	Fundo Fiscal
1997 a 1999	EC 17/1997	2,5 anos	Fundo Fiscal
2000 a 2003	EC27/2000	4 anos	20%
2004 a 2007	EC42/2003	4 anos	20%
2008 a 2011	EC56/2007	4 anos	20%
2012 a 2015	EC68/2011	4 anos	20%
2016 a 2023	PEC87/2015*	8 anos	30%

*Apresentada em 08/07/2015 em substituição à PEC4/2015, que desvinculava 20% do orçamento até 2019.

Em 2019, foram excepcionadas da regra as contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social, nos termos da EC nº 103/2019. Após todas as modificações citadas, segue abaixo a atual redação dos art. 76 e seguintes do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, que consolidam a DRU:

Art. 76. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, já instituídas ou que vierem a ser criadas até a referida data. (Redação dada pela Emenda constitucional nº 93, de 2016)

§ 1º (Revogado).

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

§ 3º (Revogado).

§ 4º A desvinculação de que trata o **caput** não se aplica às receitas das contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

Art. 76-A. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) das receitas dos Estados e do Distrito Federal relativas a impostos, taxas e multas, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes.

Parágrafo único. Excetua-se da desvinculação de que trata o caput:

I - recursos destinados ao financiamento das ações e serviços públicos de saúde e à manutenção e desenvolvimento do ensino de que tratam, respectivamente, os incisos II e III do § 2º do art. 198 e o art. 212 da Constituição Federal;

II - receitas que pertencem aos Municípios decorrentes de transferências previstas na Constituição Federal;

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

IV - demais transferências obrigatórias e voluntárias entre entes da Federação com destinação especificada em lei;

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

Art. 76-B. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) das receitas dos Municípios relativas a impostos, taxas e multas, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes.

Parágrafo único. Excetuam-se da desvinculação de que trata o caput:

I - recursos destinados ao financiamento das ações e serviços públicos de saúde e à manutenção e desenvolvimento do ensino de que tratam, respectivamente, os incisos II e III do § 2º do art. 198 e o art. 212 da Constituição Federal;

II - receitas de contribuições previdenciárias e de assistência à saúde dos servidores;

III - transferências obrigatórias e voluntárias entre entes da Federação com destinação especificada em lei;

IV - fundos instituídos pelo Tribunal de Contas do Município.⁹⁴

Conforme se pode notar, o instituto da desvinculação nada mais é do que a mera excepcionalização das regras de vinculação previstas constitucionalmente. Inicialmente instituído como um mecanismo transitório, já está autorizado para vigorar por 29 anos.

Cabe, então, aprofundar um pouco mais o estudo para verificar se esse instituto tem cumprido as funções a que se propôs.

4.2 Contraponto ao excesso de vinculações

⁹⁴ BRASIL. Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT. In: Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 06 de junho de 2020.

Naturalmente, como contraponto ao excesso de vinculações constitucionais, espera-se que as desvinculações sejam capazes de solucionar os problemas decorrentes das vinculações, ou pelo menos atenuá-los.

A desvinculação de receitas é a medida diametralmente oposta à vinculação e foi concebida como válvula de escape à crescente vinculação imposta pela ordem constitucional de 1988. Ao ser criada em 1994, a medida buscava devolver parte da flexibilidade orçamentária que os gestores públicos possuíam no passado e abrangia apenas a União, na conhecida DRU (Desvinculação das Receitas da União).⁹⁵

De acordo com o que a doutrina apresenta, desde a criação desse mecanismo, parecia haver uma confiança de que a mera ampliação de recursos sob a discricionariedade do Poder Executivo possibilitaria a promoção de mudanças consideráveis no atendimento às demandas sociais e na estabilização econômico-financeira.

Nesse ponto, cabe lembrar, conforme já citado neste estudo, que as carências sociais brasileiras permanecem, assim como a desigualdade socioeconômica, em patamares muito elevados. Ademais, a regulação econômica e fiscal depende de incontáveis outros fatores, tais como a política econômica interna e externa.

Conforme demonstra a professora Élide Graziane Pinto, diversas críticas podem ser tecidas aos institutos de desvinculação criados, tais como a de serem desnecessários, desproporcionais e até mesmo inconstitucionais.

Ao afirmar a desnecessidade do instituto, a professora denuncia a atribuição da desvinculação ao argumento de fortalecimento das políticas sociais, e demonstra que, na prática, a desvinculação resultou na redução dos recursos destinados à seguridade:

Ora, não era necessário criar um mecanismo de desvinculação de receitas se o FSE tratasse, efetivamente, de destinar recursos às ações de saúde, previdência e assistência social, porque a seguridade social, com lastro no art. 195 da CF/1988, já justificava a instituição e cobrança de amplo rol de contribuições sociais. Aliás, a autonomia jurídica dessa espécie tributária, por concepção, funda-se em sua destinação à seguridade social.

Não obstante as ações da seguridade social já terem receitas constitucionalmente vinculadas, o FSE conseguiu, com base no art. 72, IV, do ADCT, desvincular 20% (vinte por cento) das contribuições sociais, o que, na prática, significou redução no montante de recursos exclusivamente destinados para a saúde, a assistência e a previdência sociais.

Tampouco houve destinação de recursos às ações de educação de modo a ampliar – notoriamente – o fluxo de gastos ali. [...]

⁹⁵ JÚNIOR, Roberto Di Sena. *Op. cit.*

A Emenda Constitucional de Revisão nº 01/1994 tanto não promoveu majoração da base de receitas destinadas às atividades de manutenção e desenvolvimento do ensino, como, pelo contrário, o FSE conseguiu reduzir o montante vinculado para a educação, com base no disposto pelo art. 72, §§2º e 3º, do ADCT.

Ao haver criado uma regra de dedução prévia dos recursos que integram o FSE da base de cálculo das vinculações com seguridade social, educação, algumas transferências obrigatórias para Estados e Municípios e com o Programa de Integração Social (PIS), os supracitados §§2º e 3º do art. 72 do ADCT promoveram, na verdade, um remanejamento restritivo de receitas para tais políticas públicas. Exemplo disso está na desvinculação sobre o art. 212 da CF/1988, que, na prática, significou que os 18% (dezoito por cento) do total de impostos arrecadados pela União que deveriam ser destinados para a educação passassem a ser aproximadamente 14,4% (quatorze inteiros e quatro décimos por cento) do montante efetivamente arrecadado.⁹⁶

Em outro viés, a professora demonstra como foram estabelecidas regras que desproporcionalizaram as regras de repartições constitucionais, comprometendo diretamente as transferências devidas aos Estados, Distrito Federal e Municípios, o que acabou por incentivar que, mais tarde, esses entes também buscassem a mesma flexibilização frente aos recursos vinculados. Assim explica:

Por outro lado, não se pode olvidar que a criação do FSE também afetou diretamente algumas das transferências obrigatórias da União aos Estados e Municípios. As receitas do FSE inscritas no art. 72, incisos I, II, III e V – na redação que lhe deu a ECR nº 01/1994 – não se submetiam ao disposto nos arts. 158, II, 159, 212 e 239 da Constituição. Ou seja, não se submetiam às regras de repasse obrigatório aos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios (FPE e FPM), nem tampouco às vinculações com a educação e com o PIS/PASEP.

