

# (DES)VINCULAÇÃO DE RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS: ANÁLISE DAS CONSEQUÊNCIAS NA GESTÃO DE FINANÇAS PÚBLICAS

*Un/tying revenue for the budget: analysis of the consequences for public finance management*

Eduardo Philipe Magalhães da Silva<sup>1</sup>

Flávia Ferreira da Luz<sup>2</sup>

## SUMÁRIO

1. Introdução; 2. Orçamento público; 3. Receita orçamentária; 4. Vinculação de receitas: o que é vincular?; 5. A constitucionalidade da (des)vinculação; 6. Conclusão; Referências bibliográficas.

## RESUMO

A gestão de finanças públicas se mostra prejudicada devido às destinações predeterminadas de recursos. Assim, este artigo objetiva demonstrar como as vinculações de receitas públicas podem prejudicar consideravelmente a aplicação de recursos em áreas que realmente demandam a atenção estatal. O estudo foi realizado por meio de pesquisa exploratória, em que se extraiu a importância do orçamento público para a melhor alocação de recursos, demonstrando suas principais características de controle e gestão governamental. Em seguida, é apresentado o estudo das Entradas Públicas, sendo observada sua subdivisão e quais recursos podem ser vinculados a despesas já predeterminadas. Adiante, faz-se a análise do impacto da vinculação na gestão de finanças públicas, enfrentando as críticas que são tecidas por vasta parte da sociedade e estudiosos da matéria que defendem a vinculação de forma equivocada em razão das relações de desconfiança e corrupção dos governantes. A partir da análise das implicações geradas pela vinculação, como o engessamento de recursos e a inversão de prioridades, mostra-se a necessidade de mecanismos desvinculantes para evitar as dificuldades enfrentadas na alocação de recursos orçamentários. Conclui-se que, para melhor desempenho na gestão de finanças e eficácia na execução de projetos de interesse público, a desvinculação se revela imprescindível.

**Palavras-chave:** Finanças Públicas. Recursos Públicos. Estado. Governo. Orçamento Público.

## ABSTRACT

Predetermined allocations of resources impairs the management of public finances. Thus, this study aims to show how binding public revenues can considerably hinder the application of resources in areas which demand state attention. This study was conducted via exploratory research, in which the importance of the public budget is extracted for the best allocation of resources, showing its main characteristics of control and government management. Next, we offer a study of Public Inputs, observing its subdivision and discussing which resources can be linked to predetermined expenses. Next, we analyze the impact of linkage on the management of public finances,

<sup>1</sup> Mestrando em Direito Público pela Universidade Federal de Alagoas (UFAL). Pós-Graduação em Direito Aplicado ao Ministério Público da União pela Escola Superior do Ministério Público da União (ESMPU). Graduação em Direito pela UFAL. Procurador do estado do Maranhão.

<sup>2</sup> Especialização em Direito Público Contemporâneo pelo Centro Universitário Regional do Brasil (UNIRB). Especialização em Gestão Pública pela Universidade Estadual de Ponta Grossa (UEPG). Graduação em Direito pela Faculdade Jaguariaíva (FAJAR). Graduação em Administração Pública pela UEPG. Advogada.

facing the criticisms which a large part of society and scholars on the subject offer by mistakenly defending this linkage due to the mistrust and corruption of rulers. Our analysis of the implications generated by linking, such as fixing resources and inverting priorities, shows the need for non-linking mechanisms to avoid the difficulties faced in allocating budget resources. We conclude that, it is essential to untie resources for a better management of finances and efficiency in carrying out projects of public interest.

**Keywords:** Public Finance. Public Resources. State. Government. Public Budget.

## 1. INTRODUÇÃO

Apresenta-se neste trabalho uma abordagem sobre: os impactos causados pelas vinculações de receitas públicas, como ocorrem e as consequências desses mecanismos na gestão dos recursos públicos, conforme os resultados obtidos por meio de pesquisa exploratória.

