



AMANDA FAGUNDES CARVALHO

**O IMPACTO DA DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA
UNIÃO E O DÉFICIT DA SEGURIDADE SOCIAL: ANÁLISE
TEMPORAL E PERSPECTIVAS ATUAIS**

**LAVRAS – MG
2020**

AMANDA FAGUNDES CARVALHO

**O IMPACTO DA DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO E O DÉFICIT DA
SEGURIDADE SOCIAL: ANÁLISE TEMPORAL E PERSPECTIVAS ATUAIS**

Monografia apresentada à Universidade Federal
de Lavras, como parte das exigências do Curso de
Direito, para a obtenção do título de Bacharel.

Professora Doutora Daniela Olímpio de Oliveira
Orientadora

**LAVRAS – MG
2020**

AMANDA FAGUNDES CARVALHO

**O IMPACTO DA DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO E O DÉFICIT DA
SEGURIDADE SOCIAL: ANÁLISE TEMPORAL E PERSPECTIVAS ATUAIS**

**THE IMPACT OF THE UNBINDING OF UNION REVENUE AND THE SOCIAL
SECURITY DEFICIT: TEMPORAL ANALYSIS AND CURRENT PERSPECTIVES**

Monografia apresentada à Universidade Federal
de Lavras, como parte das exigências do Curso de
Direito, para a obtenção do título de Bacharel.

APROVADA em _____ de 2020.

Daniela Olímpio de Oliveira

Paula Vieira Teles

Larissa Fagundes Carvalho

Professora Dr^a Daniela Olímpio de Oliveira
Orientadora

**LAVRAS – MG
2020**

AGRADECIMENTOS

Nada mais certo quanto ao final de mais um ciclo, do que a apresentação desta monografia. Gratidão e intensidade são as únicas palavras capazes de definir todo o meu processo de graduação. Em relação a este trabalho, especialmente, gostaria de agradecer imensamente à Daniela, pela orientação e paciência. Obrigada, Paula, pela atenção e por aceitar compor a banca. Larissa, sou extremamente feliz por compartilhar com você todos os momentos da minha vida, e por te fazer presente diretamente em mais um deles, tenho orgulho de você e te amo com todo o meu ser.

Todo o meu reconhecimento à República Sofradinha, como grande responsável pelo meu crescimento pessoal, pela convivência que por vezes foi meu escape, e pelas lembranças mais amáveis e divertidas possíveis. Vida longa às Repúblicas amigas, Viracopos, Arueira, Saia Justa e Pirambeira, vocês são incríveis, marcaram e impactaram positivamente o meu caminho, tenham absoluta certeza.

Agradeço à Procuradoria Geral do Município de Lavras, sobretudo, à equipe da Procuradoria Especializada em Serviços Públicos, por todo o profissionalismo e empenho que foi me passado, com tanto carinho.

Rafa, Gabi, Nikolas e Luiz: é se dar sem esperar, nada em troca dessa união!

Em meio aos turbilhões de sentimentos que me acompanham diante incertezas de um futuro tão próximo, agradeço ao meu namorado por saber lidar com o melhor e o pior de mim. Posso afirmar que agora sou mais coração, e que de fato, ter te encontrado e compartilhar a vida com você, é mais uma prova de que o destino é impecável comigo.

RESUMO

A afirmação de uma Seguridade Social deficitária é recorrente por parte do governo e evidenciada pela maneira sensacionalista com que é divulgada. Frente a este fato, o presente trabalho perpassa pelas dimensões de direitos, buscando compreender a essência dos direitos sociais, e a Seguridade Social como o complexo conjunto de normas capaz de assegurá-los. A julgar pela imprescindibilidade, será discorrida a análise dos efeitos da Desvinculação de Receitas da União (DRU), mecanismo que desvincula atualmente 30% das receitas das contribuições sociais, com o embasamento de se obter o superávit primário e a menor rigidez orçamentária, contudo, sem apresentar relevante interesse social e econômico, apontando as possíveis relações com o resultado da Seguridade Social. Avaliou-se a DRU como uma medida imediatista frente à necessidade de uma ampla reforma fiscal, bem como uma possível afronta aos direitos fundamentais de segunda e terceira geração.

Palavras-chave: Direitos fundamentais. Direitos Sociais. Contribuições Sociais. Seguridade Social. Desvinculação de Rceitas da União (DRU).

ABSTRACT

The statement of a loss-making Social Security is recurrent on the part of the government and it is evidenced by the sensationalist way in which it is disseminated. In view of this fact, the present work goes through the dimensions of rights, seeking to understand the essence of social rights, and Social Security as the complex set of rules capable of ensuring them. Judging by indispensability, the analysis of the effects of the Unbinding of Union Revenue (Desvinculação de Receitas da União - DRU) will be discussed, a mechanism that currently unties 30% of the income from social contributions, with the justification of obtaining the primary surplus and the lower budgetary rigidity, however, without presenting relevant social and economic interest, pointing out the possible links with the Social Security result. DRU was assessed as an immediate measure in the face of the need for comprehensive tax reform, as well as a possible affront to fundamental rights of the second and third generation.

Key words: Fundamental rights. Social rights. Social Contributions. Social Security. Unbinding of Union Revenue.

LISTA DE SIGLAS

ANFIP – Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

DRU – Desvinculação de Receitas da União

FAT – Fundo de Amparo ao Trabalhador

FEF – Fundo de Estabilização Fiscal

FSE – Fundo Social Econômico

INSS – Instituto Nacional do Seguro Social

LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

OIT – Organização Internacional do Trabalho

PIS/PASEP – Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PPA – Plano Plurianual

RGPS – Regime Geral de Previdência Social

RPPS – Regime Próprio de Previdência Social

SUAS – Sistema Único de Assistência Social

SUS – Sistema Único de Saúde

SUSAN – Sistema Único de Segurança Alimentar e Nutricional

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Receitas orçamentárias líquidas da seguridade social.....	15
Figura 2 – Despesas empenhadas do orçamento da seguridade social por função.....	16
Figura 3 – Receita e Despesa Orçamentárias quanto às fontes de Recursos e Destinação.	31
Figura 4 – Receitas e Despesas da Seguridade Social.....	31
Figura 5 – Receitas e Despesas do RGPS, do RPPS, dos Militares Inativos e Pensionistas e do Fundo Constitucional do Distrito Federal.....	32
Figura 6 – Desembolsos com Previdência Social.....	33
Figura 7 – Receitas do orçamento da seguridade social.....	35
Figura 8 – Despesas e resultado do orçamento da seguridade social.	35
Figura 9 – Receitas da seguridade social desconsideradas pelos cálculos do governo.	36
Figura 10 – Programações estranhas ao conceito constitucional de seguridade incluídas pelo governo no orçamento da seguridade social.....	37
Figura 11 – Resultado apresentado para a seguridade após redução das receitas e acréscimos de programações estranhas constitucional de seguridade incluídas pelo governo no orçamento da seguridade social.	38
Figura 12 – Desonerações instituídas, o ano de impacto das medidas e os valores das renúncias.	39
Figura 13 – Renúncias tributárias em contribuições sociais.	40
Figura 14 – Desonerações tributárias da União com contribuições sociais (2003-18) – R\$ bilhões – valores nominais.	41
Figura 15 – Boletim Estatístico da Previdência Social.	42
Figura 16 – Impactos da DRU e a seguridade social.....	44
Figura 17 – Desvinculação e recursos do orçamento da seguridade social pela DRU, de 2005 a 2018.	46
Figura 18 – Receitas e Despesas da Seguridade Social.....	46
Figura 19 – Orçamento anual da seguridade social.....	47

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	10
2 ABORDAGEM SOBRE AS DIMENSÕES DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS.....	11
3 COMPONENTES E CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL	13
3.1 Contribuições sociais para o financiamento da Seguridade Social	14
3.1.1 Contribuição para o financiamento da Seguridade Social - COFINS	16
3.1.2 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL	17
3.1.3 PIS/PASEP	17
3.2 Contribuições Previdenciárias	18
4 A RELAÇÃO ENTRE AS DIMENSÕES DE DIREITO, OS DIREITOS SOCIAIS, CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E A DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO	18
5 A DESVINCULAÇÃO A PARTIR DE VÁRIOS FUNDOS	21
5.1 O Fundo Social de Emergência (FSE).....	22
5.2 O Fundo de Estabilização Fiscal (FEF).....	23
5.3 Desvinculação de Receitas da União (DRU).....	23
6 ASPECTOS JURÍDICOS DA DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO	26
6.1 Tributação, direitos humanos e a DRU	26
6.2 A (In)Constitucionalidade da DRU	27
7 A EXISTÊNCIA DO DÉFICIT DA SEGURIDADE SOCIAL.....	29
7.1 A Seguridade Social no Balanço Geral da União de 2019	30
7.2 A Seguridade Social sob análise da Associação Nacional dos Auditores Fiscais - ANFIP	34
7.3 Renúncias e desonerações tributárias frente ao resultado do orçamento da Seguridade Social	38
7.4 Considerações acerca do déficit ou superávit.....	41
8 IMPACTOS DA DRU E A SEGURIDADE SOCIAL	43
9 CONCLUSÃO.....	49
REFERÊNCIAS	51

1 INTRODUÇÃO

A promulgação da Constituição Federal de 1988 instituiu a Seguridade Social com o intuito de se obter a reorganização de políticas já existentes sob novas bases e princípios, com ampliação e introdução de novos direitos. O caput do Artigo 194 a dispõe como um “conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”, com os objetivos dispostos em seus sete incisos.

Por ora, é importante destacar que a Constituição torna o direito social um pilar da política e a seguridade social um mecanismo amplo com potencial de proteção, nessa lógica, a política assistencial aos poucos se consolida como política pública embasada nos direitos sociais básicos, tentando o atendimento das demandas dos mais economicamente vulneráveis da sociedade, o que não significa o atendimento pleno ao seu fim.

Por seu turno, as reformas previdenciárias ocorridas no Brasil sempre manifestaram perda de direitos da classe trabalhadora e acentuaram a problemática da Seguridade Social, sobretudo pela predominância das ações afirmativas.

Em meados de 1994, o Governo Federal encontrou-se num impasse ao carecer do aumento dos impostos e em contrapartida ter de dividir a receita com os demais entes federados, e o de optar pelo aumento das contribuições sociais e ter que obedecer ao fim para as quais estas foram instituídas, impossibilitando-o nas duas hipóteses de realizar uma arrecadação que viesse a reduzir o déficit público e o permitisse adimplir a dívida pública (CARVALHO, 2010).

Frente a situação, ocasionou-se a criação de um mecanismo provisório, capaz de flexibilizar e admitir um superávit hábil para controlar a inflação a fim de evitar consequências significativas para o Estado num contexto de incertezas e implementação do Plano Real, acompanhado da premissa de se cobrir despesas de sistemas de relevante interesse socioeconômicos, entre eles, de saúde, educação, previdência e assistência social.

Conforme será discorrido no desenvolvimento da pesquisa, o Fundo Social de Emergência, primeira denominação do que hoje temos denominado de Desvinculação de Receitas da União (DRU), perde o seu caráter predominantemente emergencial em pouco tempo e torna a destinação do seu recurso disponível ao governo quando considerar conveniente.

A DRU surge com a finalidade de se aumentar a flexibilidade para que o governo disponha de recursos do orçamento e os destine às despesas que considerar de maior

prioridade, criando condições para se gerar superávit nas contas do governo, e auxiliar no controle da inflação.

A problemática consistente no esclarecimento se de fato a DRU é um mecanismo cujo efeitos incidem nas contas da Seguridade Social, torna-se instigante para a compreensão do atual contexto político, social e fiscal brasileiro.

2 ABORDAGEM SOBRE AS DIMENSÕES DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Doutrinadores e teóricos dos direitos fundamentais, referem-se a estes separando-os por dimensões ou gerações. É pertinente destacar que as dimensões apresentadas não se excluem, mas tratam de aperfeiçoamento de direitos, adequados ao contexto e necessidades iminentes de determinada época.

Os direitos fundamentais de primeira dimensão surgem sob a égide da liberdade, propriedade e igualdade, ainda que formal. Adiante, complementados pelos direitos de manifestação de pensamento, expressão, participação política, reunião e associação. Na expressão de Paulo Bonavides, são “direitos de resistência ou de oposição perante o Estado” (BONAVIDES, 2006), apresentados como direitos negativos, direcionados à abstenção por parte dos poderes públicos constituídos.

Por sua vez, a segunda dimensão de direitos fundamentais relaciona-se com o conteúdo de prestações que objetivam colocar à disposição do cidadão condições de subsistência de modo a proporcionar uma vida digna e o efetivo exercício dos direitos, e ainda alberga liberdades sociais, como o direito à greve, direitos trabalhistas, garantia à estabilidade no emprego, décimo terceiro salário, férias remuneradas, entre outros, o que diferencia-se das prestações normativas, que possuem o objetivo de proporcionar o devido regramento jurídico às normas constitucionais e legais que apontam determinado fim prestacional (XEREZ, 2014).

Ao portarem atributos positivos, os direitos fundamentais de segunda dimensão predis põem a atuação estatal. É nesse contexto que surgem os direitos sociais, com o intuito de eliminar obstáculos socioeconômicos que resultam em desigualdade.

Observados os aspectos dos direitos de terceira geração, podem ser destacados em comum com os direitos de segunda geração, a saber, ambos impõem ao Estado o dever de oferecer prestações positivas e são pressupostos para que os cidadãos exerçam plenamente sua liberdade e igualdade. O Estado tem o dever legal de assegurá-los através de ações, a exemplo da proteção do meio ambiente efetivada por obras públicas e políticas de conscientização e

preservação, tal como a autodeterminação dos povos, demonstrando o propósito de proteção ao gênero humano.

A globalização, por fim, fez erguer direitos ao pluralismo, à democracia e à informação, configurando a quarta dimensão.

Por ora, face ao apresentado, é indispensável realizar a distinção entre o Estado Social e o Estado Democrático de Direito, sendo que, diferentemente do Estado Social, concebido para atuar de modo a corrigir as distorções advindas do liberalismo, o Estado Democrático de Direito atua para garantir, preventivamente, os direitos básicos dos cidadãos, a fim de que os mesmos possam exercer todas as suas liberdades jurídicas, influenciar e participar efetivamente do exercício do poder estatal, além de garantir o “cumprimento da vontade popular influenciadora de toda a criação estatal, em detrimento da vontade de uma ampla liberdade dos poderes constituídos”. (BREYNER, 2008, p. 4)

A dignidade da pessoa humana, fundamento do Estado, a erradicação da pobreza e o bem estar geral constituindo objetivos fundamentais a serem alcançados e o fato da necessidade de se assegurar uma existência digna a todos através da ordem econômica devem ser levados em consideração. A necessidade de se impor uma justiça distributiva não é uma questão estritamente orçamentária, mas também tributária, de modo que a implementação de uma a justiça distributiva deve considerar a sistemática dos tributos, em especial, nesse âmbito, as contribuições sociais.

Os direitos prestacionais devem ser preservados, por representarem verdadeira concretização dos direitos fundamentais de segunda geração, retomando, a liberdade, igualdade e dignidade da pessoa humana. Há de se considerar a necessidade de respeito ao princípio da supremacia da Constituição, como sendo norteador da ordem estatuída pelo constituinte originário e que, por essa razão, só poderá permitir que haja alterações dentro dos limites postos originariamente.

Dessa forma, o poder constituinte derivado, por ser fruto da obra do constituinte originário, é um poder constituído que sofre limitações no momento de exercer sua função de modificar a Constituição através de Emendas Constitucionais (EC). A utilidade deste item para o decorrer da presente abordagem, está apoiada na adequação das EC que instituíram os mecanismos de desvinculação, com a estabilidade democrática do Estado, a conformidade com os direitos fundamentais, e a sua constitucionalidade.

3 COMPONENTES E CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL

A constituição apresenta ao longo de seu texto, a autonomia do orçamento da Seguridade Social. Descreveu de forma sistemática nos artigos 165, §5º, III e 194, caput e parágrafo único, inciso VII, todos da CF/88, ao que se referia tal orçamento. Trata-se de um orçamento a ser descrito a parte na Lei Orçamentária Anual (LOA), envolvendo a integração da sociedade com o Poder Público em prol da saúde, previdência e assistência social, cabendo a este organizá-la, mantendo o caráter democrático e descentralizado da administração.

A saúde, nos termos do Artigo 196 da Constituição “é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação”, exigindo-se ainda, que o seu acesso seja universal e igualitário, sendo estes, princípios fundamentais e basilares da implementação com excelência do Sistema Único de Saúde (SUS).