Paradoxal e ironicamente, tal exceção inscrita no art. 72, §4º do ADCT ao art. 159 da Constituição – que é o mais importante artigo relativo ao FPM e ao FPE –, ao tentar respeitar parcialmente o pacto federativo, evidenciou a afronta de o FSE haver absorvido diversas receitas, a cuja transferência em favor de Estados e Municípios a União estava constitucionalmente obrigada.

Nesse caso, o que se fez foi estabelecer comandos normativos contraditórios, como já se denunciou antes, uma vez que Estados e Municípios deixariam de receber percentual que lhes corresponde no acréscimo de arrecadação com o imposto de renda e com o imposto sobre propriedade territorial rural, muito embora não se deduzisse da base de cálculo inscrita no art. 159 os 20% (vinte por cento) de desvinculação do art. 72, IV do ADCT.

Não há como cumprir apenas parcialmente a disposição constitucional que obriga a repartição (verdadeiro reequilíbrio) de receitas entre os diferentes níveis da federação. É norma inserida no núcleo intangível da CF/1988, vez que qualquer alteração que vise constringer a forma federativa de Estado será rechaçada por inconstitucional, na forma do que dispõe o art. 60, §4º, I, da Constituição. Por tal razão é que se levantaram Estados, Municípios e Distrito Federal para questionar o fato de que o FSE colidiu com algumas das regras constitucionais de transferência obrigatória de receitas tributárias.⁹⁷

⁹⁶ PINTO, E. G. 2008. *Op. cit.* p. 518.

⁹⁷ PINTO, E. G. 2008. *Ibidem.* p. 518.

Por fim, a professora defende a inconstitucionalidade material do mecanismo de desvinculação, considerando que ele fere as bases estabelecidas constitucionalmente para o princípio da não afetação das receitas de impostos e para as ressalvadas vinculações:

Diante das exceções referidas pelo supracitado art. 167, IV à regra geral de ser vedado vincular receitas e diante do art. 149 da CF/1988 – que afeta a existência de contribuições sociais às finalidades taxativamente previstas na correspondente lei instituidora –, questionável é a constitucionalidade da existência de fundo como o FSE que angaria receitas de impostos em detrimento das transferências obrigatórias intergovernamentais e – ao que se somam o FEF e a DRU – que absorvem receitas de contribuições sociais em detrimento das vinculações de receita com a seguridade. A inconstitucionalidade advém tanto da afronta, no primeiro caso, ao pacto federativo (art. 60, §4º, I, da Constituição), quanto, no segundo, aos direitos fundamentais (art. 60, §4º, IV).

Pode-se também apontar a inconstitucionalidade dos FSE e FEF e da DRU na desvinculação de receitas constitucionalmente afetadas a determinadas políticas públicas que promovem – em caráter material e progressivo – direitos fundamentais de segunda geração (também chamados de direitos sociais) com base em duas linhas de justificativa. A primeira reside na constatação de que a seguridade social tem amparo constitucional diferenciado por meio da destinação vinculada da receita de contribuições sociais e da existência de orçamento próprio. E a segunda base argumentativa para sustentar tal inconstitucionalidade pode ser extraída do princípio de vedação de retrocesso⁹⁸ no que se refere à garantia de direitos fundamentais. [...]⁹⁸

Em outro momento, já havia sido aventada também a discussão a respeito do possível reconhecimento de inconstitucionalidade formal, tendo em vista o fato de que as desvinculações se operam como transitórias dentro do ADCT, embora venham se perpetuando no tempo.

Muito embora o país esteja em tempos de paz e nenhuma perturbação social ou institucional o ameace estruturalmente, a solução recentemente posta em debate para a crise fiscal em muito se assemelha à suspensão de direitos fundamentais por prazo dito determinado, mas suficientemente longo para ser mais grave que a guerra e o estado de sítio que ela pode, em situações dramáticas, dar ensejo.

Regras ditas transitórias são criadas e perenizadas para constranger a relação de proporcionalidade entre receitas e despesas governamentais, para assegurar tanto a desvinculação parcial de receitas, quanto um teto igualmente parcial de despesas. Nesse sentido, é sintomático o fato de o país estar a debater a 8ª (oitava!) proposta de emenda à Constituição que visa à desvinculação de parte significativa das receitas federais, sempre por meio de um arremedo de brecha normativa inserida ou prorrogada no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Em vez de fazer a necessária reforma tributária e arcar com os difíceis impasses federativos e econômicos que ela encerra, a União, desde 1994, desvincula parcialmente suas receitas, mitiga a efetividade da fonte de custeio do Orçamento da Seguridade Social (onde estariam amparadas a saúde, a previdência e a assistência

⁹⁸ PINTO, E. G. 2008. *Ibidem*. p. 524.

social) e se nega — direta ou indiretamente — ao dever de repartição desses recursos com os entes subnacionais.⁹⁹

Expostas, portanto, as controvérsias originadas dos mecanismos de desvinculação, é possível constatar que as regras de desvinculação passaram a comandar o que pode ser ou não vinculado, como se tivessem tomado a função das próprias vinculações. Desde a origem, elas propõem restrições ou flexibilizações que se operam exatamente sobre as vinculações estabelecidas pela Constituição da República.

Desse modo, sem adentrar nas discussões que os contrapõem, é preciso reconhecer que, desde que existam no ordenamento jurídico-constitucional, os institutos da desvinculação e da vinculação se complementam, tendo sido criados inclusive sob as mesmas justificativas.

4.3 Impactos das desvinculações

Caso os principais objetivos das desvinculações fossem como inicialmente especificados, com foco no atendimento às necessidades sociais, reforçariam o argumento quanto à desnecessidade destas, visto que as vinculações já foram estabelecidas pela CR/88 com esse propósito.