Há uma análise de que as vinculações acarretam prejuízos para a sociedade, em razão das dificuldades enfrentadas pelo gestor público na hora de alocar os recursos públicos para o cumprimento das principais obrigações do Estado. Por sua vez, essa pesquisa terá como objetivo evidenciar de forma didática as questões relacionadas às vinculações de Receitas Orçamentárias no Direito Financeiro e na Gestão de Finanças Públicas, buscando demonstrar a lesividade para a atividade estatal e o comprometimento da eficácia e do bom desempenho na execução das atividades de interesse público.

Preliminarmente, faz-se necessária a abordagem sobre o que é Orçamento Público e as suas funcionalidades. A compreensão do Orçamento Público será crucial para atingir os objetivos desta pesquisa, pois se trata de um mecanismo com estrutura e finalidades especificadas em leis, cujo processo de elaboração ocorre com a proposta de projeto apresentada pelo Poder Executivo, para posterior apreciação do Poder Legislativo, de acordo com o mandamento Constitucional, conforme registra Sanches<sup>3</sup>.

Como este estudo visa tratar das vinculações de receitas públicas, mostra-se indispensável demonstrar que as receitas são espécies do gênero Entradas Públicas que abrangem todos os ingressos financeiros que adentram as contas públicas, nesse sentido: “essas entradas possuem naturezas distintas, sendo classificadas de diversas maneiras, especialmente sob a ótica da sua transitoriedade no patrimônio público, da sua periodicidade, da sua origem e da sua contrapartida”<sup>4</sup>.

<sup>3</sup> SANCHES, Osvaldo Maldonato, 1997, p. 168 *apud* ALBUQUERQUE, Claudio; MEDEIROS, Márcio; FEIJÓ, Paulo Henrique. **Gestão de finanças públicas**: fundamentos e práticas de planejamento, orçamento e administração financeira com responsabilidade fiscal. 3. ed. Brasília, DF: Gestão Pública, 2013, p. 99.

<sup>4</sup> ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 123. Disponível em: [https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788530990596/epubcfi/6/10\[%3Bvnd.vst.idref%3Dhtml4\]/4/18/1:37\[%206%C2%BA%2C%20an\]](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788530990596/epubcfi/6/10[%3Bvnd.vst.idref%3Dhtml4]/4/18/1:37[%206%C2%BA%2C%20an]). Acesso em: 20 jun. 2022.

As receitas orçamentárias possuem definições diferentes de acordo com a forma que agregam o patrimônio estatal, tendo em vista a origem, constância, eventualidade, obrigatoriedade e finalidade contábil. Essas classificações são cruciais para compreensão das vinculações de receitas, pois o estudo da classificação aponta qual o tipo de Entrada Pública, sua finalidade de arrecadação, e se já possui despesa determinada ou não.

Com relação à forma, depara-se com a classificação da Lei nº 4.320/1964, que é responsável pela disposição das normas gerais do Direito Financeiro, para os entes estatais. Sobre o tema, Abraham expõe que de todas as classificações, talvez esta seja a mais relevante por conta da aplicação prática do tema “receitas públicas”<sup>5</sup>, já que essa lei foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988 como norma geral financeira.

Assim como o Orçamento Público informa os valores arrecadados pelo Estado e como devem ser utilizados esses recursos, também será demonstrado que as entradas de valores aos cofres públicos podem possuir inúmeras classificações de acordo com a natureza e a finalidade. Desse modo, caberá mencionar que as receitas vinculadas não são as únicas que o Estado deverá se ater na hora da utilização dos recursos; além dessas, existem outras receitas que, apesar de não possuírem caráter vinculante, possuem porcentagens pré-estabelecidas para determinados gastos definidos nos diplomas normativos.

Com relação às despesas já predeterminadas, o estudo apresentará o pensamento de Albuquerque, Medeiros e Feijó, na obra *Gestão de finanças públicas*, a qual informa que muitas vezes são gastos os recursos simplesmente porque se tem a obrigação legal ou constitucional de gastar naquela área. Não é raro o governante ordenar um gasto só por haver a obrigação de gastar os recursos. De tal modo, muitas vezes a vinculação acaba gerando gastos desnecessários à administração e aos interesses da coletividade, uma vez que o ordenamento cria a obrigatoriedade de gastos. Dessa forma, o gestor público encontra dificuldades para aplicar uma boa gestão de suas finanças. Essas dificuldades são refletidas na inversão e no engessamento de prioridades, no automatismo do gasto, na baixa elasticidade da despesa vinculada, dentre outras dificuldades que serão apresentadas.