Consoante se extrai dos Artigos 201 e 202 da Constituição Federal, a Previdência Social tem por fim assegurar aos seus beneficiários meios indispensáveis de manutenção, por motivo de incapacidade, idade avançada, tempo de serviço, desemprego involuntário, encargos de família e reclusão ou morte daqueles de quem dependiam economicamente, o que felizmente legitima programas de transferência de renda, a partir de uma lógica contributiva que requer a sustentabilidade.

A Assistência Social, no que lhe concerne, é a política social conceituada como direito do cidadão e dever do Estado, responsável por prover o atendimento das necessidades básicas, traduzidas em proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência, à velhice e à pessoa portadora de deficiência, sob a ótica dos artigos 203 e 204 da Constituição Federal.

Por ser o mais importante mecanismo de proteção social do país, e ao mesmo tempo configurar-se como um instrumento indispensável ao desenvolvimento econômico, é pertinente realçar as contemplações da Seguridade Social, a saber, as transferências monetárias para a previdência social: rural e urbana, as ofertas de serviços universais proporcionados pelo Sistema Único de Saúde (SUS), já mencionado, o Sistema Único de Assistência Social (SUAS), o Sistema Único de Segurança Alimentar e Nutricional (SUSAN) e o Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT), com ênfase para o programa seguro-desemprego.

O Brasil a instituiu nos moldes recomendados pela Convenção nº 102/1952 da Organização Internacional do Trabalho (OIT), caracterizada como

“sistema de proteção social que a sociedade proporciona a seus membros, mediante uma série de medidas públicas contra as privações econômicas e sociais que, de outra maneira, provocariam o desaparecimento ou forte redução dos seus rendimentos em consequência de enfermidade, maternidade, acidente de trabalho, enfermidade profissional, emprego, invalidez, velhice e morte, bem como de assistência médica e de apoio à família com filhos” (BRASIL, 1952).

O constituinte originário, ao lidar e propor a repartição de receitas e competências tributárias, concedeu à União um tributo amplo e com poder arrecadatório extenso, a fim de custear um orçamento distinto, gerido por uma autarquia ligada à União, apartada, ensejando administração e orçamento autônomo e descentralizado, destacado do orçamento fiscal do ente federativo e financiado por tributo específico: as contribuições securitárias de competência da União. No entanto, a destinação de tais contribuições, não envolvem outro orçamento que não o da própria Seguridade Social, neste sentido, não é permitido que a União venha a majorar o financiamento do seu orçamento fiscal, por meio desta, em atenção ao que fora concebido pelo constituinte (FERNANDES, 2019).

Quando ao financiamento, constituído por recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das contribuições sociais, nos moldes do Artigo 195 da Constituição, é importante destacar que no âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto pelas receitas da União; receitas das contribuições sociais; e receitas de outras fontes, haja vista que mediante lei complementar poderão ser criadas outras fontes de custeio, a fim de financiar novos serviços e/ou benefícios, bem como modificar o seu valor.

Ademais, o advento da Lei 8.212/91, incorpora às receitas da Seguridade Social: multas, a atualização monetária e os juros moratórios; a remuneração recebida por serviços de arrecadação, fiscalização e cobrança prestados a terceiros; as receitas provenientes de prestação de outros serviços e de fornecimento ou arrendamento de bens; as demais receitas patrimoniais, industriais e financeiras; as doações, legados, subvenções e outras receitas eventuais; 50% dos valores obtidos e aplicados na forma do parágrafo único do Artigo 243 da Constituição. e 40% do resultado dos leilões dos bens apreendidos pelo Departamento da Receita Federal.

3.1 Contribuições sociais para o financiamento da Seguridade Social

Conforme alegado por Hugo de Brito Machado Segundo (2005, p. 83), “as contribuições teriam surgido como forma de impor ao Estado não apenas deveres negativos,

abstenções, mas também deveres positivos a serem observados, como condição de validade para a cobrança do tributo”, atribuídas como instrumento para a efetivação de direitos sociais.

As contribuições para a Seguridade Social e a arrecadação desses tributos necessariamente será direcionada a instrumentar a União e as demais pessoas políticas no setor da ordem social. Mediante leitura do §4º do Artigo 195 da CF/88, temos que o rol de contribuições para financiamento da Seguridade Social não é exaustivo, podendo ser instituídas novas fontes para o seu custeio, de forma a mantê-la ou expandi-la, mediante lei complementar, através de impostos não previstos, não cumulativos e que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição, vide Artigo 154, I.

As principais receitas que financiam a Seguridade Social são as contribuições sociais sobre o lucro líquido (CSLL), para financiamento da seguridade social (COFINS), para PIS/PASEP e para o RGPS, que juntas representam a grande maioria das receitas do orçamento da seguridade social, consoante demonstra a Figura 1.

Figura 1 – Receitas orçamentárias líquidas da seguridade social.

Receitas	2008		2009		2010		2011		2012		2013		2014		2015		2016		2017		2018	
	R\$ bi	%	R\$ bi	%	R\$ bi	%	R\$ bi	%	R\$ bi	%	R\$ bi	%	R\$ bi	%	R\$ bi	%	R\$ bi	%	R\$ bi	%	R\$ bi	%
CONTRIBUICAO P/ CUSTEIO DE PENSOES MILITARES	1,2	0,4	1,3	0,4	1,5	0,4	1,6	0,3	1,6	0,3	1,7	0,3	1,9	0,3	2,1	0,3	2,1	0,3	2,3	0,4	2,5	0,4
CONTRIBUICOES PARA OS PROGRAMAS PIS/PASEP	14,8	4,4	14,9	4,1	19,4	4,6	20,0	4,1	23,0	4,3	24,6	4,2	25,0	4,1	25,6	4,1	22,5	3,6	25,0	3,8	27,2	3,8
RECURSOS NAO-FINANCEIROS DIRETAM. ARRECADADOS	3,0	0,9	3,0	0,8	3,3	0,8	4,1	0,8	4,4	0,8	1,5	0,3	1,1	0,2	3,5	0,6	3,6	0,6	4,0	0,6	5,1	0,7
CONTR.SOCIAL S/O LUCRO DAS PESSOAS JURIDICAS	34,0	10,0	34,9	9,7	36,6	8,7	46,1	9,5	46,0	8,5	50,2	8,6	50,6	8,4	47,8	7,7	47,3	7,7	50,5	7,6	53,9	7,6
CONTRIBUICAO P/FINANCIAM.DA SEGURIDADE SOCIAL	96,1	28,3	93,4	25,9	112,0	26,7	127,7	26,4	145,2	27,0	159,5	27,2	156,7	25,9	160,8	25,9	142,2	23,0	157,0	23,7	172,8	24,2
RECURSOS DO REGIME GERAL DE PREVID.SOCIAL	160,8	47,4	180,7	50,1	212,2	50,5	245,2	50,7	275,9	51,2	305,8	52,2	319,2	52,8	325,7	52,5	341,9	55,4	361,3	54,6	380,2	53,3
CONTRIBUICAO PLANO SEGURIDADE SOCIAL SERVIDOR	6,6	2,0	7,6	2,1	8,6	2,0	9,3	1,9	9,5	1,8	10,2	1,7	10,9	1,8	11,9	1,9	12,4	2,0	13,7	2,1	13,7	1,9
CONTRIB.PATRONAL P/PLANO DE SEGURID.SOC.SERV.	9,4	2,8	11,0	3,0	12,3	2,9	13,3	2,8	13,5	2,5	14,4	2,5	16,0	2,6	17,6	2,8	18,3	3,0	20,0	3,0	19,8	2,8
RECURSOS FINANCEIROS DIRETAMENTE ARRECADADOS	9,8	2,9	10,3	2,9	10,3	2,5	11,8	2,4	14,8	2,8	8,5	1,4	12,9	2,1	14,2	2,3	20,1	3,3	20,7	3,1	18,5	2,6
CONTRIBUICOES S/REMUN.DEV.AO TRABALHADOR-FGTS	1,5	0,4	2,1	0,6	2,0	0,5	2,2	0,5	2,2	0,4	2,9	0,5	3,2	0,5	3,8	0,6	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
OUTROS	2,2	0,7	1,8	0,5	2,0	0,5	2,3	0,5	2,4	0,4	6,2	1,1	7,3	1,2	7,7	1,2	7,3	1,2	6,8	1,0	19,4	2,7
TOTAL	339,6	100,0	360,9	100,0	420,1	100,0	483,5	100,0	538,4	100,0	585,5	100,0	604,9	100,0	620,6	100,0	617,7	100,0	661,3	100,0	713,1	100,0

Fonte: CONOF, 2019.

As receitas da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), podem ser utilizadas para financiar qualquer despesa no âmbito da Seguridade Social. Relativamente às receitas do Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP), 40% do montante são destinadas ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), para financiamento de programas de desenvolvimento econômico, pertencentes ao orçamento fiscal, e o restante destina-se ao pagamento de dotações de responsabilidade do

Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT), especialmente, seguro-desemprego e abono salarial (BNDES, 2020).

De acordo com o Estudo Técnico 10, de 2019, emitido pela Consultoria de Orçamentos e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados, a maior parte do orçamento da Seguridade Social é destinada ao atendimento das despesas com as funções assistência, saúde e previdência, que consomem em torno de 90% dos recursos, e se somadas a elas as despesas com seguro-desemprego, de natureza previdenciária, esse valor seria de 94%.

Em relação à previdência, dados do mesmo estudo demonstram que responde por, aproximadamente, 68% das despesas, sendo que o pagamento dos benefícios previdenciários é em torno de 65,7% do total de gastos da Seguridade Social (Figura 2).

Figura 2 – Despesas empenhadas do orçamento da seguridade social por função.

Função	2008		2009		2010		2011		2012		2013		2014		2015		2016		2017		2018	
	R\$ bi	%	R\$ bi	%	R\$ bi	%	R\$ bi	%	R\$ bi	%	R\$ bi	%	R\$ bi	%	R\$ bi	%	R\$ bi	%	R\$ bi	%	R\$ bi	%
Assistência Social	28,8	7,8	33,3	7,8	39,1	8,2	45,6	8,5	56,6	9,4	64,6	9,7	70,4	9,5	73,2	9,2	79,8	9,1	84,7	8,9	88,7	8,9
Previdência Social	258,6	69,5	291,1	67,9	326,6	68,4	360,0	67,4	400,1	66,6	446,1	66,7	495,3	66,9	541,2	67,9	595,5	68,1	655,8	68,8	684,3	68,9
Benefícios do RGPS	196,1		219,9		247,5		275,2		311,6		350,9		392,9		430,6		498,5		548,1		574,1	
Benefícios do RPPS - Civis	28,3		33,0		37,0		40,1		50,5		54,7		58,0		62,2		65,8		74,2		79,3	
Pensões dos Militares	20,1		22,4		24,8		26,3		26,7		28,9		31,8		35,2		17,3		19,1		20,6	
Outros	14,2		15,8		17,3		18,5		11,3		11,7		12,5		13,3		13,9		14,3		10,3	
Saúde	50,1	13,5	58,1	13,6	61,9	13,0	72,2	13,5	79,9	13,3	85,3	12,7	94,1	12,7	102,1	12,8	108,3	12,4	117,6	12,3	120,9	12,2
Trabalho	21,4	5,8	27,8	6,5	29,8	6,2	34,8	6,5	40,5	6,7	47,1	7,0	52,4	7,1	48,7	6,1	56,3	6,4	54,8	5,7	54,2	5,5
Seguro desemprego	14,7		19,6		20,4		23,8		27,6		31,9		36,0		38,1		37,8		38,0		36,3	
Abono salarial	6,0		7,6		8,8		10,4		12,3		14,7		15,9		10,1		17,9		16,2		17,3	
Outros	0,7		0,6		0,6		0,6		0,6		0,5		0,6		0,5		0,6		0,6		0,5	
Encargos Especiais	7,0	1,9	8,5	2,0	9,2	1,9	9,5	1,8	9,6	1,6	10,3	1,5	12,7	1,7	13,9	1,7	16,6	1,9	20,0	2,1	23,6	2,4
Sentenças judiciais	5,8		7,2		7,8		7,9		8,0		8,5		10,4		11,1		13,3		14,9		17,2	
Outros	1,2		1,3		1,4		1,6		1,7		1,8		2,3		2,8		3,3		5,1		6,4	
Outros	6,1	1,6	9,7	2,3	10,6	2,2	11,8	2,2	14,2	2,4	15,7	2,3	15,8	2,1	17,5	2,2	18,4	2,1	20,4	2,1	22,2	2,2
Total Geral	372,1	100,0	428,5	100,0	477,1	100,0	533,9	100,0	601,0	100,0	669,2	100,0	740,7	100,0	796,6	100,0	874,7	100,0	953,3	100,0	993,7	100,0

Fonte: SIOP, acesso em 18/03/2019.

Obs.: i) Os "Benefícios do RGPS" não incluem o pagamento de sentenças judiciais. ii) Os "Benefícios do RPPS - Civis" correspondem às despesas realizadas na ação 0181. iii) As "Pensões dos Militares" correspondem às despesas ocorridas na ação 0179.

Fonte: CONOF, 2019.

3.1.1 Contribuição para o financiamento da Seguridade Social - COFINS

A COFINS fora instituída pela Lei Complementar n° 70, de 30 de dezembro de 1991, tendo por base legal o mencionado artigo 195, inciso I, alínea b, da Constituição de 88. Diante de todas as receitas arrecadadas pela União, esta contribuição ocupa o segundo lugar nos tributos que mais arrecadaram, atrás do montante arrecadado através do Imposto de Renda, e da receita previdenciária.

De acordo com o portal do Ministério da Economia, no período entre Janeiro-Fevereiro de 2019:

“a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e PIS/Pasep: chegou a R\$ 54.705 milhões, representando um decréscimo real de 0,46%. Esse resultado foi decorrente da combinação do crescimento de 3,50% do volume de vendas de bens, da redução das alíquotas do PIS/Cofins sobre os combustíveis e do aumento das compensações tributárias, enquanto a arrecadação da Receita Previdenciária foi de R\$ 68.871 milhões, apresentando redução real (IPCA) de 0,39%. O resultado decorreu, principalmente, em razão da combinação do crescimento nominal de 0,57% da massa salarial com o crescimento das compensações contra a receita previdenciária.” (CASTRO et al., 2019).

Considerando um tributo cuja finalidade seja indissociada dos gastos com a seguridade social, em caso de crescente arrecadação, seria plausível a perspectiva de um aumento proporcional tanto qualitativo, quanto quantitativo, na oferta de produtos e serviços de saúde pública, assistência, e previdência do Regime Geral. Em contrapartida, o que ocorre na prática é que mecanismos como a DRU, desvincula parte do montante, para fim distinto do originário.

3.1.2 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Criada pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, com fulcro também no artigo 195, inciso I, alínea c, é legalmente destinada ao financiamento da seguridade social, e aplicada nos mesmos moldes das normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas. Assim, todas as empresas deverão recolher CSLL.

É de se esperar que tal contribuição também tenha relevância diante da totalidade de arrecadação da União.

3.1.3 PIS/PASEP

O Fundo PIS-PASEP resulta da unificação dos fundos constituídos com recursos das contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, estabelecida pela Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975, regulamentada atualmente pelo Decreto nº 9.978, de 20 de agosto de 2019. Os objetivos consistiam em “integrar o empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, assegurar ao empregado e ao servidor público a formação de patrimônio individual progressivo, estimular a poupança e corrigir distorções na distribuição de renda e possibilitar a paralela utilização dos recursos acumulados em favor do desenvolvimento econômico-social.”

Trata-se de um tributo de arrecadação destinada ao Fundo de Amparo ao Trabalhador, vide o artigo 10 da Lei n° 7.998 de 1990, próprio para o financiamento de programas de desenvolvimento e para a realização do pagamento das parcelas do abono anual e seguro-desemprego.

No entanto, a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, continua sem qualquer efetividade legal. Por outro lado, a tributação que anteriormente destinava-se ao empregado, para formação de seu patrimônio, hoje se destina ao governo, que a aplica em programas de geração de emprego, financiamentos específicos ou em programas assistenciais (abono salarial) ou previdenciários (seguro-desemprego).

3.2 Contribuições Previdenciárias

O disposto no Artigo 195, I, alínea a, II e IV da Constituição de 88 dá embasamento para a criação das contribuições do trabalhador, do empregador, a contribuição sobre folha de salários e a contribuição sobre a receita de concursos e prognósticos, regulamentadas pelo Plano de Custeio da Seguridade Social (Lei n° 8.212), costumeiramente chamadas de contribuições previdenciárias.