Cabe registrar, no entanto, que a defesa das desvinculações não deixou de reconhecer a possibilidade de benefícios sociais:

Para o professor Sergio Firpo, do Insper, se a DRU servir para conter parcialmente a escalada da dívida pública e do déficit, pode gerar benefícios sociais maiores até do que programas sociais específicos. “Se há gastos vinculados, não se pode usar esses recursos para resolver parte da dívida. Nesse caso, o governo é obrigado a aumentar a dívida e imprimir papel, o que causa inflação e, em seguida, aumentos de juros para contê-la”, diz. “Num cenário como esse, o trabalhador só perde”.¹⁰⁰

Como visto, logo nas primeiras modificações, manteve-se o argumento de conferir maior liberdade aos gestores públicos com mais recursos desvinculados de finalidades específicas. Entretanto, as desvinculações acabaram mostrando que seu objetivo principal era a estabilização econômica, o que vem se confirmando com as demais, conforme destacou Carol Oliveira:

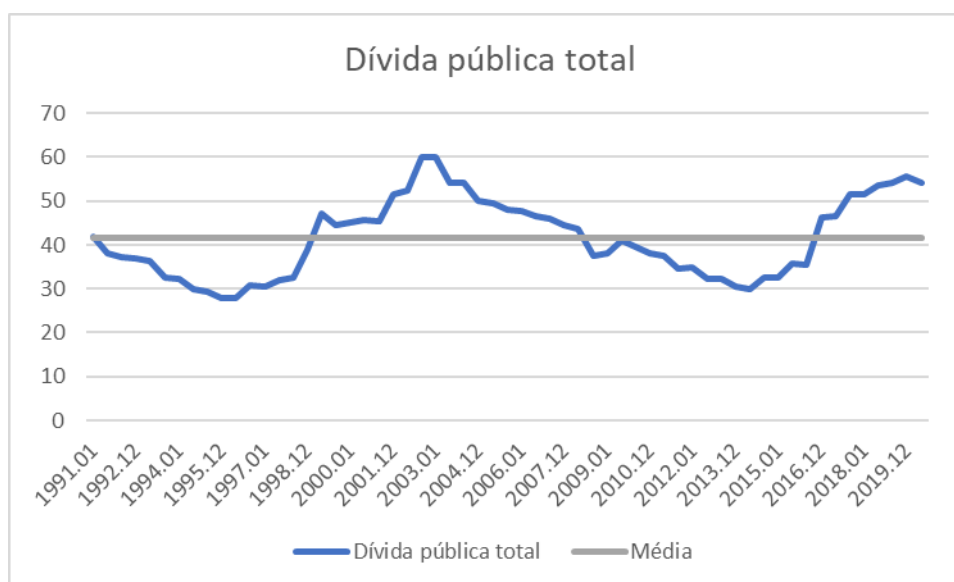
⁹⁹ PINTO, Élica Graziane; JÚNIOR, Geraldo Biasoto. Suspende ou adiar custeio de direitos fundamentais nem deveria ser cogitado. **Revista Consultor Jurídico**. 2016. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-jul-03/adiar-custeio-direitos-fundamentais-nem-deveria-cogitado>>. Acesso em: 06 de junho de 2020.

¹⁰⁰ OLIVEIRA, Carol. 2016. *Op. cit.*

Na prática, um dos principais objetivos do governo com esse dinheiro extra é tentar diminuir o déficit primário do país. Em 2015, o déficit foi 111,249 bilhões, um recorde desde que o Banco Central começou a contabilizar os números em 2001. No último dia 25 de maio, o Congresso autorizou o governo a registrar um déficit primário de 170,5 milhões de reais neste ano.¹⁰¹

Nesse ponto, cumpre destacar que os resultados também não foram os melhores. Conforme demonstra o gráfico a seguir, produzido a partir dos dados apresentados pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA¹⁰², a dívida pública total brasileira (calculada em percentual do Produto Interno Bruto – PIB) apresentou considerável aumento entre 1996 e 2003 (período de 8 anos), e a tendência de queda registrada de 2004 a 2013 (período de 10 anos) foi mais lenta, não alcançou o percentual mínimo inicial, e o pior, já foi revertida.

Conforme se pode notar, em uma análise simplificada, nos últimos 38 anos, a média da dívida pública do país correspondeu a mais de 40% do PIB. Equivale a dizer que quase a metade dos bens e serviços produzidos no país não geram riqueza, não resultam em valores que possam ser revertidos em benefícios sociais e, dessa forma, representam mais uma dificuldade de alcance dos objetivos e fundamentos constitucionais.



Com esse cenário, chega-se à desanimadora conclusão de que, assim como as vinculações não têm apresentado correspondência na realidade prática, também as desvinculações. Nenhum dos institutos cumpre suas funções de garantia a áreas prioritárias.

¹⁰¹ OLIVEIRA, Carol. 2016. *Ibidem*.

¹⁰² Disponível em: <<http://www.ipeadata.gov.br/exibeserie.aspx?serid=38388>>. Acesso em: 06 de junho de 2020.

Evoca-se novamente os estudos realizados pela professora Élide Graziane Pinto, que, ao citar José Roberto Afonso, reafirma os argumentos apresentados pelo autor, que demonstram a ausência de efetividade das desvinculações:

Segundo Afonso (2004, p. 19), “[...] vale criticar um pouco mais a idéia da desvinculação, que as autoridades federais enxergam como o caminho necessário para se racionalizar o gasto [público] e implantar políticas fiscais anticíclicas”, porque “[...] não há relação de causa e efeito – isto é, nem vincular, muito menos desvincular, por si só, asseguram boas ou más performances do gasto”. Embasam a afirmação em pauta as constatações feitas pelo citado autor (2004, p. 19-21) de que:

- a) “num exemplo extremo, se as contribuições para a seguridade social fossem convertidas em impostos de livre aplicação, por si só, isso não significaria desobrigar a previdência social de pagar aposentadorias e pensões, nem mesmo aos que ainda trabalham, mas têm direitos adquiridos”; embora seja sempre “alegado que, sem tal processo [de desvinculação], seria impossível cumprir as metas fiscais, porém, as mais duras firmadas com o FMI, inclusive após a elevação da meta de superávit primário para patamar nunca observado na história recente, foram sucessiva e plenamente cumpridas”;
- b) “após a implantação do caixa único do Tesouro Nacional, sempre há opção de simplesmente contingenciar as dotações orçamentárias e manter entesourado os recursos, como atalho mais curto para assegurar a geração do superávit”;
- c) “no âmbito estadual e municipal, o atendimento das metas de superávit primário tem sido fruto justamente de uma vinculação: de proporção da receita corrente para pagamento mensal do serviço da dívida renegociada com o Tesouro Nacional”;
- d) existe severa contradição no “discurso oficial recente de que a vinculação prejudica a eficiência e a eficácia da provisão de serviços sociais básicos, porque elas [as vinculações de receitas para a seguridade social e de percentual mínimo de gastos para saúde e educação] foram aprovadas no Congresso justamente com o objetivo inverso”;
- e) enquanto “o pretexto [da desvinculação] foi de assegurar a continuidade do financiamento e da despesa com benefícios e serviços sociais básicos, inclusive para permitir a pactuação de uma nova divisão de responsabilidades entre esferas de governo que promovesse a descentralização das ações e também para custear o aumento dos gastos correntes resultantes das novas e maiores inversões esperadas”, efetivamente, “é inegável que a política fiscal do governo federal foi e continuará sendo beneficiada pela desvinculação de 20% de sua receita tributária”, sendo que “o maior efeito prático desta medida era liberar contribuições da seguridade (COFINS, CSLL) para financiar os benefícios dos servidores [públicos] inativos”, o que seria burla à diferenciação dos regimes geral e próprio de previdência social; e, enfim,
- f) cumpre lembrar o relevante papel de poupança interna da “[...] vinculação que foi desenhada com um regime especial, visando gerar uma poupança pública no presente que financie o gasto futuro, ou mesmo procure evitá-lo – caso particular da destinação constitucional da contribuição sobre receitas (do PIS/PASEP) para aplicações através do BNDES e para custeio do seguro-desemprego, no âmbito do Fundo de Amparo aos Trabalhadores (o FAT).” De acordo com Afonso (2004, p. 21). “[...] é paradoxal que graças justamente a uma vinculação constitucional se formou um dos itens mais valiosos do patrimônio público federal – o Fundo de Amparo ao Trabalhador – FAT, cujo valor do fundo – acima de R\$ 80 bilhões em 2004 – já supera o valor contábil das ações de controle da PETROBRÁS, a maior empresa do País e entre as maiores do mundo.”¹⁰³

¹⁰³ PINTO, E. G. 2008. *Op. cit.* p. 530.

Desse modo, para as desvinculações, soa mais grave, visto que em sua defesa alegou-se que os problemas decorrem da rigidez orçamentária, mas instituí-las não conduziu à solução dos mesmos problemas já existentes.

[...] Em verdade, sabe-se que a DRU configura instrumento fundamental de flexibilidade orçamentária, de aumento da margem discricionária de recursos, instrumento propulsor da acomodação entre a norma e a realidade social, mas este mecanismo deveria ser temporário, atuando como medida imediata à solução da rigidez orçamentária. Ocorre que as amarras ao orçamento são enxertadas legalmente sem a análise da já presente rigidez, impossibilitando uma solução permanente à real limitação dos gastos públicos. Deriva em uma norma constantemente reformulada por meio de emenda constitucional que não soluciona permanentemente o problema, ao contrário, periodicamente o problema da rigidez orçamentária deve ser reanalisado e a DRU reformulada para possibilitar uma margem de flexibilidade orçamentária que há muitos anos o Brasil desconhece. Tal cenário parece, no mínimo, intrincado.

O presente estudo não busca destrinchar o tema complexo e dinâmico da DRU, mas apenas demonstrar como o próprio ordenamento jurídico brasileiro atrela o orçamento, vinculando-o excessivamente, perpetuando o seu caráter impositivo e a consequente rigidez orçamentária. Parece que a matéria orçamentária na legislação brasileira se encontra por demais embaraçada. Legisladores decidem por vincular e desvincular, limitar e aumentar a margem de flexibilidade, através de constantes votações de emendas constitucionais que possuem caráter transitório e não solucionam efetivamente o problema inicial: a rigidez orçamentária.¹⁰⁴

5 TRIBUTOS E RECEITAS E O DIREITO PÚBLICO

Até aqui tratou-se das controvérsias existentes em torno do princípio constitucional da não afetação das receitas de impostos; das vinculações, que são exceções constitucionalmente previstas ao referido princípio; e das desvinculações, que são formalmente compreendidas como atos transitórios de afastamento ou limitação das vinculações constitucionais.

Buscou-se verificar, com base em uma análise ampla, possíveis impactos do princípio e dos institutos na segurança jurídica do ordenamento brasileiro e na confiança das instituições representativas. Cabe agora detalhar um pouco mais quanto a esses impactos.

5.1 Cumprimento de direitos fundamentais e o Direito Constitucional

¹⁰⁴ MACHADO, *Op. cit.* p. 56.

Conforme analisado, o princípio da não afetação das receitas de impostos foi estabelecido para se garantir a adequação entre as despesas públicas e as necessidades públicas, de modo direto pelo Poder Executivo, proporcionando autonomia e discricionariedade para a atuação mais célere e próxima à sociedade. As vinculações, por sua vez, foram estabelecidas como exceções ao referido princípio para garantir prioritariamente e privilegiar direitos considerados fundamentais, o está na base dos objetivos constitucionais. Por fim, as desvinculações surgiram no intuito de conferir maior adequação das vinculações às necessidades da sociedade e do Poder público.

Ocorre que, conforme visto, não é possível falar que quaisquer dos institutos tenha sido suficiente ao que se propôs. Pelo contrário, têm sofrido duras críticas por, na verdade, reduzirem a efetividade dos demais.

Não se pode ignorar o fato de que existem inúmeros outros fatores que contribuem para que sejam ou não assegurados efetivamente os direitos constitucionais. Um exemplo deles, que influi diretamente na dinâmica entre o princípio da não afetação, as vinculações e as desvinculações são os gastos obrigatórios, que não se enquadram propriamente em vinculações, mas trazem impactos consideráveis no orçamento.

Entretanto, diante de todas as controvérsias apresentadas, é notório que, no âmbito desses institutos, é preciso retomar conceitos básicos sobre a hierarquia constitucional, os objetivos e direitos fundamentais. Nesse sentido, cita-se Fábio Konder Comparato, Heleno Taveira Torres, Élica Graziane Pinto e Ingo Wolfgang Sarlet:

Há um aprendizado histórico digno de nota na vivência da Constituição de 1988 pela sociedade brasileira: a prioridade do nosso pacto fundante reside na promoção democrática dos direitos fundamentais, com destaque para os direitos sociais, garantes de uma cidadania inclusiva e ativa. [...]

Oito décadas, desde a sua instituição pela Constituição de 1934, ensinaram-nos a não negociar o mínimo de custeio para a educação, a dele não abrir mão. Quase três décadas nos ensinaram a primar pela defesa da saúde em sua dimensão sistêmica, pública, universal e integral.