A pesquisa também se propõe a apresentar a visão de autores que discutem acerca da inconstitucionalidade da Emenda Constitucional n. 93/2016, quanto ao “desvio de finalidade” na arrecadação de receitas.

## 2. ORÇAMENTO PÚBLICO

A literatura apresenta inúmeros conceitos acerca do que é o orçamento público, conforme cada critério e ponto histórico a ser avaliado. Tradicionalmente, o orçamento público é tido como lei autorizativa de gastos que o governo pode

---

<sup>5</sup> Ibidem.

realizar durante um determinado período<sup>6</sup>, mecanismo voltado para atender o fluxo de dinheiro dos cofres públicos num certo íterim, gerenciando e especificando as fontes de financiamento e despesas realizadas pelos entes.

Trata-se de um mecanismo com estrutura e finalidades especificadas em leis, cujo processo de elaboração ocorre com a proposta de projeto apresentada pelo Poder Executivo, para posterior apreciação do Poder Legislativo, de acordo com o mandamento Constitucional, conforme registrado por Sanches:

ORÇAMENTO – Documento que prevê as quantias de moedas que, num período determinado (normalmente um ano), devem entrar e sair dos cofres públicos (receitas e despesas públicas), com especificações de suas principais fontes de financiamento e das categorias de despesas mais relevantes. Usualmente formalizado através de lei, proposta pelo Poder Executivo e Apreciada pelo Poder Legislativo na forma definida pela Constituição. Nos tempos modernos este instrumento cuja criação se confunde com a própria origem dos Parlamentos. Na verdade, ele é muito mais que isso, tendo assumido caráter de instrumento múltiplo, isto é, político, econômico, programático (de planejamento), gerencial (de administração e controle) e financeiro.<sup>7</sup>

Desse conceito, extrai-se ainda que nos tempos modernos, a instrumentalização de um documento com escopo de limitar o poder do soberano pode se confundir com a própria origem dos Parlamentos. Contudo, o orçamento vai além, tendo em vista seu caráter de instrumento múltiplo, pois engloba o gerenciamento de matérias políticas, econômicas, financeiras e de planejamento.

O Orçamento Público serve ainda como instrumento de planejamento estatal, pois é por meio da elaboração da Lei Orçamentária Anual (LOA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e do Plano Plurianual (PPA) que as metas de governo serão idealizadas, e a partir deste controle serão definidas, de forma equilibrada, a criação e a manutenção de políticas públicas e dos demais programas de governo, conforme informações extraídas do *site* do Governo Federal:

O orçamento público é o instrumento de planejamento que estima as receitas que o governo espera arrecadar ao longo do próximo ano e, com base nelas, autoriza um limite de gastos a ser realizado com tais recursos. Essa programação orçamentária consta na Lei Orçamentária Anual (LOA), elaborada com base nas metas e prioridades do Governo definidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO). É a LDO que estabelece a ligação entre o Plano Plurianual (PPA) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Ao englobar receitas

<sup>6</sup> LEITE, Harrison. **Manual de Direito Financeiro**. 11ª ed. Salvador: Juspodvim, 2022. p. 106.

<sup>7</sup> SANCHES, Osvaldo Maldonato. 1997, p. 168, apud ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, **Gestão de finanças públicas: fundamentos e práticas de planejamento, orçamento e administração financeira com responsabilidade fiscal**, p. 99.

e despesas, o orçamento é peça fundamental para o equilíbrio das contas públicas e indica para a sociedade as prioridades definidas pelo governo, como, por exemplo, gastos com educação, saúde e segurança pública.<sup>8</sup>

Para além de mero documento contábil, o orçamento reflete o próprio caráter republicano do Governo. Orçamento republicano é aquele que arrecada progressivamente dos mais ricos e gasta progressivamente com os mais pobres, a fim de cumprir os objetivos fundamentais da Constituição<sup>9</sup>.