Embora tais contribuições sejam regulamentadas pela norma intitulada “Plano de Custeio da Seguridade Social”, não se pode afirmar que são exclusivamente previdenciárias. Com a introdução da Emenda 20 e a necessidade inscrita no Artigo 201, do equilíbrio financeiro e atuarial das contas da previdência, não há nenhum dispositivo específico no plano de custeio que atrele o arrecadado a título de contribuições previdenciárias aos gastos previdenciários. Ocorre, todavia, uma vinculação constitucional de montantes arrecadados a título de contribuição social a gastos com a Seguridade Social.

4 A RELAÇÃO ENTRE AS DIMENSÕES DE DIREITO, OS DIREITOS SOCIAIS, CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E A DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO

O Brasil, como qualquer outro país de organização federativa, lida com a problemática normativa para distribuição de competências tributárias entre os entes. A distribuição de competências deve estar alinhada ao bem estar da sociedade, observado que se cada membro da federação escolhesse livremente os seus tributos, o resultado seria a propensão a efeitos negativos, desiguais, nesse íterim, o federalismo fiscal manifesta-se defronte à fatores

econômicos, sociais e políticos, a fim de amenizar as disparidades e promover o desenvolvimento entre as diversas regiões do país.

A Constituição elege o federalismo cooperativo, com fulcro no Artigo 3º: “a garantia de uma sociedade livre, justa e solidária, bem como a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais. Nesse contexto, Gilberto Bercovici (2008) salienta que:

[...] o Estado Social influi de maneira decisiva no desenvolvimento do federalismo atual, sendo o federalismo cooperativo considerado como o federalismo adequado ao Estado social. [...] a homogeneização (Unitarisierung), uniformização) é baseada na cooperação, pois se trata do processo de redução das desigualdades regionais em favor de uma progressiva igualação das condições sociais de vida em todo o território nacional.

No entanto, uma das fragilidades do modelo federativo encontra-se na concentração de recursos em poder da União, em detrimento de Estados e Municípios, o que resulta em distorções políticas e administrativas. A União trouxe para si a grande massa dos tributos, tanto que a extinta Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), no primeiro instante fora imposto provisório de movimentação financeira, devendo ser partilhada pelos fundos de participação dos Estados e dos Municípios. Adiante, a União mudou a denominação ao fundamento de que mudando a denominação mudaria a natureza jurídica, de modo que a receita passaria a não ser partilhada.

Fato notório, e mais claro a partir de 1990, é que a União deixou de instituir novos impostos, que curiosamente, de acordo com o assentado pelo texto constitucional, deve ter o seu produto dividido com os Estados e Municípios, enquanto passou a optar pela criação e majoração de tributos que não são compartilhados com os demais entes federados, caso das contribuições sociais.

Extraí-se que as normas gerais em matéria tributária, as quais se submetem as contribuições sociais, estão previstas no Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição com o status de lei complementar. Na Constituição, as contribuições sociais têm previsão legal no Artigo 149, observados os princípios da legalidade, no sentido de que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça, bem como ao princípio da anterioridade, de modo que as contribuições sociais só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado.

Com o objetivo de financiar as ações estatais, caso da educação e da saúde pública, surge:

“a figura das contribuições, cuja preocupação não é tanto com as causas(fatos geradores), mas predominantemente com as finalidades buscadas (de caráter social, de intervenção no domínio econômico) próprias do Estado Social.” (FERRARO, 2018).

Trata-se de uma espécie tributária cuja peculiaridade está na sua arrecadação vinculada determinada e dotada de certa finalidade pública, a título de exemplo, a o financiamento do ensino fundamental público, o financiamento de certas e determinadas modalidades de intervenção no domínio econômico e, por fim, o financiamento da seguridade social, também objeto de estudo do presente texto. Ademais, a Constituição cuidou de submeter as contribuições sociais ao controle orçamentário, como garantia do consentimento democrático do Congresso Nacional, das despesas a elas relativas, além de evidenciar a sua natureza tributária.

Todavia, o poder constituinte derivado promulgou e promulga Emendas Constitucionais capazes de desvincularem cada vez mais os recursos das contribuições das finalidades para as quais estavam destinadas, segundo o texto original.

A afetação das contribuições sociais impõe ao ordenador de despesas a obrigação de aplicar o montante arrecadado a seu título em políticas de intervenção social. A Constituição estabeleceu a fonte de arrecadação dos valores e sua destinação, de forma integral ou partilhada, e quando decidiu dirigir novos recursos para outras finalidades, reforçando sua atuação naquele setor, procedeu à nova criação de fonte de recursos, dirigindo os mesmos para as novas finalidades estabelecidas, como pode ser visto nos seguintes casos em que Emendas Constitucionais criaram novas fontes de recursos e os destinaram a finalidades específicas, como ocorreu com a supramencionada CPMF, cujas receitas eram destinadas ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, em 25%, Ações do Ministério da Saúde, 50%, e ao Pagamento de Benefícios da Previdência, em 25%, (SCAFF, 2004)

Retomando o que fora apresentado, a iminente necessidade de garantia de direitos, especialmente os sociais, num ideal de justiça distributiva, faz evidenciar num cenário de Estado Fiscal, o Estado Social, que passou a ensejar o financiamento das ações estatais por toda a sociedade, o que resultou no aumento da tributação. Este aumento da carga tributária, adveio justamente da criação e majoração das contribuições sociais, paralelamente às desvinculações, teve por consequência a concentração do poder fiscal da União.

Neste seguimento, as contribuições sociais, aparentemente, e de certa forma, estão sendo desfiguradas, considerando que não estão sendo utilizadas apenas para cumprir determinada finalidade, mas por conveniência da União, cumprindo as desvinculações com o

papel de impostos residuais, sem sequer ser partilhado o produto da arrecadação com os Estados e os Municípios. Prova disso são os julgados do STF:

“O Tribunal reconheceu a constitucionalidade da contribuição social a cargo das empresas e pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, incidente sobre a remuneração ou retribuição pagas ou creditadas aos segurados empresários, trabalhadores autônomos e avulsos e demais pessoas físicas, prevista na LC 84/1996.” (**RE 228.321**, Rel. Min. **Carlos Velloso**, julgamento em 1º-10-1998, Plenário, *DJ* de 30-5-2003.) **No mesmo sentido: AI 599.877-AgR**, Rel. Min. **Ellen Gracie**, julgamento em 4-8-2009, Segunda Turma, *DJE* de 28-9-2009”

O que se extrai do RE 228.321, é a permissão do exercício da competência residual em relação às contribuições de seguridade social, só se submetesse às exigências de lei complementar, permitindo que a União criasse novas contribuições sociais sobre cada um dos pressupostos de fato dos impostos elencados nos artigos 153, 155 e 156 da Constituição. O argumento apresentado no acórdão é de que o disposto do artigo 154, I, não pretendeu equiparar a contribuição a imposto, mas no que ele quedou salientar é que essa lei precisa de ser lei complementar, e não estender às demais exigências para os impostos a essas contribuições.

Ainda, segundo o julgamento da ADI-MC 2.556, o STF se manifestou favorável sobre a possibilidade do rol das contribuições sociais gerais ser mais amplo do que as figuras previstas expressamente nos artigos 212, parágrafo 5º e 240 da Constituição.

Por configurarem como mecanismos que garantem a efetividade de direitos fundamentais, em especial os de segunda dimensão, instrumentos e medidas que as desvinculam dessas finalidades, devem ser questionados acerca da inconstitucionalidade, por prejudicar a efetividade desses direitos, por ofenderem cláusula pétrea explícita ou implicitamente.

5 A DESVINCULAÇÃO A PARTIR DE VÁRIOS FUNDOS

Quanto à vinculação das receitas federais, a Constituição estabeleceu um pacto com o princípio da não afetação de receitas, dada a disposição expressa de que nenhuma receita de imposto poderia ser vinculada a órgão, fundo ou despesa, todavia, designa que algumas finalidades possam ser sanadas mediante receitas vinculadas. Tal situação, propiciou que o cenário atual recorra às vinculações de receitas que não contrariam o texto constitucional,

visto que vinculam produtos de receitas advindas de taxas, contribuições e outros ingressos não tributários.

Foram três os mecanismos desvinculatórios de receitas públicas, a saber, o Fundo Social Emergencial (FSE), o Fundo de Estabilização Fiscal (FEF) e a Desvinculação de Receitas da União (DRU). Conforme será abordado adiante, é mais clara a semelhança entre os dois primeiros fundos, do que entre qualquer deles e a DRU, isso porque a finalidade do FSE e do FEF consistia em sanear financeiramente a Fazenda Pública, bem como a aplicação dos recursos desvinculados em despesas relacionadas a saúde, educação, previdência, assistência social, ou algum relevante interesse social e econômico. Observe a EC 27 de 2000, normativo legal inicial que instituiu a DRU:

Art. 1º - É incluído o art. 76 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com a seguinte redação:

"Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2000 a 2003, vinte por cento da arrecadação de impostos e contribuições sociais da União, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais." (AC)

"§ 1º - O disposto no caput deste artigo não reduzirá a base de cálculo das transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios na forma dos arts. 153, § 5º; 157, I; 158, I e II; e 159, I, "a" e "b", e II, da Constituição, bem como a base de cálculo das aplicações em programas de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste a que se refere o art. 159, I, "c", da Constituição." (AC)

"§ 2º - Excetua-se da desvinculação de que trata o caput deste artigo a arrecadação da contribuição social do salário-educação a que se refere o art. 212, § 5º, da Constituição." (AC)

Extrai-se do dispositivo acima, juntamente à exposição de motivos, que sequer consta a finalidade da implementação da DRU, tampouco nas EC que sucederam e a prorrogaram, sobretudo, em relação ao relevante interesse social e econômico.

5.1 O Fundo Social de Emergência (FSE)

Instituído através da Emenda Constitucional de Revisão 01/94, para vigorar entre os exercícios financeiros de 1994 e 1995, o FSE é criado com o objetivo de sanear financeiramente a Fazenda Pública Federal e manter a estabilidade econômica. Atenuando este objetivo, tem-se a determinação expressa de que os recursos do fundo poderiam ser aplicados no custeio de ações dos sistemas de saúde e educação; na concessão de benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada; podendo inclusive serem utilizados na liquidação de passivo previdenciário.

O FSE era composto por (i) Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre pagamentos efetuados a qualquer título pela União, suas autarquias e fundações; (ii) majoração do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), Imposto Territorial Rural (ITR), Imposto de Renda (IR), IRRF e majoração das alíquotas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) das instituições financeiras; e (iii) 20% do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União, exceto os já mencionados. Em breve síntese, permitiu o uso dos recursos para fins considerados de relevante interesse social e econômico.

5.2 O Fundo de Estabilização Fiscal (FEF)

Expirado o prazo do FSE, a partir da Emenda Constitucional nº 10 de 1996, cria-se um fundo para vigorar até o último dia de 1999, intitulado de Fundo de Estabilização Fiscal, conservando a redação do plano anterior, excluindo-se, no entanto, as receitas do ITR.

O FEF manteve a desvinculação de 20% das receitas de impostos e contribuições, mais a destinação direta ao Fundo da arrecadação de determinados tributos, nos moldes de FSF, no entanto, a diferença fora algumas exceções à base de cálculo da desvinculação, outra, consistiu no enfraquecimento do enfoque social, ainda que existente. Ademais, a retirada do termo “social” na denominação do Fundo, demonstrou o que ocorrera na prática, ou seja, as receitas desvinculadas não seriam obrigatoriamente destinadas à gastos sociais, embora a destinação para tais gastos tivesse prioridade.”

5.3 Desvinculação de Receitas da União (DRU)

A partir da conceituação de fundo, a qual se segue, realizada por Osvaldo Maldonado Sanches (2002), tem-se que diferentemente do FSF e do FEF, a DRU não possui caráter de fundo, mas estritamente de mecanismo desvinculatório, visto que a finalidade não consiste no incremento ao erário, mas sim em proporcionar mais liberdade para a alocação de recursos, haja vista que faz com que valores que já pertencentes à União não mais sejam obrigatoriamente gastos nas finalidades legalmente estabelecidas.

Fundo é o conjunto de recursos que tem por objetivo desenvolver ou consolidar, por meio de financiamento ou negociação, uma atividade pública específica. como sendo o produto de receitas específicas que, por lei, se vinculam à realização de determinadas finalidades ou serviços, através de dotações consignadas na Lei Orçamentária Anual, facultada à adoção de

normas peculiares de aplicação, controle, prestação e tomada de contas. Assim, em linhas gerais, é possível afirmar que constituir um fundo nada mais é do que vincular determinadas receitas a finalidades específicas.

O mecanismo ainda possui o mais reduzido potencial de desvinculação de receitas, porque no decorrer das suas prorrogações, o atual mecanismo acumulou as exclusões do FEF e retirou do seu poder desvinculatório todas as receitas constitucionalmente vinculadas aos entes subnacionais, além de não afetar as contribuições referentes à educação, à saúde e ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.

A DRU fora criada para produzir efeitos entre o período de 2000 a 2003, e desvinculou àquele tempo vinte por cento da arrecadação de impostos e contribuições sociais da União, já instituídos ou que viessem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.

Na prorrogação, mediante EC 43/2003, incluiu-se a desvinculação da contribuição de intervenção no domínio econômico e excluíram-se as transferências do federalismo participativo, sendo esta a denominação das receitas da União que devem ser compartilhadas com os Estados e os Municípios, desse modo, a partir do momento em que não ocorre de maneira não integral e estabelecida nos moldes constitucionais, torna-se questionável se as receitas arrecadadas pela União cumprem de fato à finalidades específicas.

Diferentemente dos dois primeiros fundos apresentados, os quais tiveram como fim o saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal, através da aplicação prioritária de recursos nas despesas associadas a programas de relevante interesse econômico e social, a DRU desvinculou 20% das arrecadações sociais, sem nenhuma afetação de fontes de receita e sem uma explícita obrigação e sequer finalidade social. O embasamento da continuidade do mecanismo é o intuito de se aumentar a flexibilidade alocativa de recursos públicos frente a rigidez do orçamento brasileiro.

Retomando, a fim de comparação, nos fundos anteriores foram incluídas normas referentes a majoração dos tributos, além do corte de 20% na arrecadação federal, sendo que foram excluídas do corte da arrecadação tributária federal as receitas decorrentes do federalismo participativo, as referentes ao PIS e PASEP, e o salário educação. Posteriormente, nem mesmo o salário educação fora poupado, quando passou a ter parte da sua receita desvinculada.

Surgem debates novos a cada nova prorrogação da DRU, tanto no âmbito da sua motivação, da juridicidade quanto da eficiência. Nesse sentido, questiona-se a viabilidade de se promover maior vinculação ao orçamento, mesmo que a ação implique na redução da

discricionariedade administrativa e o Estado assuma os riscos da instauração do engessamento estatal. Por outro lado, é questionável se é factível encarar a possibilidade de se implementar maior flexibilização na aplicação dos recursos públicos, dessa vez, assumindo o iminente risco de se obter a inefetividade das políticas públicas e se deparar com desvio de recursos.

A desvinculação de receitas e a criação ou majoração de contribuições sociais foram os principais instrumentos de ajuste fiscal adotados na implementação do Plano Real em 1994 e nos anos que se seguiram. As sucessivas prorrogações da desvinculação foram necessárias para preservar a estabilidade econômica e, a partir de 1999, viabilizar a obtenção de superávits primários.

A implementação de um programa de ajuste fiscal em 1999, com a finalidade de se obter superávits primários significativos (GIAMBIAGI, 1998), fez com que se procedesse a continuação da desvinculação de receitas. Desde o exercício daquele ano, as receitas da seguridade social foram destinadas à gastos fiscais e para assegurar saldos positivos nas contas públicas.

Considerando que a DRU corresponde a uma maneira de se aplicar a vinculação de parte da receita e ao mesmo tempo assegurar que se relativize a rigidez do orçamento, é preciso observar distintos aspectos que versam sobre os seus efeitos (GIACOMONI, 2011).

As fontes de recursos consistem na origem ou procedência dos recursos que devem ser gastos com certa finalidade, constituídas de determinados agrupamentos de naturezas de receitas, atendendo a determinada regra de destinação legal, e servem para indicar como são financiadas as despesas orçamentárias (SENADO).