Estamos em pleno processo pedagógico e civilizatório de educar e salvaguardar a saúde de nossos cidadãos, o que não pode ser obstado ou preterido por razões controvertidas de crise fiscal. Nada há de mais prioritário nos orçamentos públicos que tal desiderato constitucional, sob pena de frustração da própria razão de ser do Estado e do pacto social que ele encerra.¹⁰⁵

¹⁰⁵ COMPARATO; TORRES; PINTO; SARLET. *Op. cit.*

É necessário, pois, reavaliar as aplicações dos referidos institutos, visto que, conforme exposto, eles não têm servido aos propósitos constitucionais de modo eficiente e, dessa forma, enfraquecem o sistema jurídico constitucional.

5.2 Discricionariedade e o Direito Administrativo

O princípio da não afetação, as vinculações e as desvinculações, na verdade, representam ampliações ou restrições que se efetivam legalmente ou constitucionalmente sobre a discricionariedade da Administração Pública. Dessa forma, materializam uma disputa entre os Poderes Legislativo e Executivo que se opera dentro da própria Constituição da República.

Nesse ponto, cumpre salientar que a discricionariedade não é uma carta branca que se confere ao Poder Executivo. Toda discricionariedade é limitada e não é demais lembrar que seus principais limites consistem nos fundamentos constitucionais.

Conforme destaca o professor e jurista Marcus Abraham, a Lei de Responsabilidade Fiscal consiste em importante instrumento que contribui para a organização administrativa e institucional que a gestão das finanças públicas demanda:

Mas, ao fim e ao cabo, passadas duas décadas da edição da LRF, é inegável reconhecer que, graças ao nosso progresso democrático e institucional, hoje o Brasil possui instituições públicas sólidas, capazes de dar efetividade aos preceitos da lei, materializados no tripé do planejamento orçamentário, da transparência e do equilíbrio fiscal, diretrizes inequivocamente imprescindíveis para a realização dos objetivos da República brasileira constantes do artigo 3º da nossa Constituição: construir uma sociedade livre, justa e solidária, desenvolver o país, acabar com a pobreza e a marginalização e minimizar as desigualdades sociais e regionais, promovendo o bem de todos.

Apesar dos seus 20 anos recém-completados, a Lei de Responsabilidade Fiscal é uma obra jurídica dinâmica e inacabada, que exige constante evolução e aperfeiçoamento. Garantir sua efetividade, permitindo a discussão da qualidade e dimensionamento das receitas e das despesas, com o necessário controle das finanças públicas, faz parte de um projeto de desenvolvimento nacional sustentável.¹⁰⁶

Entre a discricionariedade da Administração e o freio Legislativo está a necessidade de garantia de políticas públicas eficientes, básicas, fundamentais. Toda a estrutura dos Poderes Executivo e Legislativo somente se justifica caso se reconheça que a representação é legítima,

¹⁰⁶ ABRAHAM, Marcus. Os 20 anos da LRF: o passado, o presente e o futuro. Lei de Responsabilidade Fiscal é uma obra jurídica dinâmica e inacabada, que exige constante evolução e aperfeiçoamento. **JOTA Info**. 07 jun. 2020. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/os-20-anos-da-lrf-o-passado-o-presente-e-o-futuro-07052020>>. Acesso em: 07 de junho de 2020.

o que também só pode ser confirmado se ela atente efetivamente aos anseios sociais a que se propôs.

5.3 Planejamento, transparência, equilíbrio e o Direito Financeiro

O principal motivo apresentado para justificar a existência do princípio da não afetação das receitas de impostos e a criação das desvinculações consiste na necessidade de que o orçamento público não seja rígido e engessado ao ponto de impedir que possa ser feita a adequação entre as necessidades públicas essencialmente cambiantes e os recursos destinados a satisfazê-las. A rigidez orçamentária impede o planejamento adequado e dificulta o equilíbrio fiscal.

Por outro lado, a discricionariedade irrestrita impossibilita a transparência, essencial para que ocorra fiscalização e controle dos recursos públicos, e abre margem à corrupção. Essa é a crítica apresentada pelo doutrinador Kiyoshi Harada às desvinculações:

[...] Na verdade, a DRU é um funesto instrumento de mexer, remexer e desmontar o orçamento anual aprovado pelo Parlamento, permitindo gastos sem fiscalização e controle, gastos esses, quase sempre, bem distantes dos interesses públicos, pelo menos daqueles encampados pela vontade soberana do povo que são exatamente os revelados pelo exame da Lei Orçamentária Anual – LOA.¹⁰⁷

Em relação ao Direito Financeiro e orçamentário, as desvinculações não representam apenas o comprometimento da transparência, mas também dificultam o atingimento do equilíbrio fiscal, visto que a liberdade do direcionamento dos recursos pode representar um rompimento com o planejamento de médio prazo estabelecido pelo Plano Plurianual.

Além disso, essa proposta despreza o ciclo orçamentário e seus instrumentos (Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual) por defender a “desvinculação” e “flexibilização” do orçamento — pilares da gestão fiscal responsável estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal.¹⁰⁸

A referida crítica não vale apenas para as desvinculações. Isso porque as vinculações excessivas também afetam o equilíbrio fiscal, trazendo maiores dificuldades em compatibilizar

¹⁰⁷ HARADA, Kiyoshi. Estranho discurso em torno da DRU. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 21, n. 4841, 2 out. 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/49987>>. Acesso em: 07 de junho de 2020.

¹⁰⁸ SANTOS, Lenir; FUNCIA, Francisco. Desvinculação orçamentária: avanços e recuos no financiamento da saúde. **Consultor Jurídico**. 26 mar. 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-mar-26/opiniaod-desvinculacao-orcamentaria-financiamento-saude>>. Acesso em: 07 de junho de 2020.

o produto da arrecadação ao cumprimento da destinação de recursos previamente determinada e daquela que precisa ser feita para atendimento às novas necessidades que se apresentam.

Ao fim, reconhece-se que nem as determinações constitucionais nem o orçamento público podem se impor ou mitigar uns aos outros, visto que fazem parte do mesmo complexo que tem por finalidade a efetivação de políticas públicas. Assim também o é em relação aos Poderes Legislativo e Executivo, os quais não podem estabelecer relações de desigualdade ou de hierarquia, mas devem trabalhar de modo harmônico.

No panorama atual, o orçamento configura instrumento multifuncional, atuando como meio social de fiscalização da atuação do Estado no cumprimento de seus objetivos, assim como, instrumento de planejamento, administração, transparência e controle das finanças públicas. Diante da historicidade brasileira quanto à presente temática, percebe-se a juventude do Brasil quando se trata de orçamento público e a extrema necessidade de contínuos estudos sobre o tema, de modo a aprimorá-lo e transformá-lo em um instrumento para a eficiência na gestão pública.

[...]