Para cumprir com os objetivos elencados na Constituição, o orçamento é peça fundamental a fim de que o Estado possa romper com a pobreza, a marginalização e as desigualdades sociais e regionais, garantindo o desenvolvimento nacional.

Assim, busca-se apresentar não apenas os objetivos, mas também a forma como o orçamento público impacta nesses quesitos tão importantes para o desenvolvimento e a prosperidade do Estado.

### 3. RECEITA ORÇAMENTÁRIA

Neste tópico, serão apresentados os diferentes meios pelos quais o Estado capta recursos para dar cumprimento às atividades desenvolvidas pela Administração Pública.

Denomina-se receita orçamentária a entrada que, integrando-se ao patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, vem crescer seu vulto, como elemento novo e positivo<sup>10</sup>. As receitas orçamentárias têm como principal objetivo atender às necessidades da sociedade; nesse sentido, cabe afirmar que, sem as respectivas receitas, não há como falar em Estado, visto que este só poderá agir ativamente se obtiver recursos necessários para implementação de políticas públicas clamadas pela sociedade.

De tal modo, constata Catarino<sup>11</sup>, ao citar que “sem receitas não há Estado”, demonstra que o Estado só poderá agir visando o bem-estar da sociedade se obtiver receitas suficientes para isso.

Cabe esclarecer que para haver a arrecadação de receitas públicas, mostra-se imprescindível uma despesa antecedente; logo, podemos afirmar que receita é o ingresso de valores em moeda destinados ao atendimento das finalidades do Estado.

---

<sup>8</sup> BRASIL. Ministério da Economia. **Orçamento público**. Brasília, DF: Ministério da Economia, 2021a. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/planejamento-e-orcamento/orcamento#:~:text=O%20or%C3%A7amento%20p%C3%BAblico%20C3%A9%20o,ser%20realizado%20com%20tais%20recursos>. Acesso em: 20 jun. 2022.

<sup>9</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento republicano e liberdade igual**: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais. São Paulo: Fórum, 2018, p. 291.

<sup>10</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 130.

<sup>11</sup> CATARINO, João Ricardo, 2016 apud ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro brasileiro**, p. 122.

Com relação aos processos de arrecadação, ao mencionar Aliomar Baleeiro, Abraham elenca cinco espécies nas quais o Estado angaria para si recursos:

Aliomar Baleeiro identifica cinco espécies de processos de financiamento do Estado: a) extorquir de outros povos ou receber doações voluntárias destes; b) obter rendas produzidas pelos bens e empresas do Estado; c) cobrar tributos ou penalidades; d) tomar empréstimos; e) fabricar dinheiro. O mesmo autor discorre sobre a evolução histórica das receitas públicas, destacando as seguintes fases:

a) parasitária: em que prevalecia a exploração ou a extorsão dos bens e rendas dos povos vencidos ou conquistados; b) dominical: remontava à Idade Média, quando preponderava a exploração dos bens do próprio Estado; c) regaliana: correspondia à cobrança de direitos regalianos (Régio ou Real) ou por concessão de privilégios reconhecidos aos reis, príncipes e senhores feudais para explorar bens, terras ou serviços, como a cobrança de pedágios, direitos sobre minas e portos; d) tributária: predominava a imposição de tributos, inicialmente através do poder soberano estatal e, posteriormente, evoluindo para estabelecer a arrecadação pelas vias democráticas; e) social: fase em que a tributação ganha novas funções que não a meramente arrecadatória, como a função extrafiscal e a sociopolítica.<sup>12</sup>

Nesse sentido, Harada introduz em sua obra dois conceitos de renomados autores. Em relação às receitas públicas, cita preliminarmente a visão de Sainz de Bujanda, que define a receita pública como “somadas de dinheiro que recebem o Estado e os demais entes públicos para cobrir com elas seus gastos”<sup>13</sup>, e faz referência a conceituação de Alberto Deodato, o qual aduz que “é o capital arrecadado, coercitivamente, do povo, tomado por empréstimo ou produzido pela renda dos seus bens ou pela sua atividade, que o Estado dispõe para fazer face às despesas públicas”<sup>14</sup>.