Os mais liberais defendem que a DRU afeta apenas esta classificação por fonte e destinação de recursos, sem impactos no orçamento da Seguridade Social. Nas palavras de Paulo Henrique Feijó¹:

Os efeitos fiscais e alocativos da DRU somente acontecem quando se tem receita vinculada superavitária ou cuja despesa financiada por essa fonte possa ser remanejada para outras mais prioritárias de acordo com as

¹ De acordo com o Escavador, é bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília - UNB, com pós-graduação em Contabilidade e Finanças pela Fundação Getúlio Vargas - FGV e Analista de Finanças e Controle da Secretaria do Tesouro Nacional, com atuação na Coordenação-Geral de Programação Financeira de 1993 a 2006. Tem participado de diversas iniciativas voltadas para o aperfeiçoamento da gestão das finanças públicas, especialmente nos aspectos relacionados com a administração do caixa, a programação e execução financeira, a apuração dos resultados fiscais e contabilidade aplicada ao setor público. Coordenou a integração do Tesouro Nacional aos mecanismos do Sistema de Pagamentos Brasileiro. Participa de atividades de capacitação de gestores públicos em todo o País e é professor da disciplina Administração Orçamentária e Financeira, Responsabilidade Fiscal e Contabilidade Aplicada ao Setor Público. É Coordenador dos Cursos de Siafi, Siafi-Gerencial, Administração Orçamentária e Financeira e Suprimento de Fundos na Associação Brasileira de Orçamento Público (ABOP). Ocupou o cargo de Coordenador-Geral de Contabilidade da STN de agosto de 2006 a dezembro de 2009. Exerceu o cargo de Coordenador-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação de 2009 a 2012.

discussões a serem realizadas quando da elaboração do orçamento (FEIJÓ, 2016).

Faz se mister questionar, por outro lado, se o governo pode utilizar-se da DRU para obter finalidade distinta do interesse social relevante, ao impor asua majoração sem justificativa, e dispendo desta como se fora instrumento para justificar a Reforma da Previdência, supondo que quanto maior o déficit anunciado, mais consolidados são os argumentos para garantir a sua aprovação no Congresso.

Consoante será abordado a seguir, é reconhecida a relevância de se analisar a conformidade da DRU com o exercício dos direitos sociais, atendendo ao questionamento acerca da inconstitucionalidade.

6 ASPECTOS JURÍDICOS DA DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS DA UNIÃO

6.1 Tributação, direitos humanos e a DRU

O princípio da afetação obrigaria o sujeito ativo da obrigação a utilizar sua arrecadação para atender as finalidades que geraram a sua criação, bem como partir do pressuposto de que as contribuições se configuram como expressão dos direitos humanos de segunda geração. Nessa perspectiva, a DRU consistiria a uma afronta ao sistema tributário haja vista a obrigação do Estado de utilizar os recursos das contribuições sociais conforme previamente estabelecido.

Trata-se de tributação, e não apenas de direito tributário. Desta forma, também o âmbito da destinação dos valores tributários arrecadados encontra-se inserido neste tema, que por sua vez, inscreve também a necessidade de controle público e social do Estado, a fim de verificar se os valores arrecadados estão sendo utilizados nas finalidades alegadas (SCAFF, 2004). Este tipo de atividade encontra-se inserido no âmbito dos direitos humanos de terceira dimensão, que dizem respeito aos direitos difusos, ligados aos valores de fraternidade e comumente relacionados ao desenvolvimento e a preservação da qualidade de vida, num contexto de globalização.

Diante do exposto, é aberto espaço para se discutir a temática não só no âmbito do afrontamento aos direitos humanos, como também, da sua constitucionalidade, consoante se segue.

6.2 A (In)Constitucionalidade da DRU

De acordo com Flávia Piovesan², os direitos sociais são “direitos intangíveis, direitos irredutíveis, de forma que tanto a lei ordinária como a emenda à Constituição que afetarem, abolirem ou suprimirem os direitos sociais padecerão do vício de inconstitucionalidade” (PIOVESAN, 2006).

Com a efetivação de modelo de intervenção estatal, surgem os tributos previstos na Constituição para fornecer suporte financeiro específico para sustentar os deveres prestacionais, além das receitas destinadas ao custeio de seu gasto genérico, ou seja, surgem as contribuições sociais previstas no Artigo 149.

Acerca da discussão a respeito das Emendas Constitucionais (In)Constitucionais, é imprescindível salientar a cláusula pétreia, expressa no artigo 60, parágrafo 4º, com destaque para o inciso IV, em decorrência da temática abordada:

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:
 I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;
 II - do Presidente da República;
 III - de mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros. (...)
§ 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.**
 (grifo nosso)

Constata-se, em atenção aos limites materiais ao poder de emendar a Constituição, que existem limitações que não estão previstas taxativamente nas hipóteses enunciadas, mas que também devem ser respeitadas. Dessa maneira, o reconhecimento da inconstitucionalidade é plausível, vez que a arrecadação das contribuições deve ser destinada à promoção dos direitos fundamentais prestacionais.

No entanto, a conclusão da advogada Carolina Cantarelle Ferraro (2018), quanto a incidência da DRU, é no sentido de que:

² Professora Doutora em Direito Constitucional e Direitos Humanos da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Professora de Direitos Humanos dos Programas de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e da Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Procuradora do Estado de São Paulo, membro do Conselho Nacional de Defesa dos Direitos da Pessoa Humana e membro da SUR - Human Rights University Network.

“O fato de haver a desvinculação de parte das receitas arrecadadas através das contribuições especiais não representa violação à cláusula pétrea contida no artigo 60, §4º, inciso IV da CF/88, haja vista que os direitos e garantias individuais podem ser alcançados de outro modo ainda que haja tal desvinculação.”

A ideia firmada acima, decorre do fato de as prestações do exercício dos direitos sociais podem e devem ser financiadas pelos impostos, em virtude da sua função de suportar a necessidade financeira do Estado.

Em contraposição, Frederico Menezes Breyner (2008) discorre sobre a (in)constitucionalidade da DRU a partir da discussão da prévia afetação da receita das contribuições sociais voltada para o custeio dos direitos fundamentais prestacionais, sobretudo aqueles de segunda geração. Ao delimitar que a utilização desta receita para outros gastos representa um desvirtuamento do princípio estrutural da afetação da receita das contribuições, restringe-se a possibilidade de efetivação dos direitos fundamentais e, conseqüentemente, é favorecida à conclusão pela inconstitucionalidade.

Oportunamente, sob a ótica do artigo 167, XI, da Constituição, extrai-se o que se segue:

Artigo 167. São vedados:

XI - a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201.

Nesse sentido, a DRU indica um desvio de finalidade das contribuições e enseja que os valores arrecadados por meio destas sejam dispensáveis para servir de fonte de custeio das prestações públicas.

O desvirtuamento da destinação pré-estabelecida pode, ou ao menos possui potencial para abalar o sistema constitucional da Seguridade Social e faz com que a DRU se revele como afronta a um dos princípios fundantes do Estado Social, erigido pelo constituinte com vistas a garantir condições mínimas de existência e dignidade aos cidadãos por meio da garantia dos direitos fundamentais prestacionais, qual seja, a afetação da receita destes tributos ao gasto social a ser realizado, e conseqüentemente a emenda que instituiu o mecanismo, estaria infringindo um limite material implícito ao poder de emendar a Constituição.

A flexibilização do texto constitucional, sobretudo quanto ao orçamento da Seguridade Social, abre margem para a atuação não transparente do Governo Federal, bem como a concentração do poder da União. Mesmo que o Brasil necessite de novas políticas públicas

que venham a suprir uma crise e desordem financeira, não deveria ser receptível, do ponto de vista constitucional, o desvio do produto da arrecadação das contribuições sociais destinadas ao custeio do sistema complexo da Seguridade Social.

Os valores desvinculados do orçamento da Seguridade Social são utilizados para suprir gastos fiscais, bem como propiciar a obtenção do superávit primário e a correção monetária da dívida pública. O cenário exige uma reestruturação fiscal, mas o embate de se obter consenso político, bem como uma série de alterações nos dispositivos constitucionais, dificuldade e até mesmo a impossibilita. Aparentemente esta é uma das justificativas para as prorrogações sucessivas da DRU, enquanto o seu caráter polêmico é discutido, sobretudo, acerca de inconstitucionalidade e eficiência.

Ante o exposto, como tributos previamente afetados a determinado fim por vontade do constituinte originário, que objetivou lograr recursos para o financiamento de suas ações no campo dos direitos fundamentais prestacionais, conclui-se, ao considerar o sentido estrito do dispositivo legal, que é vedada a redestinação da arrecadação das contribuições. Diante da possibilidade de desvio da arrecadação das contribuições para outras finalidades que não as previstas originariamente pela Constituição, ao instituir a DRU, estaria sendo violado tanto o inciso XI do artigo 167, quanto o inciso IV do § 4º da Constituição, o que faz com seja plausível a conclusão por considerar a sua inconstitucionalidade.

7 A EXISTÊNCIA DO DÉFICIT DA SEGURIDADE SOCIAL

O orçamento da Seguridade Social surgido com a Constituição Federal de 1988, é assentado na captação dos recursos constitucionalmente vinculados à ela, bem como no planejamento da intervenção no aspecto social para o próximo exercício financeiro, integrando a Lei Orçamentária Anual (LOA) e tomando como base os programas no Plano Plurianual (PPA) e as metas da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), observada a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)

O artigo 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), dispõe que ao Executivo caberá estabelecer a programação financeira e a execução mensal de desembolso de recursos para as despesas incluídas na Lei Orçamentária Anual (LOA). O Poder Executivo, detém o poder de limitar o empenho das despesas e a movimentação financeira constante da LOA, e ainda possui discricionariedade para exercer o controle da execução do orçamento, nesse sentido, tenciona o contingenciamento das despesas orçadas. A base legal deste mecanismo encontra no artigo 9º da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF):

Art. 9º Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subseqüentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias (BRASIL, 2000, Seção IV Artigo 9º).

As finanças públicas, seguirão as diretrizes previstas pela Lei Complementar nº 101, de 2000, conhecida como LRF. Nesse normativo, são regulamentadas as despesas de Seguridade Social, vide Artigo 24:

Art. 24. Nenhum benefício ou serviço relativo à seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a indicação da fonte de custeio total, nos termos do § 5º do art. 195 da Constituição, atendidas ainda as exigências do art. 17. ... § 2º O disposto neste artigo aplica-se a benefício ou serviço de saúde, previdência e assistência social, inclusive os destinados aos servidores públicos e militares, ativos e inativos, e aos pensionistas.

A discriminação em planilhas, conforme apresentado em anexos da LOA e da LDO, estimando-se a receita das contribuições sociais e somando o total de gastos com programas e ações beneficiadas com esses recursos, é um descaso aparente no tocante ao planejamento e intervenção social que deveria ter tais orçamentos. Não é possível vislumbrar, de fato, um orçamento da Seguridade Social, mas um balanço pouco claro de receitas e gastos.

7.1 A Seguridade Social no Balanço Geral da União de 2019

A aplicação da Receita Pública é o procedimento que vincula os recursos públicos a uma despesa específica ou a aplicação de livre alocação, desde a previsão até o efetivo pagamento das despesas constantes dos programas e ações governamentais. Para fins de aplicação, a Receita Pública pode ser qualificada como ordinária ou vinculada, dessa forma, é possível valer-se do processo de vinculação de fonte na aplicação de recursos em atendimento às finalidades específicas estabelecidas na legislação vigente ou do processo de alocação livre de fonte parcial ou totalmente não vinculada à aplicação de recursos para atender às finalidades gerais do ente.

As fontes vinculadas determinam, já no momento da arrecadação, a destinação dos recursos de acordo com vinculações legais, enquanto as fontes de recursos ordinárias podem ser utilizadas para qualquer finalidade, inclusive para complementar as despesas em áreas cuja

arrecadação em fontes vinculadas específicas não seja suficiente, caso da Previdência Social, de acordo com a afirmação do Ministério da Economia, mediante Balanço supramencionado.

Figura 3 – Receita e Despesa Orçamentárias quanto às fontes de Recursos e Destinação.

	R\$ milhões		
	Receitas (I)	Despesas (II)	Saldo (III = I - II)
Recursos Ordinários	518.415	481.818	36.597
Recursos Vinculados à Educação	11.068	11.318	(250)
Recursos Vinculados à Seguridade Social	281.694	261.563	20.131
Recursos Vinculados à Previdência Social (RPPS)	33.292	33.128	164
Recursos Vinculados à Previdência Social (RGPS)	414.752	408.122	6.630
Recursos de Operações Financeiras	311.141	194.939	116.201
Recursos de Operações de Crédito	974.734	1.042.796	(68.062)
Recursos de Alienação de Bens e Direitos	3.543	104	3.439
Recursos de Transferências Constitucionais e Legais	292.618	293.522	(904)
Recursos Vinculados a Fundos, Órgãos e Programas	146.332	118.136	28.196
Outros Recursos Vinculados	3.280	1.344	1.935
Resultado	2.990.869	2.846.791	144.078

Fonte: SIAFI

Fonte: GOULART et al., 2019.

Figura 4 – Receitas e Despesas da Seguridade Social.

	R\$ milhões		
	31/12/2019	31/12/2018	AH (%)
Receitas da Seguridade Social	750.097	713.094	5,19
RGPS	415.170	395.195	5,05
RPPS – Civil	33.167	33.411	(0,73)
Pensões Militares	2.691	2.444	10,11
Demais (Cofins, CSLL e Outras)	299.068	282.044	6,04
Despesas da Seguridade Social	1.054.363	993.739	6,10
RGPS	628.469	589.513	6,61
RPPS – Civil	86.257	79.879	7,98
Pensões Militares	22.913	21.413	7,01
Saúde	122.270	116.821	4,66
Assistência Social	95.964	88.672	8,22
Abono Salarial	17.523	17.338	1,06
Seguro-Desemprego	37.389	36.289	3,03
Demais	43.579	43.814	(0,54)
Resultado	(304.267)	(280.644)	8,42
Desvinculação das Receitas da União	92.354	109.649	(15,77)
Resultado Incluindo Receitas Desvinculadas	(211.913)	(170.995)	23,93

Fonte: SIAFI

Fonte: GOULART et al., 2019.

A receita e a despesa orçamentária, demonstram que os recursos ordinários ficaram superavitários em R\$ 36,6 bilhões, dentre os recursos vinculados, à Seguridade Social, com saldo de R\$ 20,1 bilhões. Por outro lado, a União demonstra arrecadação de R\$ 750,1 bilhões com Seguridade Social em 2019, ao mesmo tempo em que empenhou-se um total de R\$ 1,054 trilhão, o resultado, nessa lógica, é o déficit findando em R\$ 304,3 bilhões.

Com exceção das diretamente vinculadas ao RGPS e ao RPPS, as receitas da Seguridade Social são objeto de desvinculação, definidas por EC, conforme já abordado. Na

hipótese de as receitas desvinculadas serem computadas na Seguridade Social, o déficit cairia para R\$ 211,9 bilhões. No entanto, o governo salienta que mesmo que tais receitas desvinculadas entrassem no cômputo da apuração, o resultado continuaria significativamente deficitário, ainda assim, sem ser convincente, a julgar pelo valor da diferença apresentada totalizar o montante de R\$ 92,4 bilhões.

A fim de comparar com os dados da Associação Nacional dos Auditores Fiscais (ANFIP), mais adiante, é válido perpassar pela Previdência Social, composta pelo Regime Geral de Previdência Social (RGPS) e o Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), valendo-se, ainda, das receitas e despesas previdenciárias com pensionistas e dependentes de militares, das despesas com proteção social dos militares inativos, bem como das despesas previdenciárias relativas a servidores civis e policiais militares do Distrito Federal, integrantes do Fundo Constitucional do Distrito Federal (FCDF).

Conforme a figura abaixo, no que diz respeito aos militares das Forças Armadas, são consideradas previdenciárias as despesas com pensões, havendo receitas de contribuições específicas para o seu custeio, ao mesmo tempo em que as despesas com militares inativos não são previdenciárias.

Figura 5 – Receitas e Despesas do RGPS, do RPPS, dos Militares Inativos e Pensionistas e do Fundo Constitucional do Distrito Federal.

	R\$ milhões		
	31/12/2019	31/12/2018	AH (%)
Receitas do RGPS	415.170	395.195	5,05
Despesas do RGPS	628.469	589.513	6,61
Deficit do RGPS	(213.299)	(194.318)	9,77
Receitas do RPPS	33.167	33.411	(0,73)
Despesas do RPPS	86.257	79.879	7,98
Deficit do RPPS	(53.090)	(46.468)	14,25
Receitas para pensões de dependentes de militares	2.691	2.360	14,03
Despesas com militares inativos e pensionistas	49.706	46.213	7,56
Deficit dos Militares Inativos e Pensionistas	(47.015)	(43.853)	7,21
Receitas previdenciárias do FCDF	294	269	9,32
Despesas previdenciárias do FCDF	5.331	5.043	5,71
Deficit Previdenciário do FCDF	(5.037)	(4.774)	5,51

Fonte: SIAFI

Fonte: GOULART et al., 2019.