Percebe-se que o orçamento público atua como ferramenta de planejamento para assegurar que a Atividade Financeira do Estado seja eficiente, prevendo receitas, planejando a aplicação das despesas, efetivamente realizando os gastos públicos e ainda servindo de meio de controle das finanças públicas. É neste instrumento que são previstas as receitas provenientes de tributos e contribuições extraídas da população ou decorrentes de empréstimos e alienações do patrimônio estatal. Do mesmo modo, este é o mecanismo que determinará os investimentos estatais em áreas sociais, culturais, econômicas, entre outras. Pode-se dizer que este determina para a população quais os benefícios que lhe serão proporcionados em decorrência do pagamento dos tributos e contribuições. É também determinante para auferir a correspondência entre as promessas e as efetivas realizações dos políticos eleitos para governarem o país, configurando instrumento de suma importância para o controle do povo, verdadeiro detentor do poder, sobre a atuação estatal.

[...]

O orçamento público constitui instrumento de interesse geral da sociedade em seus mais diversos setores e meio de planejamento para solução de problemas sociais. Por esta razão, a elaboração do orçamento público, com a Constituição Federal de 1988, envolve a participação essencial de dois Poderes: o Executivo e o Legislativo. Ao primeiro compete a elaboração e a execução do orçamento, enquanto que ao segundo compete a análise da proposta encaminhada pelo Executivo, a aprovação, transformação do projeto em lei e o controle da execução. A ideia em estabelecer competências para ambos os Poderes é manter um equilíbrio, tanto em relação aos gastos públicos destinados a áreas prioritárias para um ou outro poder, quanto em respeito ao princípio da separação de poderes, em que um não se encontra em grau superior ao outro, mas devem atuar de forma harmônica.¹⁰⁹

Os Poderes Legislativo e Executivo precisam buscar a atuação ótima que assegure os resultados constitucionais que o princípio da não afetação, as vinculações e as desvinculações

¹⁰⁹ MACHADO, *Op. cit.* p. 11.

exigem e, ao mesmo tempo, assegurar que a instrumentalidade do orçamento concretize o planejamento, a transparência e o equilíbrio fiscal tão necessários para que o país possa se desenvolver.

5.4 Arrecadação, destinação e o Direito Tributário

Muito se diz que o Direito Tributário apenas se relaciona às regras relacionadas à arrecadação de tributos, como se a destinação do produto da arrecadação representasse procedimento totalmente desvinculado das regras tributárias e das suas consequências.

A primeira e principal função do Direito Tributário, claramente, é a função arrecadatória e, já com a primeira função, é possível observar que os efeitos das normas de tributação são muito mais extensos do se que tenta delimitar. Quando se analisa a tributação brasileira, é possível reconhecer um caráter essencialmente regressivo, que se dá em função da primazia de tributos sobre o consumo frente a tributos sobre renda e patrimônio, o que dificulta ainda mais o cumprimento dos objetivos constitucionais de promover uma sociedade igualitária e de reduzir as desigualdades.

Ademais, reconhece-se que a tributação brasileira não é baixa, de forma que, em um contexto em que se verificam serviços públicos de baixa qualidade ou que apresentam inúmeras carências, tem-se como consequências diretas a insatisfação popular e a desconfiança nas instituições públicas.

Desse modo, em uma análise simplória, é possível perceber que o Direito Tributário não pode ser pensado de modo separado do Direito Constitucional, do Direito Financeiro e/ou do Direito Administrativo, como se a tributação não apresentasse nenhuma relação com a destinação de recursos públicos, com o atendimento às necessidades sociais, com o cumprimento dos objetivos constitucionais e com a necessidade de equilíbrio entre receitas e despesas.

É preciso, pois, reconhecer que a destinação do produto da arrecadação dos tributos, em especial, dos impostos, que são o foco deste estudo, tem sua base na própria arrecadação e nos fundamentos que justificam sua imposição. A ausência de clareza a respeito destas pode ferir a transparência orçamentária, a legitimidade dos representantes e a garantia dos direitos básicos e fundamentais.

6 CONCLUSÕES

Considerando as indagações iniciais apresentadas pela pesquisa, buscou-se identificar os fundamentos, impactos e problemas decorrentes da aplicação do princípio da não afetação das receitas de impostos e dos institutos da vinculação e da desvinculação, no âmbito do Direito Público e das instituições públicas representativas.

Destacou-se as críticas existentes em torno de um excesso de vinculações e de desvinculações, as quais se unem como institutos que ferem o princípio da não afetação das receitas de impostos e retiram-lhe a força normativa, tendo em vista o fato de que contornam a aplicação do princípio e das suas exceções determinadas constitucionalmente.

As desvinculações ampliam a dificuldade de verificação do cumprimento das prioridades elencadas pela Constituição, reduzem a transparência das contas públicas e, por consequência, contribuem para o aumento da descrença dos cidadãos nos poderes representativos.

Foi possível identificar então que, com a atual aplicação do princípio e dos institutos, amplia-se o risco de perda da segurança jurídica, da legitimidade e da representatividade dos Poderes Legislativo e Executivo, visto que as normas constitucionais, já com excesso de ressalvas, são flexibilizadas por medidas legislativas infraconstitucionais e medidas administrativas que se perpetuam. Todo esse contexto rompe a relação de confiança que se constrói entre o cidadão que cumpre suas obrigações tributárias esperando políticas públicas eficientes, visto que é o produto dessa arrecadação que as financia, e os Poderes Legislativo e Executivo, que possuem o dever de efetivar políticas e garantias para atendimento às necessidades públicas.

Como uma primeira conclusão, tem-se a necessidade de que os diversos ramos do Direito não sejam vistos apenas como um conjunto de normas específicas e que não se relacionam a outros âmbitos. Em especial, que o Direito Público deve estar orientado à realização dos interesses públicos primordiais e ao cumprimento dos princípios e direitos fundamentais, de modo integrado. Os Poderes Legislativo e Executivo devem orientar sua atuação jurídica, em cada um desses ramos, com a perspectiva de que eles são complementares e de que, se um deles deixa de se orientar conforme os fundamentos comuns e hierarquicamente superiores, compromete a segurança jurídica do ordenamento como um todo. Nesses termos destaca a professora Misabel Derzi:

Vê-se que a justiça distributiva no Direito não se alcança com o manejo de um ramo jurídico apenas, o Direito Tributário, por exemplo. A justiça é uma e a eficiência dos

valores constitucionais depende da atuação concertada de todo o Direito, em especial, do Direito Financeiro, do Direito do Trabalho e Social, mas ainda do Direito privado. E mais, as demais ciências sociais humanas devem trabalhar em conjunto com o Direito, sob pena de frustração recíproca, decorrendo daí que os planos econômicos e sociais adotados, que levem ao desemprego, à recessão e ao aumento da pobreza, ainda que implementem maior equilíbrio orçamentário, são inconstitucionais. [...]¹¹⁰