É importante frisar que as receitas públicas não se confundem com a entrada de recursos em caixa, trata-se da simples entrada de valores aos cofres públicos, bem como não se pode afirmar que todas as entradas se tornarão em receitas num determinado momento. Como exemplo de entradas que não se tornam receitas, têm-se as operações de créditos que passam a constituir outra modalidade de recursos visando o abastecimento dos cofres públicos, de acordo com os conhecimentos elencados por Aliomar Baleeiro:

Aliomar Baleeiro conceitua a receita pública como uma “entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento

<sup>12</sup> BALEEIRO, Aliomar, 2015 apud ABRAHAM, op. cit., p. 122.

<sup>13</sup> BUJANDA, Sainz de, 1987 apud HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 30. ed. São Paulo: Atlas, 2021, p. 45.

<sup>14</sup> DEODATO, Alberto, 1969 apud HARADA, op. cit., p. 45.

novo e positivo”. Essa conceituação, contudo, deixa de lado as receitas oriundas das operações de crédito que passaram a se constituir em fonte regular de abastecimento de cofres públicos.<sup>15</sup>

As Entradas Públicas abrangem todos os ingressos financeiros que adentram as contas públicas e seu patrimônio, conforme explica Abraham: “essas entradas possuem naturezas distintas, sendo classificadas de diversas maneiras, especialmente sob a ótica da sua transitoriedade no patrimônio público, da sua periodicidade, da sua origem e da sua contrapartida”<sup>16</sup>.

As Entradas Públicas podem ser divididas entre provisórias, que são aquelas formadas pelos meros ingressos públicos, e as definitivas, que passam a ter caráter de receita pública. A diferença entre esses dois tipos de entrada é a brevidade com que tais recursos englobam o montante do patrimônio do Estado. Para melhor compreensão, entende-se por ingressos públicos os recursos que integram o patrimônio estatal de forma temporária, tendo sua destinação pré-definida para outra finalidade – a título de exemplo temos os cauções, as fianças, os depósitos recolhidos ao tesouro, bem como as operações de crédito –; enquanto as receitas propriamente ditas intervêm de forma definitiva, tendo em vista que a arrecadação se dá por meio de tributos, penalidades financeiras e da renda auferida pelo próprio patrimônio do Estado. Conforme elucida Abraham:

As entradas provisórias são comumente designadas por ingressos públicos. Já as entradas definitivas são denominadas de receitas públicas. O que lhes diferencia é a transitoriedade no patrimônio do Estado. Na concepção de ingressos públicos estão incluídos os recursos financeiros arrecadados de maneira temporária, para restituição à sua origem após determinada condição ou prazo. Já no conceito de receitas públicas são consideradas aquelas entradas financeiras que passam a integrar definitivamente o patrimônio do Estado. Exemplos de entradas provisórias seriam as cauções, as fianças, os depósitos recolhidos ao Tesouro e os empréstimos contraídos pelo Estado, ao passo que as entradas definitivas seriam as originadas dos tributos, das penalidades financeiras e da renda do próprio patrimônio do Estado.<sup>17</sup>

Como este trabalho visa tratar das receitas públicas, faz-se necessário a identificar as definições das receitas públicas e os efeitos produzidos ou não no patrimônio líquido.

Preliminarmente, observa-se que a Receita Orçamentária, para fins contábeis, pode ser efetiva ou não efetiva; nesse sentido, o *Manual de contabilidade aplicada ao Serviço Público do Tesouro Nacional* conceitua que:

---

<sup>15</sup> BALEEIRO, Aliomar, 2015 apud HARADA, op. cit., p. 44.

<sup>16</sup> ABRAHAM, **Curso de Direito Financeiro brasileiro**, p. 123.

<sup>17</sup> Ibidem, p. 123.