O RGPS rege os trabalhadores do setor privado e é administrado pela União, por meio da Receita Federal do Brasil (RFB), quanto às receitas, e pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), quanto às despesas. O RGPS arrecadou R\$ 415,2 bilhões em 2019, enquanto as despesas totalizaram R\$ 628,5 bilhões. sucedendo em um déficit de R\$ 213,3 bilhões. O RPPS, responsável por assegurar aos servidores titulares de cargos efetivos, revelou o déficit

de R\$ 53,1 bilhões, decorrente de receita somada em R\$ 33,2 bilhões, enquanto as despesas conformaram em R\$ 86,3 bilhões.

No tocante aos militares, e nesse aspecto, se considerada a natureza contributiva do regime previdenciário, e de que à ele são devidas as contribuições de servidores ativos, aposentados e pensionistas, é factível a distensão do Orçamento da Seguridade com despesas inusitadas, do ponto de vista constitucional. A fim de se conhecer tais dados, a tabela 208 do BGU, traz que a arrecadação foi de R\$ 2,7 bilhões com as contribuições, ao mesmo tempo em que as despesas com pensionistas e militares inativos alcançaram R\$ 49,7 bilhões.

No contexto do FCDF, a arrecadação consistiu em R\$ 294 milhões e as despesas, em R\$ 5,3 bilhões, resultando num déficit de, aproximadamente, R\$ 5 bilhões. Há uma contradição nesse aspecto, relativa à questão das contribuições dos servidores, e policiais civis e militares do DF, integrarem o Orçamento do DF, e as despesas advindas estarem inseridas na conta dos regimes previdenciários dos servidores da União.

Figura 6 – Desembolsos com Previdência Social.

	R\$ milhões			
	31/12/2019	31/12/2018	AH (%)	AV (%)
Aposentadorias do RGPS – Área Urbana	334.240	299.228	11,70	46,19
Pensões do RGPS – Área Urbana	112.632	103.637	8,68	15,57
Aposentadorias do RGPS – Área Rural	92.687	86.042	7,72	12,81
Aposentadorias do RPPS, Reserva Remunerada e Reforma Militar	63.078	54.821	15,06	8,72
Pensões do RPPS e do Militar	45.515	40.587	12,14	6,29
Outros Benefícios do RGPS – Área Urbana	31.548	32.790	(3,79)	4,36
Pensões do RGPS – Área Rural	30.711	29.221	5,10	4,24
Outros	13.206	13.813	(4,39)	1,83
Total	723.617	660.140	9,62	100,00

Fonte: SIAFI

Fonte: GOULART et al., 2019.

A previdência social, ainda, integra a tabela de desembolso como responsável por gastos que se concluíram em R\$ 723,6 bilhões.

Atualmente, é aparente que o orçamento da Seguridade Social compreende o financiamento de ações superiores às constitucionalmente atribuídas, quais sejam, de assistência, de previdência do regime geral e de saúde. Desse modo, para além das desvinculações, há a desvirtuação da motivação constitucional das exações e prejuízo da efetividade dos direitos.

Com base nas tabelas apresentadas, o governo afirma e reitera a existência de um déficit, sobretudo ao demonstrar que o montante arrecadado a título de contribuições previdenciárias é inferior ao pagamento de benefícios de mesma categoria. Contudo, não há

nenhum dispositivo capaz de afirmar a vinculação dessas contribuições a gastos previdenciários. De fato, quando apresentados os valores arrecadados apenas a título das contribuições previdenciárias e comparando-os com os valores gastos com previdência, fica possível o discurso do déficit previdenciário.

Embora apresentado o Balanço Geral da União do ano de 2019, e no próximo item, ser abordado os resultados da Análise da Seguridade Social, elaborado pela ANFIP, com dados de 2018, não faz falta, a fim de compreensão da temática, que o conteúdo apresentado exibido por ambas façam referências ao mesmo ano, considerando a manutenção das tendências e o manifesto equívoco por parte do governo na apresentação do balanço. Ainda assim, a título de interesse, ou caso for conveniente para fim de comparação, os dados apresentados neste tópico, com o auxílio das tabelas, contam com dados do ano de 2018 (excetuando-se a tabela da figura 6).

7.2 A Seguridade Social sob análise da Associação Nacional dos Auditores Fiscais - ANFIP

Por efeito do exposto anteriormente, compreende-se que o governo, ao apresentar o resultado da Seguridade Social, demonstra despesas com aposentadorias de militares junto às contas previdenciárias dos regimes próprios, equiparando àqueles à servidores civis, tal como encaixa tais despesas na conta da Seguridade Social e, como não há receitas em relação aos militares, são contabilizadas apenas as despesas. Nessa sequência, não é possível que se encaminhe a obtenção de prova da existência do suposto déficit, se na prática são contabilizados os regimes não contributivos e que não são regidos por exigências de equilíbrio financeiro e atuarial.

Figura 7 – Receitas do orçamento da seguridade social.

Valores correntes, R\$ milhões

RECEITAS REALIZADAS	2005	2008	2009	2010	2015	2016	2017	2018	Diferença em relação a	
									2016	2017
1. Receita de contribuições sociais	277.046	359.895	375.952	441.341	663.333	689.587	753.476	791.550	14,8	5,1
Receita Previdenciária ⁽¹⁾	108.434	163.355	182.009	211.968	354.833	358.137	374.785	391.182	9,2	4,4
Arrecadação Previdenciária	108.434	163.355	182.009	211.968	352.553	358.137	374.785	391.182	9,2	4,4
Urbana	105.086	158.383	177.445	207.154	345.471	350.217	365.485	381.262	8,9	4,3
Rural	3.348	4.973	4.564	4.814	7.081	7.920	9.300	9.920	25,3	6,7
Compensações não repassadas ⁽²⁾					2.281	nd	nd	nd		
Cofins	89.598	120.094	116.760	140.024	200.924	204.679	235.759	251.466	22,9	6,7
CSLL	26.232	42.502	43.592	45.754	59.665	68.143	75.651	78.549	15,3	3,8
PIS/Pasep	22.083	30.890	31.094	40.446	42.488	54.028	62.376	66.180	22,5	6,1
Outras contribuições ⁽³⁾	30.699	3.053	2.498	3.148	5.423	4.600	4.905	4.173	-9,3	-14,9
2. Receitas de entidades da Seguridade	11.220	13.354	13.941	14.608	20.853	27.611	24.904	26.707	-3,3	7,2
Recursos Próprios do MDS	97	161	217	374	220	231	222	159	-31,0	-28,1
Recursos Próprios do MPS	268	467	103	68	502	1.202	1.615	3.322	176,4	105,7
Recursos Próprios do MS	983	2.588	2.803	2.990	4.335	4.317	3.805	3.240	-25,0	-14,9
Recursos Próprios do FAT	9.507	9.708	10.367	10.649	14.745	20.666	18.223	18.716	-9,4	2,7
Recursos Próprios dos HU ⁽⁴⁾	106	106	66	80	301	147	106	179	21,8	68,8
Parcela dos Royalties para a Saúde					0	11	30	91	735,4	206,1
Recursos próprios da Seguridade	nd	nd	nd	nd	79	86	130	63	-26,5	-51,6
Taxas, multas e juros da Fiscalização	260	324	385	447	670	950	773	937	-1,4	21,3
3. Contrapartida do Orç. Fiscal para EPU ⁽⁵⁾	1.052	1.456	1.307	1.535	2.226	1.976	2.047	2.029	2,7	-0,9
Receitas da Seguridade Social	289.318	374.705	391.200	457.484	686.412	719.174	780.427	820.286	14,1	5,1

Fonte: Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI - extração Siga Brasil - Senado Federal; para os dados do RGPS, o fluxo de caixa do FRGPS; e para as compensações não repassadas, ANFIP.

Figura 8 – Despesas e resultado do orçamento da seguridade social.

Valores correntes, R\$ milhões

DESPESAS REALIZADAS	2005	2008	2009	2010	2015	2016	2017	2018	Diferença em relação a	
									2016	2017
1. Benefícios Previdenciários ⁽¹⁾	146.010	199.562	224.876	254.859	436.087	507.871	557.235	586.379	15,5	5,2
Previdenciários urbanos	118.626	159.652	174.805	197.444	336.293	394.222	434.887	459.726	16,6	5,7
Previdenciários rurais	27.384	39.910	49.045	56.089	98.041	111.310	120.041	123.729	11,2	3,1
Compensação previdenciária ⁽²⁾	0	0	1.027	1.325	1.753	2.339	2.307	2.924	25,0	26,7
2. Benefícios assistenciais ⁽³⁾	9.335	15.641	18.712	22.234	41.798	47.970	53.148	55.160	15,0	3,8
Assistenciais Idosos - LOAS e RMV	4.067	7.195	8.675	10.365	18.460	21.040	23.145	23.944	13,8	3,5
Assistenciais Deficientes - LOAS e RMV	5.268	8.446	10.037	11.869	23.338	26.930	30.003	31.216	15,9	4,0
3. Bolsa família e outras transferências	6.769	10.605	11.877	13.493	26.921	27.492	27.784	29.426	7,0	5,9
4. EPU - Benefícios de Legislação Especial ⁽⁴⁾	1.052	1.456	1.307	1.535	2.226	1.976	2.047	2.029	2,7	-0,9
5. Saúde: despesas do MS ⁽⁵⁾	34.517	49.443	57.329	61.193	100.837	107.117	116.366	119.695	11,7	2,9
6. Assistência social: despesas do MDS ⁽⁶⁾	1.716	2.599	2.745	3.992	5.388	5.318	9.813	10.472	96,9	6,7
7. Previdência social: despesas do MPS ⁽⁶⁾	3.404	4.291	5.692	5.759	7.306	7.702	2.503	2.339	-69,6	-6,6
8. Outras ações da seguridade social	2.290	3.922	7.244	7.584	11.547	11.894	13.498	14.506	22,0	7,5
9. Benefícios FAT	11.378	20.694	27.135	29.204	48.180	55.704	54.236	53.627	-3,7	-1,1
10. Outras ações do FAT	543	722	592	551	506	551	561	542	-1,6	-3,3
Despesas da Seguridade Social	217.015	308.935	357.510	400.404	680.796	773.595	837.190	874.174	13,0	4,4
Resultado da Seguridade Social	72.303	65.770	33.690	57.080	5.616	-54.421	-56.764	-53.889		

Fonte: Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI - extração Siga Brasil - Senado Federal; para os dados do RGPS, o fluxo de caixa do FRGPS.

O governo aparta das receitas da Seguridade Social, os recursos da DRU, as receitas do FAT, a parcela do PIS/Pasep destinada ao BNDES, as compensações da desoneração da folha não repassadas, outras receitas próprias de natureza financeira e não-financeiras - relativas aos órgãos e entidades que integram exclusivamente o Orçamento da Seguridade

Social, e as receitas de contrapartida do Orçamento Fiscal para Encargos Previdenciários da União, no montante estimado de R\$ 170 bilhões, em 2018.

Figura 9 – Receitas da seguridade social desconsideradas pelos cálculos do governo.

Valores correntes, em R\$ milhões

	2005	2008	2009	2010	2015	2016	2017	2018
Recursos Desvinculados pela DRU	32.496	39.266	38.789	45.874	61.700	99.260	113.349	119.974
Receitas financeiras do FAT	9.327	9.395	10.084	10.212	13.514	19.200	17.580	18.091
Contrapartida do Orçamento Fiscal para EPU	1.052	1.456	1.307	1.535	2.226	1.976	2.047	2.029
Outras receitas próprias de natureza financeira ⁽¹⁾	607	479	319	176	635	933	401	361
Outras receitas próprias de natureza não-financeira ⁽¹⁾	1.576	3.120	3.037	3.294	2.066	2.008	2.183	3.214
Compensações da desoneração da folha não repassadas					2.281	nd	nd	nd
Parcela do PIS/Pasep destinada ao BNDES	8.833	12.356	12.437	16.178	16.995	21.611	24.951	26.472
Soma	53.891	66.071	65.974	77.270	99.417	144.988	160.510	170.141

Nota: ⁽¹⁾ Relativas aos órgãos e entidades que integram exclusivamente o Orçamento da Seguridade Social.

Fonte: Para as receitas, inclusive do FAT, Siga Brasil; para as compensações não repassadas, ANFIP e Fundação ANFIP.

Organização: ANFIP e Fundação ANFIP.

Os balanços, demonstrativos e relatórios governamentais promovem o déficit, seja aumentando o Orçamento da Seguridade Social, com despesas contestáveis em relação ao conceito constitucional, caso da inclusão dos regimes previdenciários próprios de servidores e de militares nas contas, ainda que reconhecida a sua natureza contributiva. Além disso, a contribuição patronal corresponde, para fins de cálculo de resultado, ao dobro da contribuição dos ativos, e mesmo assim, não é possível exigir que as receitas superem todas as despesas desses regimes. Contudo, conforme disposição do Artigo 195 da CF/88, para a Seguridade Social, o regime previdenciário exclusivo é o RGPS.

Nem mesmo um cenário de cortes radicais nos direitos previdenciários dos trabalhadores ou de reduções das despesas com a Saúde ou a Assistência Social, seria possível reunir suficientemente recursos para o financiamento das despesas de aposentadorias de servidores e militares. O ideal, na perspectiva constitucional, é a apresentação desmembrada de todas as contas, frisando que o Orçamento da Seguridade Social deve abranger apenas as despesas relativas ao RGPS, enquanto as demais devem compor o Orçamento Fiscal.

Figura 10 – Programações estranhas ao conceito constitucional de seguridade incluídas pelo governo no orçamento da seguridade social.

Valores correntes, em R\$ milhões

Programações	2005	2008	2009	2010	2015	2016	2017	2018
EPU - Poderes e civis	26.559	36.362	41.801	47.044	65.886	69.462	77.970	83.175
EPU - Militares ⁽¹⁾	14.303	20.054	22.352	24.797	35.157	17.336	19.125	21.413
EPU - Transferências	1.675	2.553	2.840	11.153	4.771	2.989	3.476	2.011
Outras transferências DF e ex-territórios	26	70	76	78	235	254	4.591	3.299
Soma RPPS e militares	42.563	59.039	67.069	83.072	106.049	90.041	105.162	109.898
Assistência ao servidor	716	1.108	1.207	1.519	2.865	3.200	3.427	3.578
Assistência ao militar	701	1.083	1.231	1.485	2.512	2.675	2.895	3.224
Outras programações estranhas	3.196	23	25	26	21	39	482	457
Soma Outras Programações estranhas	4.613	2.214	2.463	3.030	5.398	5.914	6.804	7.259
Total Geral	47.176	61.253	69.532	86.102	111.447	95.955	111.966	117.157

Fonte: Siga Brasil

Organização: ANFIP e Fundação ANFIP

Frente às obscuridades existentes, convém ser reiterado que as contribuições dos servidores, e policiais civis e militares do DF, integram o Orçamento do DF, ao mesmo tempo em que as suas despesas integram a conta dos regimes previdenciários dos servidores da União.

Na linha referente a Assistência ao Servidor, constam as despesas com os pagamentos dos planos de saúde dos servidores públicos e com o auxílio alimentação. Tais despesas são, por natureza, encargos patronais e direitos dos servidores, paritárias às despesas com Assistência ao Militar, envolvendo saúde prestada pelos hospitais militares e convênios diversos, em virtude de não serem suscetíveis de comporem as despesas da Seguridade. Na mesma perspectiva, os pagamentos de planos de saúde não deveriam ser considerados despesas do SUS, e o auxílio alimentação não configurado como despesa de assistência social.

Embora apresentem valores pequenos, diante do total das despesas, o conjunto de outras programações estranhas, engloba ações que, por erro ou desvio, incorpora o Orçamento da Seguridade Social. Valores pequenos não devem ser tratados como insignificantes, a exemplo, o indicado pela ANFIP, que no ano de 2015 foram incluídos na conta, os pagamentos relativos ao Fundo de Pensão Aeras, resultante de uma sentença judicial de natureza indenizatória.

A contribuição patronal para fundos de pensão complementar dos servidores públicos, não possui cunho de despesa da Seguridade Social, mas também é utilizada para incrementar quantitativamente as despesas e corroborar com a tese do déficit.

Num apanhado geral, o resultado das retiradas de receitas e a inserção de R\$ 117 bilhões de despesas inusitadas, é o embasamento do discurso de déficit da Seguridade Social.