Em seguida, cabe destacar que o princípio constitucional da não afetação das receitas de impostos e os institutos da vinculação e da desvinculação somente poderão preservar-se no ordenamento jurídico caso contribuam para efetivar os objetivos a que se propuseram. As desvinculações, assim como as vinculações, ao invés de representarem um instrumento facilitador ao Poder Executivo, tornam-se claramente novas obrigações, que complementam o princípio da não afetação e que exigem atuação orientada às finalidades constitucionais. Nesse sentido, esclarece a professora Élide Graziane:

Não bastasse a regra de desvinculação de receitas (como medida de exceção inscrita no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias) ter se tornado habitual pela sua prorrogação ad hoc, ela também colocou em pauta o quão frágil é a definição das prioridades orçamentárias na regularidade institucional de convivência entre os Poderes Executivo e Legislativo. Tal fragilidade vai de encontro à “vedação de retrocesso” na consecução de direitos sociais, pois sem garantia de recursos orçamentários para fazer frente aos gastos com as ações em saúde, educação, assistência e previdência – que são políticas públicas que têm vinculação orçamentária seja de gastos mínimos, seja de fonte de receita – o caráter de avanço progressivo nas prestações estatais é objetivamente mitigado.¹¹¹

E as obrigações não recaem apenas ao gestor público, mas sobretudo ao Poder Legislativo, que as instituiu. Tem-se, então, como última conclusão deste estudo, que os Poderes Legislativo e Executivo também devem orientar sua atuação para que a destinação dos recursos públicos seja eficiente no cumprimento do desiderato constitucional. Apenas assim será possível reforçar os laços de confiança nos representantes e nos Poderes e a legitimidade destes na efetivação das políticas públicas.

É necessário reconhecer o produto da arrecadação tributária como fruto do trabalho cidadão e, portanto, que deve ser prioritariamente destinado ao atendimento das necessidades sociais, mais que à mera manutenção de um funcionalismo que não as valorize. É necessário garantir proporcionalidade entre a carga tributária e a qualidade que se espera na prestação dos serviços públicos, de forma que seja possível verificar uma correspondência entre a participação social e a atuação do poder público.

¹¹⁰ DERZI, 2014. *Op. cit.* p. 647.

¹¹¹ PINTO, E. G. 2008. *Op. cit.* p. 532.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. – 6. ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2012.

ABRAHAM, Marcus. Os 20 anos da LRF: o passado, o presente e o futuro. Lei de Responsabilidade Fiscal é uma obra jurídica dinâmica e inacabada, que exige constante evolução e aperfeiçoamento. **JOTA Info**. 07 jun. 2020. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-fiscal/os-20-anos-da-lrf-o-passado-o-presente-e-o-futuro-07052020>>.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALMEIDA, Saulo Nunes de Carvalho; MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araújo e; OLIVEIRA JÚNIOR, Vicente de Paulo Augusto de. A LEI ROUANET DE INCENTIVO À CULTURA E O PRINCÍPIO DA NÃO AFETAÇÃO DE RECEITAS. **Revista Direitos Culturais**, v. 14, n. 33, p. 159-174, abr. 2019. Disponível em: <<http://srvapp2s.urisan.tche.br/seer/index.php/direitosculturais/article/view/2980/1684>>.

ALVES NETO, José. **Princípios orçamentários: uma análise no contexto das Constituições e de leis orçamentárias federais**. Brasília: Universidade de Brasília, 2006.

Associação Mineira de Municípios. Estado paga somente parte do último repasse de ICMS e Fundeb de 2018. **Portal AMM**, 2019. Disponível em: <<https://portalamm.org.br/estado-paga-somente-parte-do-ultimo-repasse-de-icms-e-fundeb-de-2018/>>.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

BALSAN, Francys. Não confunda: tributo vinculado com tributo de receita vinculada. **Jusbrasil**. Disponível em: <<https://fbalsan.jusbrasil.com.br/noticias/317931055/nao-confunda-tributo-vinculado-com-tributo-de-receita-vinculada>>.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Por que a guerra fiscal? Os desafios do Estado na modernidade líquida. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. v.102, p. 305 - 341, 2011.

BELO HORIZONTE, **LEI Nº 11.010** (2016). Dispõe sobre a Política Municipal de Fomento à Cultura e dá outras providências. Belo Horizonte, MG: Prefeitura Municipal. Disponível em <<https://www.cmbh.mg.gov.br/>>.

_____, **LEI Nº 9.795** (2009). Altera a Política Tributária do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU - e dá outras providências. Belo Horizonte, MG: Prefeitura Municipal. Disponível em <<https://www.cmbh.mg.gov.br/>>.

BRASIL, Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT. In: Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>.

_____, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>.

_____, **Lei complementar nº 101** (2000). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>.

_____, Lei nº 5.172 (1966). **Código Tributário Nacional**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>.

_____, **Lei nº 4.320** (1964). Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm>.

CANCIAN, Natália. Quatro em cada dez denúncias a conselho médico apontam falta de equipamentos de proteção. **Folha de São Paulo**, 2020. Disponível em:
<<https://www1.folha.uol.com.br/equilibrioesaude/2020/05/quatro-em-cada-dez-denuncias-a-conselho-medico-apontam-falta-de-equipamentos-de-protecao.shtml>>.

CARVALHO, André Castro. **Vinculação de receitas públicas e princípio da não afetação: usos e mitigações**. Universidade de São Paulo. Faculdade de Direito - São Paulo, 2010. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-24022011-091027/publico/Carvalho_Andre_Castro_dissertacao_completa.pdf>.

CONDE, Luiz Felipe. A crescente judicialização e aumento da influência do Judiciário no sistema de saúde. **Revista Consultor Jurídico**. 2019. Disponível em:
<<https://www.conjur.com.br/2019-dez-18/judicializacao-influencia-judiciario-sistema-saude>>.

COMPARATO, Fábio; TORRES, Heleno Taveira; PINTO, Elida Graziane; SARLET, Ingo Wolfgang. Financiamento dos direitos à saúde e à educação: mínimos inegociáveis. **Revista Consultor Jurídico**. 2016. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-jul-27/financiamento-direitos-saude-educacao-minimos-inegociaveis>>.

COMPARATO, Fábio; PINTO, Elida Graziane. Custeio mínimo dos direitos fundamentais, sob máxima proteção constitucional. **Revista Consultor Jurídico**. 2015. Disponível em:
<<https://www.conjur.com.br/2015-dez-17/custeio-minimo-direitos-fundamentais-maxima-protecao-cf>>.