Para fins contábeis, quanto ao impacto na situação patrimonial líquida, a receita pode ser “efetiva” ou “não efetiva”: a) Receita Orçamentária Efetiva aquela em que os ingressos de disponibilidade de recursos não foram precedidos de registro de reconhecimento do direito e não constituem obrigações correspondentes. b) Receita Orçamentária Não Efetiva é aquela em que os ingressos de disponibilidades de recursos foram precedidos de registro do reconhecimento do direito ou constituem obrigações correspondentes, como é o caso das operações de crédito.<sup>18</sup>

Dada a definição contábil, cabe sintetizar de modo geral as demais classificações das receitas. Quanto à origem, existem receitas originárias, derivadas e transferidas. A primeira é aquela que advém da exploração, pelo Estado, da atividade econômica, conforme:

São originárias as receitas resultantes das atividades do Estado como agente particular e, assim, submetidas ao direito privado. Trata-se das situações em que a Administração se encontra em relação de coordenação com o particular, que entrega recursos àquela não por conta de uma imposição, mas por força do exercício de sua autonomia. Está-se diante, portanto, de uma relação horizontal que se estabelece entre Estado e particular. Como exemplos, citem-se as receitas provenientes a) de contratos, herança vacante, doações, legados; b) de exploração do patrimônio do Estado por meio de vias públicas, mercados, espaços em aeroportos, estradas etc.; e c) da prestação de serviços públicos por concessionário (*i.e.*, preços públicos ou tarifas). Ao lado desses exemplos, cite-se, também, o recebimento, pela União, estados, Distrito Federal e municípios, de participação ou compensação financeira em razão da exploração de “petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais” em seus territórios, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, nos termos do artigo 20, § 1º, da Constituição.<sup>19</sup>

A segunda é caracterizada por constrangimento legal para sua arrecadação:

As receitas derivadas, como já adiantado, são aquelas cuja origem está no poder de imposição do Estado em face do particular. Decorrem, portanto, de uma relação de subordinação (ou vertical) que se estabelece entre a Administração e o administrado, a qual obriga este último à entrega de recursos ao Estado, sem que isso decorra do exercício de autonomia do particular. Há, ao contrário, constrangimento do patrimônio do particular. O exemplo clássico é o dos tributos, mas, ao lado desses, encontram-se,

<sup>18</sup> BRASIL. Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**. 8. ed. Brasília, DF: Tesouro Nacional, 2021c. p. 38. Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:31484](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:31484). Acesso em: 20 out. 2022.

<sup>19</sup> PISCITELLI, Tathiane. **Direito financeiro**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2021. p. 97.

também, as penalidades, tributárias ou não. Vale lembrar que a definição de tributo constante do artigo 9º da Lei nº 4.320/1964 faz referência direta à classificação dos tributos como receitas derivadas – fórmula posteriormente abandonada pelo CTN, o que corrobora o progressivo distanciamento entre direito tributário e direito financeiro.<sup>20</sup>

A terceira categoria consiste em transferências de recursos entre os entes da Federação:

Por fim, temos as receitas transferidas, que, como a denominação indica, decorrem da transferência de recursos entre os entes da Federação. Portanto, diferentemente do que ocorre com as receitas originárias e derivadas, esses recursos resultam não de uma relação que se estabelece entre Estado e particulares, mas sim em virtude de relações entre os entes da Federação. Referidas transferências de receitas podem ser resultantes ou do texto constitucional e legal – nesse caso, teríamos transferências obrigatórias – ou de mera liberalidade do ente, a título de auxílio – hipótese das transferências voluntárias, definidas no artigo 25 da LRF. No que se refere às transferências voluntárias, conforme será visto mais adiante, elas são um instrumento relevante de apoio da União aos entes subnacionais (estados, Distrito Federal e municípios), e, precisamente por essa razão, muitas das penalidades contidas na LRF resultam na impossibilidade de recebimento de valores a esse título.<sup>21</sup>

Com relação à constância e eventualidade, são categorizadas como receitas orçamentárias ordinárias e extraordinárias. Regis Fernandes<sup>22</sup> propõe a seguinte classificação:

Quanto à periodicidade, as receitas públicas dividem-se em: a) Receitas ordinárias: são aquelas receitas públicas recebidas com regularidade no movimento normal das atividades do ente federativo, como a arrecadação de tributos. b) Receitas extraordinárias: são aquelas receitas públicas não permanentes/usuais que ocorrem, por exemplo, no caso de guerra e doações.