Figura 11 – Resultado apresentado para a seguridade após redução das receitas e acréscimos de programações estranhas constitucional de seguridade incluídas pelo governo no orçamento da seguridade social.

Valores correntes, em R\$ milhões

		2005	2008	2009	2010	2015	2016	2017	2018	
Constituição Federal	Receitas da Seguridade Social (a)	289.318	374.705	391.200	457.484	686.412	719.174	780.427	820.286	
	Despesas regulares da Seguridade Social (b)	217.015	308.935	357.510	400.404	680.796	773.595	837.190	874.174	
Saldo real da Seguridade Social (c) = (a) - (b)		72.303	65.770	33.690	57.080	5.616	-54.421	-56.764	-53.889	
Governo	Receitas da Seguridade Social (a)	289.318	374.705	391.200	457.484	686.412	719.174	780.427	820.286	Governo retira R\$ 135 bilhões das receitas da Seguridade
	Receitas da Seguridade desvinculadas pela DRU ou desconsideradas pelo governo (d)	-53.891	-66.071	-65.974	-77.270	-99.417	-144.988	-160.510	-170.141	
	Receitas dos Regimes de previdência de servidores e militares (e)	11.436	17.837	20.350	23.040	31.957	33.859	35.885	35.983	
	Receitas apresentadas pelo governo (f) = (a) + (d) + (e)	246.863	326.471	345.576	403.254	618.952	608.045	655.801	686.128	
Governo	Despesas regulares da Seguridade Social (b)	217.015	308.935	357.510	400.404	680.796	773.595	837.190	874.174	Governo acrescenta R\$ 117 bilhões em despesas na Seguridade
	Despesas estranhas à Seguridade apresentadas pelo governo (Regimes próprios e outras) (g)	47.176	61.253	69.532	86.102	111.447	95.955	111.966	117.157	
	Despesas apresentadas pelo governo para a Seguridade (h) = (b) + (g)	264.191	370.188	427.042	486.506	792.243	869.550	949.156	991.331	
Saldo pela metodologia utilizada pelo governo para a Seguridade (i) = (f) - (h)		-17.327	-43.717	-81.465	-83.252	-173.291	-261.505	-293.355	-305.204	

Fonte: Siga Brasil

Organização: ANFIP e Fundação ANFIP

Por fim, não é possível repetir exatamente os números divulgados pelo governo, porque não é publicada a memória de cálculo. A tabela acima ou aproximar os dados apresentados com outros dados disponíveis no portal do Tesouro Nacional, que retratam, a seu modo, os resultados da Seguridade Social.

Os relatórios, dados, tabelas e pareceres do governo são pouco claros e em contrapartida, complexos e confusos. Interpretá-los a fundo exige um conhecimento prévio e amplo acerca da administração e do orçamento, o que dificulta bastante a efetividade da transparência.

7.3 Renúncias e desonerações tributárias frente ao resultado do orçamento da Seguridade Social

As desonerações sobre as contribuições sociais, assim como as renúncias fiscais, no caso dos impostos e contribuições que financiam a Seguridade Social, representam menos recursos para se garantir direitos. A diferença existente é que a desoneração, como acontece com a folha de pagamentos, deve envolver compensações do governo, e com a renúncia, o

Estado simplesmente abstém-se da arrecadação de tributos, sob a justificativa de promover o estímulo à iniciativa privada.

Figura 12 – Desonerações instituídas, o ano de impacto das medidas e os valores das renúncias.

Valores correntes, em R\$ milhões

		Desonerações instituídas e Ano de Impacto das medidas											Impacto ⁽³⁾		
		2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020		2021	
Início de vigência	2010	2.509	5.780	1.727	2.607										12.623
	2011		2.989	29.398	12.010	13.628									58.025
	2012			15.413	47.091	52.358	27.758								142.621
	2013				14.593	32.916	24.687	22.985							95.181
	2014					2.550	40.039	23.771	26.338						92.698
	2015						5.412	8.854	11.380	16.333					41.980
	2016							627	1.372	1.442	916				4.357
	2017								739	16.366	18.668	21.245			57.019
	2018									4.166	10.374	9.983	5.341		29.865
Soma dessas renúncias ⁽²⁾		2.509	8.769	46.538	76.301	101.452	97.897	56.237	39.829	38.307	29.958	31.228	5.341	534.367	
Renúncia total do exercício ⁽¹⁾		117.135	152.441	181.747	223.310	257.223	269.994	264.687	278.743	292.841	307.113				
Soma arrecadação ⁽⁴⁾		743.174	874.787	923.300	1.027.340	1.076.681	1.115.409	1.177.889	1.210.348	1.296.234	nd				
Renúncia (em % PIB)		3,01	3,48	3,77	4,19	4,45	4,50	4,22	4,25	4,29	nd				
Renúncia (em % da arrecadação)		15,8	17,4	19,7	21,7	23,9	24,2	22,5	23,0	22,6	nd				

Fonte: RFB - Desonerações instituídas, última edição a relativa a 2018, e Gastos Tributários Estimados por Bases Efetivas, diversas edições, sendo a mais recente a de 2016 série 2014-2019. Para a arrecadação líquida, relatórios fiscais da STN.

Notas ⁽¹⁾ Apenas o impacto das perdas de arrecadação no ano de aprovação das medidas e a dos três anos posteriores. ⁽²⁾ Dados dos relatórios de desonerações instituídas. ⁽³⁾ Dados dos relatórios de Gastos Tributários Estimados por Bases Efetivas, a informação mais recente para cada exercício. ⁽⁴⁾ Dados da receita administrada, indicada pelos relatórios da STN.

Organização: Anfip e Fundação Anfip.

A postura do governo parece ignorar, a fundo, a vinculação entre as políticas macroeconômicas restritivas e a diminuição de arrecadação, à medida em que reforça a queda de receitas, e adota medidas passíveis de prejudicar os recursos da Seguridade Social, e com mais efeito, a Previdência. São medidas que nitidamente representam os interesses dos mais privilegiados socioeconomicamente.

No desenlace entre o Legislativo e o Judiciário, implementou-se a rendição aos interesses de bancadas dominantes no Congresso, nessa conjuntura, ocorre o desdobramento das desonerações tributárias, o pouco empenho na cobrança dos grandes devedores, como também a concessão de parcelamentos e perdão de dívidas de empresas, sem considerar o setor, envolvendo o financeiro, rural e industrial, abrangendo empresas de propriedade de deputados e senadores.

Figura 13 – Renúncias tributárias em contribuições sociais.

Valores correntes, em R\$ milhões

	Estimativas Bases Efetivas			Projeções		
	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Contribuição para a Previdência Social	44.769	57.956	65.068	56.551	60.549	62.542
Simples Nacional	18.267	19.535	22.495	23.766	25.669	26.374
Desoneração da Folha de Salários	12.284	22.107	25.199	14.547	13.704	12.105
Entidades Filantrópicas	8.720	10.428	9.755	10.236	12.348	12.687
Exportação da Produção Rural	4.484	4.638	5.941	6.040	6.558	7.500
Funrural	-	-	-	-	-	1.104
MEI - Microempreendedor Individual	786	991	1.404	1.676	2.061	2.562
Outras	227	256	274	286	209	211
COFINS	54.767	60.433	62.387	57.815	61.198	65.421
Desoneração Cesta Básica	11.512	12.303	12.951	11.890	12.431	13.030
Entidades Filantrópicas	3.693	4.471	4.741	5.066	5.328	5.948
Simples Nacional	17.237	18.969	18.809	18.637	18.667	19.567
Zona Franca Manaus	5.546	5.044	5.625	5.531	5.881	6.715
Outras	16.779	19.646	20.261	16.692	18.892	20.161
CSLL	9.046	9.857	9.070	9.668	9.716	10.183
Simples Nacional	6.389	7.005	6.710	6.554	6.523	6.837
Entidades Filantrópicas	1.707	1.824	1.163	1.933	2.021	2.118
Inovação Tecnológica	433	463	487	356	373	391
PROUNI	75	98	174	186	346	407
Outras	443	467	536	639	454	429
Contribuição Social para o PIS-PASEP	10.870	12.010	12.363	11.301	11.961	12.639
Desoneração Cesta Básica	2.497	2.669	2.809	2.581	2.699	2.829
Simples Nacional	3.848	4.226	4.193	4.156	4.161	4.362
Zona Franca de Manaus	1.181	1.072	1.201	1.194	1.276	1.314
Outras	3.343	4.043	4.159	3.369	3.825	4.134
Soma das renúncias nessas contribuições sociais	119.452	140.256	148.887	135.335	143.425	150.785
Soma das renúncias em outras receitas	103.858	116.967	121.106	129.352	135.318	142.056
Total das renúncias	223.310	257.223	269.994	264.687	278.743	292.841
% Renúncias Seguridade sobre o total	53,5	54,5	55,1	51,1	51,5	51,5
% Renúncias sobre as receitas de Contribuições Sociais	18,5	20,6	22,4	19,6	19,0	19,0

Os recursos da Seguridade Social passaram, desde então, a serem transferidos para as finanças privadas, sem a exigência de qualquer contrapartida, nem ao menos o cumprimento da legislação ambiental, trabalhista, previdenciária, e sequer o aumento de empregos. Nessa perspectiva, é imprescindível evidenciar que parte considerável das renúncias de receita do Governo Federal, suprimem os recursos da Seguridade Social que deveriam estar sendo utilizados para financiá-la, prova disso é o resultado obtido em 2015, ano em que as renúncias de receitas de contribuições sociais alcançaram R\$ 157,6 bilhões, quase 3% do PIB ou 55,8% do total das desonerações.

Bastando ver que o governo não estabeleceu o estímulo capaz de elevar o investimento privado, até os dias atuais, a revisão das renúncias tributárias seria capaz de intensificar o crescimento do PIB e do bem-estar populacional, sobretudo, da população de baixa renda, ao passo que ampliaria as verbas orçamentárias em áreas sujeitas a escassez de recursos.

Ante a recuperação de receitas e na hipótese de recuar a estratégia de desonerações tributárias, atina-se ao alcance positivo e eficiente, ao pressupor uma conjuntura em que se inclui as receitas próprias da Seguridade Social, se afastam as isenções e renúncias,

principalmente se somadas a auxílios do orçamento fiscal para que sejam revestidos os gastos com benefícios previstos em legislação especial e por fim, ao adquirir a integralidade do PIS/PASEP.

Figura 14 – Desonerações tributárias da União com contribuições sociais (2003-18) – R\$ bilhões – valores nominais.

Ano	PIS/Pasep	CSLL	Cofins	RGPS	TOTAL
2003	498.171.458	602.125.817	2.086.136.869		3.186.434.144
2004	1.169.410.529	726.139.197	3.270.700.145		5.166.249.871
2005	1.317.027.905	2.022.235.111	5.410.695.178		8.749.958.194
2006	2.434.651.698	2.534.968.996	9.810.439.105		14.780.059.799
2007	2.377.049.442	2.958.347.747	13.351.257.077		18.686.654.266
2008	2.807.798.661	3.757.919.335	17.224.591.444		23.790.309.440
2009	5.070.120.040	5.874.954.521	26.439.766.278		37.384.840.839
2010	5.779.372.132	7.542.385.688	30.507.165.411		43.828.923.231
2011	6.701.615.683	5.821.744.577	35.045.565.274		47.568.925.534
2012	7.695.192.865	6.755.492.544	39.200.352.752		53.651.038.161
2013	8.930.487.050	8.304.809.426	45.461.211.859		62.696.508.335
2014	10.783.058.947	9.416.064.575	54.658.720.914		74.857.844.436
2015	12.744.450.143	10.351.349.735	64.267.518.845	37.615.664.811	124.978.983.534
2016	14.090.973.006	11.083.090.481	70.705.239.364	69.704.304.800	165.583.607.651
2017	12.719.768.365	11.791.567.019	64.022.703.290	62.493.048.531	151.027.087.205
2018	12.768.217.711	11.210.313.829	65.062.004.501	60.348.542.265	149.389.078.306

Fonte: GOULARTI et al., 2019.

7.4 Considerações acerca do déficit ou superávit

Se a arrecadação de contribuições sociais for insuficiente para custear as despesas da Seguridade, maior é a necessidade de gastos orçamentários para financiar as áreas de assistência social, saúde e previdência social, sobretudo com a desoneração da folha de pagamento concedida a alguns setores da economia, que somente em 2015, segundo dados do TCU, a desoneração da folha de pagamento correspondeu à expressiva parcela de 41% do total das renúncias previdenciárias (ANFIP, 2015).

Restou claro que se somadas as receitas advindas de renúncias e desonerações tributárias aos resultados apresentados pela ANFIP, ampliaria-se a predisposição por negar o déficit reiterado. Ademais, fato que pode contribuir para o estabelecimento do déficit nos demonstrativos, consta dos tabela abaixo, do Boletim Estatístico da Previdência Social,

disponível no portal do INSS, que comprova que parcela expressiva dos brasileiros economicamente ativos não estão contribuindo ou são segurados em algum Regime Previdenciário.

Figura 15 – Boletim Estatístico da Previdência Social.

Boletim Estatístico da Previdência Social - Vol. 24 Nº 11 novembro/2019

01 GRANDES NÚMEROS DA PREVIDÊNCIA SOCIAL						
FLUXO DE CAIXA DO FRGPS - 2018/2019 - (EM R\$ MIL)						
DISCRIMINAÇÃO	NOVEMBRO/2019	ACUMULADO EM 2019	ACUMULADO EM 12 MESES			
Arrecadação Própria	31.197.145	341.753.657	391.106.000			
(+) Arrecadação Simples	3.931.305	40.024.873	46.231.549			
(+) Outras Arrecadações	172.379	2.199.388	2.359.782			
(=) Arrecadação Bruta	35.300.829	383.977.917	439.697.331			
(-) Ressarcimentos e Restituições	804.430	91.372	908.301			
(-) Recolhimentos de Outras Entidades	1.917.651	24.130.942	26.342.463			
(=) Arrecadação Líquida	32.578.748	359.755.604	412.446.567			
Benefícios Previdenciários	54.146.221	563.098.632	625.951.648			
(-) Benefícios Devolvidos	-401.323	-3.089.505	-3.550.258			
(=) Total de Benefícios	53.744.898	560.009.128	622.401.390			
Saldo Previdenciário (Arrec. Líq. - Benef. Prev.)	-21.166.150	-200.253.524	-209.954.823			
FONTE: Divisão de Programação Financeira do INSS.						
PARTICIPAÇÃO DA ARRECADAÇÃO LÍQUIDA E DA DESPESA COM BENEFÍCIOS DO REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL NO PIB – 2018						
PIB (R\$ MILHÃO) ⁽¹⁾	ARRECADAÇÃO LÍQUIDA (R\$ MIL)	% NO PIB	BENEFÍCIOS DO RGPS (R\$ MIL)	% NO PIB		
6.827.586	391.181.797	5,73	586.378.752	8,59		
FONTES: INSS, Suibe e Sintese-web						
BENEFÍCIOS CONCEDIDOS				BENEFÍCIOS EMITIDOS		
Clientela	Acumulado em 2018		novembro/2019		novembro/2019	
	Quantidade	Valor (R\$ Mil)	Quantidade	Valor (R\$ Mil)	Quantidade	Valor (R\$ Mil)
Total	5.123.777	7.062.463	456.190	667.414	35.602.331	68.129.792
Urbana	4.268.557	6.246.594	386.754	597.899	26.002.719	54.757.452
Rural	855.220	815.869	69.436	69.514	9.599.612	13.372.340
FONTES: INSS, Suibe e Sintese-web						
OUTRAS INFORMAÇÕES DE BENEFÍCIOS					TEMPO MÉDIO DE CONCESSÃO (EM DIAS)	
outubro/2019		novembro/2019				
Benefícios Cessados		Benefícios Suspensos		Requerimentos		
Quantidade	Valor (R\$ Mil)	Requeridos	Indeferidos	outubro/2019	novembro/2019	
442.165	611.304.344	65.544	747.927	376.880	86	
FONTES: INSS, Suibe e Sintese-web						
DADOS POPULACIONAIS - 2017						
DISCRIMINAÇÃO	TOTAL					
População Residente	207.087.567					
Urbana	177.637.260					
Rural	29.450.307					
População Economicamente Ativa	104.565.968					
Ocupada	91.449.227					
Desocupada	13.116.741					
População Não Economicamente Ativa	63.637.821					
População Ocupada Segundo Posição no Trabalho Principal:						
Total	91.449.225					
Empregados	55.656.436					
Com carteira de trabalho assinada	33.195.277					
Funcionários públicos estatutários e militares	7.734.652					
Outros e sem declaração	11.122.510					
Trabalhador Doméstico	6.207.974					
Com carteira de trabalho assinada	1.869.172					
Sem carteira de trabalho assinada e sem declaração	4.338.802					
Conta Própria	23.105.398					
Empregador	4.232.482					
Trabalhador familiar auxiliar	2.246.935					
Contribuintes para instituto de previdência em qualquer trabalho	58.158.490					
FONTE: PNAD/CONTINUA - 4º TRIM 2017.						
QUANTIDADE DE CONTRIBUINTES PARA O REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL ⁽²⁾ - 2017						
TOTAL	51.138.581					
Empregados	39.051.846					
Contribuinte Individual	9.408.057					
Trabalhador Doméstico	1.466.080					
Facultativo	1.210.495					
Segurado Especial	2.103					
FONTE: SPREV, AEPS						

(1) PIB corrente a preço de mercado, dado preliminar de 2018, conforme divulgado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE
(2) Corresponde ao número médio mensal de contribuintes, ou seja, à soma do número de meses com contribuição para cada trabalhador, dividido por 12.