DERZI, Misabel Abreu Machado. O princípio da não afetação da receita de impostos e a justiça distributiva. In: HORVATH, Estevão; CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (Org.). **Direito financeiro, econômico e tributário: estudos em homenagem a Régis Fernandes de Oliveira**. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 637-660.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Guerra fiscal, Bolsa Família e silêncio (relações, efeitos e regressividade). **Revista Jurídica da Presidência**, vol. 16, 2014, p. 39-64.

Estado de Minas. Minas vai receber R\$ 8,7 bilhões até 2037 com acordo da Lei Kandir.

Estado de Minas. Política, 2020. Disponível em:

<https://www.em.com.br/app/noticia/politica/2020/05/19/interna_politica,1148761/minas-vai-receber-r-8-7-bilhoes-ate-2037-com-acordo-da-lei-kandir.shtml>.

FERREIRA, Francisco Gilney Bezerra de Carvalho. Do mecanismo da desvinculação das receitas da União como garantia da livre alocação dos recursos orçamentários. O “jeitinho brasileiro” entra em cena novamente!. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 17, n. 3208, 13 abr. 2012. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/21510>>.

FERREIRA, Letícia; FERREIRA, Lola. Além de longas jornadas, enfermeiras enfrentam falta de protocolo e de equipamentos de proteção. **Folha de São Paulo**, 2020. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/equilibrioesaude/2020/03/alem-de-longas-jornadas-enfermeiras-enfrentam-falta-de-protocolo-e-de-equipamentos-de-protacao.shtml>>.

FURTADO, José de Ribamar Caldas. **Revista do TCU**, jan./abr. 2008.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GUIMARÃES, Cassius Marques. A DRU e o falso déficit da Previdência Social. **Jusbrasil**. 2016. Disponível em: <<https://supercassius.jusbrasil.com.br/artigos/347498097/a-dru-e-o-falso-deficit-da-previdencia-social>>.

HARADA, Kiyoshi. Estranho discurso em torno da DRU. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 21, n. 4841, 2 out. 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/49987>>.

Insp. Judicialização da saúde dispara e já custa R\$ 1,3 bi à União. **INSPEER CONHECIMENTO**, 2019. Disponível em: <<https://www.insper.edu.br/conhecimento/direito/judicializacao-da-saude-dispara-e-ja-custa-r-13-bi-a-uniao/#:~:text=Judicializa%C3%A7%C3%A3o%20consome%20cada%20vez%20mais,respons%C3%A1vel%20por%2090%25%20desse%20valor.>>>.

JÚNIOR, Roberto Di Sena. Crise fiscal e desvinculação de receitas dos municípios (DRM). **JUS.COM.BR**. 2019. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/71630/crise-fiscal-e-desvinculacao-de-receitas-dos-municipios-drm>>.

LEITE, Gisele. Considerações sobre os fundamentos do direito tributário brasileiro.

Jusbrasil. 2015. Disponível em:

<<https://professoragiseleite.jusbrasil.com.br/artigos/160040077/consideracoes-sobre-os-fundamentos-do-direito-tributario-brasileiro>>.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 15. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo : Saraiva, 2011.

MACHADO, Gabriella Consoli. **ORÇAMENTO IMPOSITIVO NO BRASIL: a influência do ordenamento jurídico e da recente EC 86/2015**. Rio de Janeiro, 2016. Disponível em: <<https://pantheon.ufrj.br/handle/11422/11574>>.

MADALENA, Luis Henrique. **Discricionariedade administrativa e hermenêutica**. Coord. Lenio Luiz Streck. Salvador: Juspodivm, 2016.

MANZANO, Fábio. Número de mortes no Brasil passa o da Itália e chega a 34.021; país agora é o 3º do mundo com mais óbitos. **G1**, 2020. Disponível em: <<https://g1.globo.com/bemestar/coronavirus/noticia/2020/06/04/brasil-tem-34021-mortes-por-coronavirus-diz-ministerio.ghtml>>.

OLIVEIRA, Carol. A desvinculação de receitas. **Exame**, 2016. Disponível em: <<https://exame.com/economia/a-desvinculacao-de-receitas/>>.

OLIVEIRA, Elida. Mais da metade dos brasileiros de 25 anos ou mais ainda não concluiu a educação básica, aponta IBGE. **G1**, 2019. Disponível em: <<https://g1.globo.com/educacao/noticia/2019/06/19/mais-da-metade-dos-brasileiros-de-25-anos-ou-mais-ainda-nao-concluiu-a-educacao-basica-aponta-ibge.ghtml>>.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 2. ed. São Paulo. Ed. Revista dos Tribunais, 2008.

OXFAM Brasil. O Valor do seu imposto. **OXFAM Brasil**, 2019. Disponível em: <<https://www.oxfam.org.br/justica-social-e-economica/o-valor-do-seu-imposto/>>.

PINTO, Élide Graziane; JÚNIOR, Geraldo Biasoto. Suspende ou adiar custeio de direitos fundamentais nem deveria ser cogitado. **Revista Consultor Jurídico**. 2016. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-jul-03/adiar-custeio-direitos-fundamentaisnem-deveria-cogitado>>.

_____, E. G. Seis vezes DRU: flexibilidade orçamentária ou esvaziamento de direitos sociais? In: **Revista De Jure – Revista jurídica do Ministério Público de Minas Gerais**. Belo Horizonte, n. 11, 2008.

SANTOS, Lenir; FUNCIA, Francisco. Desvinculação orçamentária: avanços e recuos no financiamento da saúde. **Consultor Jurídico**. 26 mar. 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-mar-26/opiniao-desvinculacao-orcamentaria-financiamento-saude>>.

SCAFF, Fernando Facury. Vinculação de impostos a gastos sociais é uma cláusula pétrea. **Revista Consultor Jurídico**. 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-out-16/justica-tributaria-vinculacao-impostos-gastos-sociais-clausula-petrea>>.

_____, Fernando Facury. Não é obrigado a gastar: vinculações orçamentárias e gastos obrigatórios. **Revista Consultor Jurídico**. 2016. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-mai-17/contas-vista-vinculacoes-orcamentarias-gastos-obrigatorios>>.

SECAF, Francisco. **Direto Financeiro e Políticas Públicas**. Trilhante. Disponível em: <<https://www.trilhante.com.br/curso/direito-financeiro-e-politicas-publicas/aula/vinculacao-de-receitas-e-gastos-minimos-obrigatorios-2>>.

SOBRINHO, Wanderley Preite. Falta de médicos e de remédios: 10 grandes problemas da saúde brasileira. **UOL Notícias**, 2020. Disponível em:
<<https://noticias.uol.com.br/saude/listas/falta-medico-e-dinheiro-10-grandes-problemas-da-saude-no-brasil.htm>>.