Importante salientar que a constância em nada interfere na classificação como receita orçamentária – desse modo, não é porque a receita é extraordinária que será classificada como extraorçamentária.

#### 4. VINCULAÇÃO DE RECEITAS: O QUE É VINCULAR?

No decorrer deste trabalho, discorreu-se como o Orçamento Público informa os valores arrecadados pelo Estado e como devem ser utilizados esses recursos.

---

<sup>20</sup> PISCITELLI, Tathiane. **Direito financeiro**, p. 97.

<sup>21</sup> *Ibidem*, p. 99.

<sup>22</sup> OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 97.

Não obstante, também foi demonstrado que as entradas de valores aos cofres públicos podem possuir inúmeras classificações de acordo com a natureza e a finalidade.

Apesar dos inúmeros meios de arrecadação de receitas e demais ingressos, a Administração Pública não pode alocar esses recursos como bem entende, tendo em vista as vinculações definidas na legislação. Ao conceituar sobre a vinculação, Albuquerque, Medeiros e Feijó explicam:

Diante da demanda infinita para recursos finitos é comum que determinadas áreas clamem por mais verbas, seja para realizar investimentos ou para superar crises. Acontece que muitas vezes os recursos existem, mas não podem ser remanejados e destinados para a área que mais precisa porque estão legalmente ou constitucionalmente vinculados.

[...]

De maneira geral, vincular receita é previamente destinar parte ou a totalidade da arrecadação de determinada receita para uma finalidade específica, seja por meio de fundos ou estabelecimento de percentuais a serem destinados e aplicados a determinada área. E é aí que nasce a irracionalidade de ter recursos e não poder utilizar para o que é mais necessário. Isso quando não há um entesouramento nas contas dos fundos, ou seja, é como se fosse um “lucro” ou poupança do órgão, esquecendo-se que se trata de recurso público.<sup>23</sup>

Desse modo, cabe mencionar que as receitas vinculadas não são as únicas as quais o Estado deve se ater na hora da utilização dos recursos; além dessas, existem outras receitas que, apesar de não possuírem caráter vinculante, possuem porcentagens pré-estabelecidas para determinados gastos definidos nos diplomas normativos.

A título de exemplo de receitas vinculadas, tem-se as contribuições denominadas, como o Programa de Integração Social e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), delineadas no mandamento Constitucional, conforme assinalam Albuquerque, Medeiros e Feijó:

As disposições constitucionais que tratam da contribuição para o PIS/Pasep estabelecem que, da arrecadação, 40% serão destinados a financiar programas de desenvolvimento econômico, através do Banco Nacional de Desenvolvimento Social – BNDES e o restante será aplicado no financiamento do Seguro-desemprego e do Abono do PIS/Pasep. No caso da Cofins, 20% será desvinculado conforme Emenda Constitucional da Desvinculação de Receitas da União – DRU e o restante somente pode ser aplicado em ações da seguridade social, que abrangem gastos de saúde, previdência e assistência social. Nos dois casos, Cofins e PIS/Pasep, verifica-se a

<sup>23</sup> ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, *Gestão de finanças públicas*, p. 185.

preocupação do Legislador em garantir que a autorização para arrecadar recursos da sociedade seja acompanhada da aplicação dos recursos em ações importantes para a sociedade.<sup>24</sup>

Diante dessa explicação, analisam-se pontos importantes a serem debatidos, sendo eles a aplicação da Desvinculação de Receitas da União (DRU) na porcentagem de 20% da arrecadação do Cofins e a aplicação de recursos em ações importantes para a sociedade.

Com relação à Emenda Constitucional que institui a DRU, é demonstrado que o referido dispositivo tem aplicação contrária aos ditames constitucionais, pois desvirtua a destinação de uma porcentagem considerável dos recursos arrecadados, seja no Cofins, conforme mencionado, ou em outras receitas obtidas pelo Estado.