As receitas com a finalidade de direcionamento à Seguridade Social, destacando-se a COFINS, a CSLL, e o PIS/Pasep, se contabilizadas, somadas às contribuições dos trabalhadores e das empresas, quando posta frente às despesas realizadas pela própria Seguridade Social, verifica-se a existência de um sistema superavitário e sustentável (LEMONS, 2016), assim, o propagado déficit seria resultante da parcela de receitas do governo que deixa de ser contabilizada. Nas palavras de Marcus Vinícius Marino de Almeida Barros,³ os governos demonstram cálculo de déficit porque consideram apenas parte das contribuições sociais, somente a arrecadação previdenciária direta urbana e rural, excluindo outras importantes fontes como COFINS, CSLL, PIS/PASEP, e ignora as renúncias fiscais (BARROS, 2018).

³ Advogado Sócio do Escritório Otávio Barros Advogados; Pós-graduado em Direito Previdenciário no Regime Geral pela EPDS – Escola Paulista de Direito Social; Pós-graduado em Direito Previdenciário lato sensu no Regime Geral pela Faculdade Legale Cursos Jurídicos; Pós-graduando Direito Previdenciário Regime Próprio lato sensu pelo IEPREV – Instituto de Estudos Previdenciários.

O Estado alardeia a ideia de que a Seguridade Social e a política previdenciária estão deficitárias, ao mesmo tempo em que estimula a adesão dos trabalhadores informais. Diante da crise no capital, a orientação é no sentido de que não haja desespero por parte da sociedade, considerando que pode acarretar no afastamento de investidores, todavia, o governo demonstra-se contraditório, reiterando a afirmação de que há crise na Previdência, e conseqüentemente, há grande exposição pública. A estratégia, que inclusive é eficiente, consiste em aliciar os trabalhadores ao ingresso na Previdência Social, através da mídia, que mesmo após sensacionalizar o déficit, insere em seguida esta publicidade de cunho solidarista.

8 IMPACTOS DA DRU E A SEGURIDADE SOCIAL

A busca incessante pelo superávit primário está relacionada com a preocupação com o déficit público, fazendo jus por vezes ao aumento da tributação, em especial, as contribuições sociais, firmado sob o fundamento de que o gasto social é crescente, embora sem demonstrar proporcionalidade. Na prática, é possível observar que o orçamento da seguridade social está condicionado à desvinculação de valores e sem contar com subsídios do orçamento fiscal.

Tanto as especificidades do regime jurídico das contribuições sociais, quanto o fato delas não integrarem os fundos de repartição federativos, fizeram com que tais exações fossem as politicamente eleitas como responsáveis pelo superávit primário e metas de redução do déficit público, conforme as mudanças graduais no modelo de Estado brasileiro. Assim, as contribuições, que em momentos anteriores representavam parcela percentual menor do total da arrecadação federal, hoje formam o maior montante em ingresso de receitas da União.

Em síntese, Araújo (2003, p. 25) afirma que por vinculação de receitas pode-se entender o “fenômeno que ocorre quando, por uma norma legal, fica estabelecido que recursos provenientes de uma fonte X deverão ser aplicados necessariamente no programa ou finalidade Y”. A possibilidade de troca de fontes de recursos enfraquece o argumento de que a DRU reduz os gastos sociais. Ademais, cabe observar que esses gastos não são determinados pela disponibilidade de recursos vinculados, mas pelas decisões de criação ou aumento de despesas públicas. Na área de educação, por exemplo, a criação de cargos e o aumento de sua remuneração determinam parte substancial da despesa.

Nessa mesma perspectiva liberal, Paulo Henrique Feijó exemplifica que se o Governo Federal arrecada o Imposto de Renda, não destinado ao custeio da Seguridade Social, mas à qualquer tipo de despesa, e a Contribuição Previdenciária (INSS), destinada à previdência e, portanto, gasta para o pagamento de benefícios previdenciários, nos valores de R\$ 400

(quatrocentos reais) e R\$ 600 (seiscentos reais), respectivamente, estaria totalizado R\$ 1.000 (um mil reais).

Figura 16 – Impactos da DRU e a seguridade social.

UNIDADE: R\$ MILHÕES

RECEITAS	ARRECAÇÃO BASE 2018 (1)	ARRECAÇÃO ATÍPICA (2)	BASE AJUSTADA (3)	EFETOS BÁSICOS (Média)			PREVISÃO 2019 (7)	RECEITAS EXTRAORDIN. (8)	BRUTA (9)	RESTITUIÇÃO (12 MESES) (10)	LÍQUIDA (11)	PREV. DO RELATÓRIO (12)	DIFERENÇA (12)-(11)
				PREÇO (4)	QUANT. (5)	LEGISL. (6)							
IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO	40.692	-	40.692	1,0756	1,0153	0,9826	43.672	765	44.437	(575)	43.863	43.271	(592)
IMPOSTO SOBRE A EXPORTAÇÃO	15	-	-	1,0979	1,0079	1,0000	17	-	17	42	59	81	22
IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS	54.606	-	54.606	-	-	-	57.727	1.060	58.787	(2.937)	55.850	53.740	(2.109)
I.P.I. - FUNDO	5.141	-	5.141	1,0000	0,9170	1,0000	4.714	118	4.832	252	5.084	3.526	441
I.P.I. - BEBIDAS	2.510	-	2.510	1,0000	1,0246	1,1270	2.899	70	2.969	428	3.397	3.308	(88)
I.P.I. - AUTOMÓVEIS	4.318	-	4.318	1,0320	1,1064	0,9982	4.921	95	5.016	1.915	6.931	6.113	(819)
I.P.I. - VINCULADO À IMPORTAÇÃO	18.014	-	18.014	1,0793	1,0156	1,0000	19.636	317	19.953	(247)	19.706	19.505	(200)
I.P.I. - OUTROS	24.622	-	24.622	1,0418	0,9990	0,9973	25.557	460	26.017	(5.285)	20.732	19.288	(1.444)
IMPOSTO SOBRE A RENDA	390.834	(6.053)	384.781	-	-	-	399.470	6.350	405.820	(23.371)	380.449	397.595	17.146
I.R. - PESSOA FÍSICA	33.989	-	33.989	1,0357	1,0037	1,0000	35.335	580	35.915	(32)	35.883	37.416	1.532
I.R. - PESSOA JURÍDICA	141.856	(2.735)	139.121	1,0463	1,0092	0,9794	143.871	2.529	146.400	(32.171)	114.229	130.204	15.975
I.R. - RETIDO NA FONTE	214.990	(3.318)	211.672	-	-	-	220.263	3.242	223.505	6.832	230.337	229.975	(362)
I.R.R.F. - RENDIMENTOS DO TRABALHO	118.417	-	118.417	1,0438	1,0000	1,0000	123.599	1.812	125.411	(8.751)	116.659	118.761	2.102
I.R.R.F. - RENDIMENTOS DO CAPITAL	51.872	(718)	51.154	0,9562	1,0523	1,0000	51.473	830	52.303	7.009	59.312	57.884	(1.428)
I.R.R.F. - RENDIMENTOS DE RESIDENTES NO EXTERIOR	32.616	(2.600)	30.016	1,0641	1,0153	1,0000	32.428	390	32.818	7.230	40.048	39.356	(692)
I.R.R.F. - OUTROS RENDIMENTOS	12.085	-	12.085	1,0466	1,0090	1,0000	12.763	210	12.973	1.344	14.318	13.974	(344)
I.O.F. - IMPOSTO S/ OPERAÇÕES FINANCEIRAS	36.340	-	36.340	1,0462	1,0090	1,0000	38.361	621	38.982	268	39.251	39.820	569
I.T.R. - IMPOSTO TERRITORIAL RURAL	1.503	(5)	1.502	1,0466	1,0000	1,0000	1.572	21	1.593	30	1.623	1.688	66
CONVENIADO	1.352	(5)	1.352	1,0466	1,0000	1,0000	1.415	18	1.434	30	1.463	1.520	56
NÃO CONVENIADO	150	(5)	150	1,0466	1,0000	1,0000	157	2	159	-	159	169	10
COFINS - CONTRIBUIÇÃO SEGURIDADE SOCIAL	242.314	(215)	242.099	1,0469	1,0089	0,9944	254.272	4.070	258.342	(12.689)	245.653	239.884	(5.769)
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP	64.535	(46)	64.489	1,0470	1,0089	1,0037	68.368	1.082	69.450	(1.459)	67.991	65.846	(2.145)
CSLL - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL S/ LUCRO LÍQUIDO	78.857	(1.175)	77.682	1,0462	1,0093	0,9484	77.792	1.367	79.159	(5.722)	73.437	82.123	8.686
CIDE - COMBUSTÍVEIS	3.910	-	3.910	1,0000	0,8545	1,0000	2.559	-	2.559	(48)	2.511	2.862	351
CONTRIBUIÇÃO PARA O FUNDAP	380	-	380	1,0448	1,0097	1,0000	401	10	411	884	1.295	1.099	(196)
OUTRAS RECEITAS ADMINISTRADAS	34.164	(6.991)	27.173	-	-	-	27.700	294	27.994	(6.785)	19.169	20.361	1.192
RECEITAS DE LOTERIAS	4.909	-	4.909	1,0464	1,0000	1,0000	5.137	-	5.137	-	5.137	5.371	234
CIDE-REMESSAS AO EXTERIOR	3.650	-	3.650	1,0782	1,0088	1,0000	3.970	51	4.021	810	4.832	5.073	242
DEMAIS	25.605	(6.991)	18.614	1,0463	1,0089	0,9482	18.594	203	18.796	(9.596)	9.201	9.917	716
SUBTOTAL (A)	948.149	(14.480)	933.653	-	-	-	971.911	15.600	987.511	(56.362)	931.149	948.369	17.220
RECEITA PREVIDENCIÁRIA (B)	417.131	-	417.131	1,0369	1,0012	1,0079	436.506	(9.600)	426.906	(30.992)	395.914	402.282	6.369
RECEITA ADMINISTRADA PELA RFB (C)=(A)-(B)	1.365.280	(14.480)	1.350.794	-	-	-	1.408.417	6.000	1.414.417	(87.354)	1.327.063	1.350.652	23.589

Ao considerar que o valor da arrecadação da contribuição previdenciária tem valores do empregado e do empregador, temos nos dados acima o que se chama de arrecadação por natureza da receita ou por origem dos recursos. Os recursos são identificados de acordo com a origem, e além disso, a contabilidade do governo os separa conforme a destinação, de forma a garantir que aqueles vinculados somente sejam utilizados nas destinações previstas na legislação.

Por conseguinte, utiliza-se o mecanismo contábil de códigos de fonte/destinação de recursos, como se fossem contas bancárias virtuais. Deste modo, tendo por exemplo a arrecadação por fontes de recursos, e a conta como sinônimo de fonte/destinação, ao supor que o IR é depositado numa conta X, de recursos ordinários, e que os recursos da Contribuição Previdenciária são depositados na conta Y, de recursos da previdência, teremos uma relação direta de uma receita para uma conta, mas que pode ser uma receita destinada à

várias destinações. Assim, a conta X teria o saldo de 100% dos R\$ 400 e a Conta Y teria 100% dos R\$ 600, totalizando R\$ 1.000.

Uma vez que para calcular resultados de fluxo, normalmente se comparam receitas com despesas, o autor supõe o gasto com a educação (exceto pessoal), no valor de R\$ 100 (cem reais), e o pessoal ativo no valor de R\$ 200 (duzentos reais), ambos na fonte X, e que os benefícios previdenciários (privado/INSS), ao corresponderem R\$ 700 (setecentos reais), e que deste valor, R\$ 600 com fonte X, e R\$ 100 com fonte Y, ainda assim o total versaria R\$ 1.000 (um mil reais), desse modo, a totalidade das fontes arrecadadas seria utilizada para financiar as despesas.

Ao subtrair do montante de R\$ 600, alusivo à contribuição previdenciária (RGPS/INSS), as despesas com benefícios previdenciários (privado/INSS), na quantia de R\$ 700, o resultado da previdência do setor privado seria equivalente ao déficit de R\$ 100. É possível observar que o setor privado teve um déficit previdenciário de R\$ 100 ao comparar o que fora arrecadado mediante receita da contribuição Previdenciária (RGPS/INSS), com o que se gasta com o pagamento de benefícios previdenciários, como ocorre com as pensões, entre outros que não constaram no exemplo.

Se a integralidade da receita da Cofins fosse depositada na conta Y e após a DRU 70% do montante fora destinado à conta Y, enquanto 30% designado à conta X, a DRU aumentaria a destinação de recursos para a fonte X. Dessa forma, se considerar que ao desvincular não muda a origem da receita, mas sim a sua destinação, o mecanismo altera os valores correspondentes às destinações por fonte de recursos, tornando a conta X, de recursos de livre alocação ou ordinários, receba mais recursos.

Não há, nessa perspectiva, a alteração da estrutura da despesa, afinal, os gastos são predefinidos e possuem condições estabelecidas constitucionalmente, e portanto, o efeito da DRU teria respaldo na necessidade de alteração nas fontes de financiamento (FEIJÓ, 2016).

Dotada de um viés afastado do liberal, os estudos da ANFIP lidam com a DRU como instrumento pelo qual os resultados positivos da Seguridade Social são transferidos para o Orçamento Fiscal. Com base em dados da Secretaria do Tesouro Nacional, o desvio anual de receitas da Seguridade Social com a DRU passou de R\$ 34 bilhões em 2005 para R\$ 63 bilhões no ano de 2014. Outrossim, o aumento do percentual desvinculatório de 20% para 30%, fez com que a partir de 2017, fosse estimada a desvinculação de cerca de R\$ 120 bilhões de contribuições sociais ao ano, resultado alcançado em 2018, que contou com o valor de R\$ 119 bilhões para a DRU, conforme a tabela abaixo:

Figura 17 – Desvinculação e recursos do orçamento da seguridade social pela DRU, de 2005 a 2018.

Valores correntes, em R\$ milhões

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016 (1)	2017	2018
Cofins	17.920	18.068	20.367	24.019	23.352	28.005	31.925	36.311	39.882	39.183	40.185	61.404	70.728	75.440
CSLL	5.246	5.453	6.729	8.500	8.718	9.151	11.516	11.463	12.509	12.639	11.933	20.443	22.695	23.565
PIS/Pasep	4.417	4.763	5.223	6.178	6.219	8.089	8.335	9.575	10.260	10.408	8.498	16.208	18.713	19.854
Outras contribuições (2)	4.914	5.359	6.123	568	500	630	683	753	811	954	1.085	920	981	835
Taxas de órgãos da Seguridade (1)												285	232	281
RECEITAS desvinculadas pela DRU	32.496	33.643	38.442	39.266	38.789	45.874	52.459	58.102	63.462	63.184	61.700	99.260	113.349	119.974
Valor médio subtraído da Seguridade Social (3)	61.429													

Por seu turno, os valores divulgados pelo governo no Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO), para as desvinculações de recursos da Seguridade Social, divergem dos valores que compõem a tabela acima, formulada pela ANFIP, visto que o RREO considera a desvinculação de contribuições previdenciárias dos regimes próprios, e não reconhece a integralidade da receita do PIS, descontando do programa a parcela aplicada ao BNDES.

Figura 18 – Receitas e Despesas da Seguridade Social.

R\$ milhões

	31/12/2019	31/12/2018	AH (%)
Receitas da Seguridade Social	750.097	713.094	5,19
RGPS	415.170	395.195	5,05
RPPS – Civil	33.167	33.411	(0,73)
Pensões Militares	2.691	2.444	10,11
Demais (Cofins, CSLL e Outras)	299.068	282.044	6,04
Despesas da Seguridade Social	1.054.363	993.739	6,10
RGPS	628.469	589.513	6,61
RPPS – Civil	86.257	79.879	7,98
Pensões Militares	22.913	21.413	7,01
Saúde	122.270	116.821	4,66
Assistência Social	95.964	88.672	8,22
Abono Salarial	17.523	17.338	1,06
Seguro-Desemprego	37.389	36.289	3,03
Demais	43.579	43.814	(0,54)
Resultado	(304.267)	(280.644)	8,42
Desvinculação das Receitas da União	92.354	109.649	(15,77)
Resultado Incluindo Receitas Desvinculadas	(211.913)	(170.995)	23,93

Fonte: SIAFI

No RREO, quanto ao orçamento anual da Seguridade Social em 2018, há o reconhecimento da desvinculação de R\$ 109,6 bilhões, aproximadamente R\$ 10 bilhões a

menos que o apresentado pela ANFIP. O governo sustenta na explicação da Figura 18, o argumento de que mesmo se as receitas desvinculadas integrassem o cômputo da apuração, o resultado da Seguridade Social continuaria significativamente deficitário.

Figura 19 – Orçamento anual da seguridade social.

ANO	RECEITAS			DESPESAS	RESULTADO	
	RECEITAS COM INCIDÊNCIA DA DRU	DRU	RECEITAS TOTAIS		COM INCIDÊNCIA DA DRU	SEM INCIDÊNCIA DA DRU
2006	274,6	33,8	308,4	304,0	-29,4	4,4
2007	305,6	38,6	344,2	337,8	-32,2	6,4
2008	330,0	39,6	369,6	372,1	-42,1	-2,5
2009	349,8	39,2	389,0	428,5	-78,7	-39,5
2010	407,9	46,3	454,2	477,1	-69,2	-22,9
2011	470,2	50,5	520,7	533,9	-63,7	-13,3
2012	523,1	54,8	577,9	601,0	-77,9	-23,0
2013	585,5	60,1	645,7	669,2	-83,7	-23,5
2014	604,9	59,9	664,8	740,7	-135,8	-75,9
2015	646,0	60,6	706,6	796,6	-150,6	-90,0
2016	635,3	92,0	727,3	874,7	-239,4	-147,4
2017	675,2	100,4	775,6	953,3	-278,1	-177,7
2018	713,1	109,6	822,7	993,7	-280,6	-171,0

Fonte: Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO).

Se os superávits não tivessem sido desviados da Seguridade Social ao longo de todos esses anos, o montante poderia ser útil para melhorar o valor dos benefícios previdenciários e assistenciais, bem como os serviços nas áreas da saúde e assistência social, promovendo a real melhora na distribuição de renda na sociedade, e de maneira mais otimista, capaz de constituir uma reserva que proporcionaria a estabilidade da Seguridade Social, diante de momentos de crise, como ocorre atualmente.

O governo foi contraditório ao ter estabelecido a elevação do percentual de desvinculação de receitas destinadas ao custeio da Seguridade Social, frente a um cenário de queda na arrecadação das contribuições sociais e de uma crise “insustentável” da Previdência. Não é conveniente a retirada de recursos de um sistema considerado deficitário, porque eventualmente deveria destiná-lo ao custeio deste sistema. Por outro lado, reitera-se que o governo tem interesse político com a criação de um percentual mais elevado de desvinculação para majorar a retirada de recursos da Seguridade Social, contando não somente com a hipótese de retorno do crescimento das receitas, mas com a realidade de que as receitas provenientes da DRU, incrementam o orçamento fiscal e afasta a rigidez orçamentária.

Ao analisar as despesas da Seguridade Social por seus três componentes, verifica-se que tanto o resultado previdenciário, o componente com as maiores despesas, quanto os resultados de saúde e assistência social, apresentam forte deterioração com o passar dos anos,

condicionada pelo enfraquecimento da arrecadação, que cresceu acima da inflação acumulada, enquanto as despesas aumentaram.

Os dados do governo, sobretudo após analisar o conteúdo disponibilizado pela ANFIP, conjuntamente a Fundação Anfip e pelo Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (Dieese), embora não convençam sobre a existência da Seguridade Social deficitária, demonstram que a DRU é responsável por uma porcentagem significativa do montante total dos recursos que a União tem de discricionariedade para gastar e, dado isso, segue sendo fundamental para garantir ao governante público a manutenção de um grau mínimo de autonomia e discricionariedade na gestão orçamentária e na definição de prioridades.

Assim, é constatado que a DRU surge como uma medida imediatista, frente a rigidez orçamentária, e é prorrogada não só por motivações políticas, mas por ter adquirido caráter de imprescindibilidade na administração da União. A crise que envolve a Seguridade Social é a mesma que prorroga a DRU, observado que não foi implementado qualquer plano dotado de medidas capazes de reestruturar a gestão pública financeira e de solucionar de maneira definitiva a questão da rigidez orçamentária, e as medidas imediatistas servem justamente para contornar os efeitos da ausência de medidas de reestruturação. O contexto do mecanismo desvinculatório sempre exigiu uma reforma tributária e fiscal complexa e bem estruturada, capaz de alterar e favorecer o orçamento como um todo, envolvendo o saneamento da dívida pública, e promoção do superávit primário. Mas, contando com os interesses políticos envolvidos, a quantidade de dispositivos constitucionais que teriam de ser alterados e a incerteza quanto ao risco de migração para o um novo modelo de tributação de bens e serviços que modifique a estrutura de destinações dos atuais tributos, que venha a provocar perdas de receitas em orçamentos específicos, inclusive o da Seguridade, convertem-se numa perspectiva mínima de ocorrência desse tipo de reforma.

A problemática maior, e também o ponto chave da relação da DRU e a Seguridade Social, encontra-se na essência da destinação das verbas para finalidade diversa da social, bem como da redução da quantia a ser investida na área social, revelando a gravidade do mecanismo, haja vista que prejudica mais a índole finalística das contribuições sociais, do que o balanço orçamentário, como um todo. Desvincular valores constitucionalmente estabelecidos para garantir e parcelar importantes dos direitos sociais, relativos à Seguridade Social, significa uma afronta aos próprios objetivos e fundamentos da República Federativa do Brasil.

9 CONCLUSÃO

A Constituição Federal de 1988 incorporou demandas da sociedade relativas à saúde, assistência e previdência social. Nesse contexto, é implementada a Seguridade Social, como um conjunto de políticas sociais, que conforme determinação constitucional, deve ser financiada por toda a sociedade, direta ou indiretamente, mediante recursos fiscais dos orçamentos dos entes que compõe a federação e também das contribuições sociais.

A figura das contribuições sociais integra o sistema tributário nacional para efetivar o exercício das demandas sociais supramencionadas, financiando as obrigações estatais juntamente aos demais tributos, com o diferencial consistente na sua vinculação à atividade basilar de garantir os direitos fundamentais de segunda e terceira geração. Sendo assim, são tributos funcionalizados, que devem cumprir as finalidades que justificam a sua arrecadação.

Muitas das demandas sociais assumiram a forma de vinculações de receitas a órgão, fundo ou despesa. Em contrapartida, ocorre, como fora abordado, que as contribuições, por meio da DRU, são desvinculadas em 30% e passam a financiar também o orçamento fiscal e de investimento. Não há, no entanto, a alteração da estrutura das despesas, conforme exposto, visto que as contribuições são predefinidas e possuem condições estabelecidas constitucionalmente, restringindo o efeito da DRU na alteração das fontes de financiamento.

É conveniente salientar que, se por um lado a receita vinculada é instrumento de garantia de recursos à execução do planejamento, por outro, o aumento da vinculação leva a um quadro de maior rigidez na programação orçamentária. Diante desse quadro, conclui-se que o adequado é a realização de uma ampla reforma fiscal, de modo a revisar as desvinculações, todavia, existe uma dificuldade política e uma complexidade, que demandaria a necessidade da alteração de dispositivos constitucionais, a fim de se obter um sistema orçamentário bem elaborado e transparente, considerando a necessidade, e a capacidade de cada fundo, despesa, cujo desfecho seria justamente a concretização do resultado primário, sem ter que usufruir de mecanismos questionáveis no que tange à constitucionalidade e eficiência à longo prazo. As prorrogações da DRU, de certa forma, adiam ou conformam a urgência realização de uma ampla reforma fiscal, visto que possibilita de imediato a flexibilidade do orçamento.

Em relação à Seguridade social, ocorre que o governo demonstra o déficit, justamente por não contabilizar a integralidade das receitas. Se contabilizadas a COFINS, a CSLL, o PIS/Pasep, ainda que sob efeito da parcela desvinculada, somados às contribuições dos trabalhadores e das empresas, frente às despesas realizadas pela própria Seguridade Social,

bem como as renúncias e desonerações fiscais, sequer é possível verificar um sistema deficitário. Nessa perspectiva, é menos aparente que os efeitos da DRU são significativamente capazes de se relacionar ao Seguridade Social.

Por fim, conclui-se que desvincular tributos previamente afetados a determinado fim por vontade do constituinte originário, criados para destinar recursos para o financiamento de ações no campo dos direitos fundamentais prestacionais, ao considerar o sentido estrito dos dispositivos legais, de que é vedada a tredestinação da arrecadação das contribuições, faz com seja plausível a conclusão por considerar que o impacto da DRU é evidente quando relacionado à constitucionalidade, mas não é um potencial que venha a prejudicar o resultado da Seguridade Social.

REFERÊNCIAS

- ANFIP. **Análise da Seguridade Social 2015**. Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e Fundação ANFIP de Estudos da Seguridade Social e Tributário – Brasília: ANFIP, 2016. 150 p.
- ARAÚJO, L. S. O. **A economia política das vinculações de receitas: uma visão democrática das decisões orçamentárias**. 2003. 107 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2003.
- BARROS, M. V. M. A. **Será que a Previdência Social realmente está “falida”?** IEPREV – Instituto de Estudos Previdenciários, 2018. Disponível em <https://www.ieprev.com.br/conteudo/categoria/3/4482/sera_que_a_previdencia_social_realmente_esta_lfalidar?>. Acesso em 20 Mai. 2020.
- BATISTA JÚNIOR, O. A.; MARINHO, M. S. A DRU e a deformação do sistema tributário nacional nestes 30 anos de Constituição. **Revista de Informação Legislativa**. v. 55, n. 219, p. 27-52, 2018.
- BENEDUZI, C et al. Aspectos Fiscais da Seguridade Social no Brasil. **Secretaria do Tesouro Nacional**. p. 17. 2017. Disponível em: <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:27628>. Acesso em 15 Jun. 2020.
- BERCOVICI, G. **Desigualdades regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003.
- BERCOVICI, G. **Dilemas do Estado Federal Brasileiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.
- BERCOVICI, G. O federalismo no Brasil e os limites da competência legislativa e administrativa: memórias da pesquisa. **Revista Jurídica**, v. 10, n. 90, p.01- 18, Brasília, 2008.
- BNDES. **Fundos Governamentais**. 2020. Disponível em <<https://www.bndes.gov.br/wps/portal/site/home/transparencia/fundos-governamentais/>> Acesso em 10 Mai. 2020.
- BONAVIDES, P. **Curso de direito constitucional**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 571.
- BRASIL. **Lei complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975**. Altera disposições da legislação que regula o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP). Presidência da República, Casa Civil, Brasília, 1975.
- BRASIL. **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Presidência da República, Casa Civil, Brasília, 1991.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil** : texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações determinadas pelas Emendas Constitucionais de Revisão nos 1 a 6/94, pelas Emendas Constitucionais nos 1/92 a 91/2016 e pelo Decreto Legislativo nº 186/2008. – Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2016. 496 p.

BREYNER, F. M. Tutela jurisdicional dos direitos prestacionais: mecanismos processuais e eficiência administrativa. **Revista Ciência Jurídica**, v. 139, p. 125-144, 2008.

CASTRO, F. A et al. **Análise da arrecadação das receitas federais**. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Ministério da Economia. Brasília, 2019. 48 p.

CARVALHO, A. C. **Vinculação de Receitas Públicas e Princípio da Não Afetação: usos e mitigações**. 2010. 253 f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

CONOF. Consultoria de Orçamentos e Fiscalização Financeira. **Orçamento da Seguridade Social. Estudo Técnico Nº 10/2019**. Trabalho, Previdência e Assistência Social Túlio Cambraia – Consultor, Brasília, Março/2019.

DIEESE. Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos. **Previdência: reformar para excluir?** Contribuição técnica ao debate sobre a reforma da previdência social brasileira - Brasília: DIEESE/ ANFIP; 2017. 48 p.

DIAS, F. A. C. **Desvinculação de receitas da união, gastos sociais e ajuste fiscal**. Texto para Discussão 38. Consultoria Legislativa do Senado Federal. Brasília, 2008. 24 p.

DIAS, F. A. C. **Desvinculação de receitas da união, ainda necessária?** Textos para Discussão 103. Consultoria Legislativa do Senado Federal. Brasília, 2011. 25 p.

FEIJÓ, P. H. **A DRU impacta o déficit da previdência?** Instituto Liberal. 2016. Disponível em <<https://www.institutoliberal.org.br/blog/dru-impacta-o-deficit-da-previdencia/>>. Acesso em 20 Mai. 2020.

FERNANDES, J. P. S. C. **A garantia da Seguridade Social e a Desvinculação das Receitas da União: a inversão da lógica de financiamento dos direitos fundamentais sociais**. 2019. 65 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2019.

FERRARO, C. C. A tredestinação das contribuições sociais. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento - RFPTD**, v. 6, n.6, p. 23, 2018.

GENTIL, D. L. **A Política Fiscal e a Falsa Crise da Seguridade Social Brasileira – Análise financeira do período 1990–2005**. 2006. 244f. Tese (Doutorado em Economia) – Instituto de Economia, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2006.

GIACOMONI, J. Receitas vinculadas, despesas obrigatórias e rigidez orçamentária. **Revista dos Tribunais**, Orçamentos Públicos e Direito Financeiro. 1ª ed. São Paulo: 2011. 31 p.

GIAMBIAGI, F. O ajuste fiscal de 1999/2000. **Planejamento e Políticas Públicas**. n. 17, p. 253 – 303, 1998.

GOULARTI, J. G.; DE BITENCOURT, R. O. M. (Des) estruturação da Seguridade Social no Brasil: reforma da previdência e desoneração com contribuições sociais. **Revista NECAT-Revista do Núcleo de Estudos de Economia Catarinense**, v. 8, n. 15, p. 62-87, 2019.

LEMOS, A. M. **Como o governo fabrica o falso déficit (ou falso rombo) da Previdência?** ANFIP, 2016. Disponível em: <https://www4.anfip.org.br/noticia.php?id_noticia=20763>. Acesso em 25 Out. 2016.

MACHADO SEGUNDO, H. B. **Contribuições e Federalismo**. ed. única. São Paulo: Dialética, 2005.

MELO, M. A. O sucesso inesperado das reformas de segunda geração: federalismo, reformas constitucionais e política social. **Dados-Revista de Ciências Sociais**, v. 48, n. 4, p. 845-889, 2005.

PINHEIRO, D. S.; MELLO, A. D. C. Desvinculação das Receitas da União: argumentos que justificam sua criação e manutenção. **Gestão Pública: Práticas e Desafios**, v. 5, n. 2, 2014.

PIOVESAN, F.; VIEIRA, R. S. Justiciabilidade dos direitos sociais e econômicos no Brasil: desafios e perspectivas. **Araucaria**, v. 8, n. 15, 2006.

SANCHES, O. M. Fundos federais: origens, evolução e situação atual na administração federal. **Revista de Administração Pública – RAP**, v. 36 (4), p. 627-670, Rio de Janeiro, 2002.

SCAFF, F. F. Direitos humanos e a Desvinculação das Receitas da União – DRU. In: **Tributos e Direitos Fundamentais**. FISCHER, O. C. (org.). São Paulo: Dialética, 2004.

SENADO FEDERAL. **Orçamento Federal**. 2020. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/orcamento/glossario/fonte-de-recursos>>. Acesso em 10 Jul. 2020.

SILVA, M. A. S. **Nem déficit, nem superávit na Seguridade Social: Contra-reforma com retenções, renúncias e suplementações orçamentárias**. 2008. 222 f. Tese (Doutorado em Política Social) – Programa de Pós-Graduação em Política Social, Universidade Federal de Brasília, Brasília, 2008.

XEREZ, R. M. **Dimensões da concretização dos direitos fundamentais: teoria, método, arte e fato**. 2014. 281 f. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2014.