Essa desvinculação se deu com o advento da Emenda Constitucional nº 96/2016, que trouxe nova redação ao art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, passando a vigorar com a seguinte redação:

Art. 76. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, já instituídas ou que vierem a ser criadas até a referida data.<sup>25</sup>

Nesse sentido, pode-se afirmar que as desvinculações ocorrerão até 31 de dezembro de 2023, na porcentagem de 30% da arrecadação relativa às contribuições sociais, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas.

A referida emenda não se direciona apenas aos recursos da União, mas também aos dos estados, Distrito Federal e municípios, consonante art. 76-A do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT):

Art. 76-A. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) das receitas dos Estados e do Distrito Federal relativas a impostos, taxas e multas, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes.<sup>26</sup>

A principal questão a ser discutida é acerca da constitucionalidade dessas desvinculações, tendo em vista que vai contra os ditames normativos constitucionais.

---

<sup>24</sup> ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, *Gestão de finanças públicas*, p. 185.

<sup>25</sup> BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 20 out. 2022.

<sup>26</sup> *Ibidem*.

Dessa forma, cabe esclarecer alguns pontos que levaram a criação legislativa da destinação das receitas públicas:

Em muitas situações o mecanismo de destinar previamente recursos para determinadas finalidades está intimamente associado à desconfiança do legislador do presente em relação ao governante do futuro. Assim, se por um lado a prática busca garantir que determinadas prioridades sejam atendidas pelos governantes, por outro lado demonstra que a sociedade brasileira, representada no parlamento, ainda não atingiu o nível de amadurecimento necessário para a discussão de suas prioridades.<sup>27</sup>

Desta análise, pode-se dizer que a intenção de vincular, consiste em trazer garantia para o futuro. Extrai-se aqui o fator insegurança, pois se existe a necessidade de atrelar receitas a determinadas finalidades, isto consiste na previsão de má administração de recursos futuros.

Por conta dos inúmeros casos de corrupção que assombram as gestões em quase todos os entes da federação, numa análise preliminar e desesperançosa, a vinculação é o mecanismo ideal para que não sejam desvirtuadas as necessidades do Estado. Contudo, vinculação gera uma melhoria do gasto público? Ao responder essa pergunta, Albuquerque, Medeiros e Feijó argumentam que não. Para os autores, “muitas vezes gastam-se os recursos simplesmente porque se tem a obrigação legal ou constitucional de gastar naquela área. Não é raro o governante ordenar um gasto só porque tem a obrigação de gastar os recursos”<sup>28</sup>.

Assim, pode-se afirmar que muitas vezes a vinculação acaba gerando gastos desnecessários à administração e aos interesses da coletividade, uma vez que o ordenamento cria a obrigatoriedade de gastos. Dessa forma, o gestor público encontra dificuldades para aplicar uma boa gestão das suas fianças.

Essas dificuldades são refletidas na inversão e no engessamento de prioridades, no automatismo do gasto, na baixa elasticidade da despesa vinculada, dentre outros.

De forma didática, Albuquerque, Medeiros e Feijó conceituam esses elementos nos seguintes termos:

Inversão de prioridades – os órgãos que contam com receitas vinculadas tendem a executar, com esses recursos, os gastos de menor importância na escala de prioridade do governo, de forma a pressionar o Tesouro, posteriormente, no sentido da alocação de recursos adicionais necessários para o atendimento de despesas incompressíveis, como os pagamentos de pessoal e encargos sociais;

<sup>27</sup> ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, *Gestão de finanças públicas*, p. 186.

<sup>28</sup> *Ibidem*.

Engessamento das prioridades – a vinculação atrela os gastos de hoje às prioridades do passado, em prejuízo das necessidades que se apresentarem em cada época. Nesse sentido, a vinculação é a própria negação da capacidade dos representantes eleitos pela sociedade de definir quais as prioridades para cada ano. Sob a ótica das funções clássicas do orçamento limita fortemente a função alocativa;

Automatismo do gasto – uma vez estabelecida a vinculação, os setores beneficiados procuram, e muitas vezes conseguem, mantê-la ao longo dos anos, e os gastos são realizados mesmo quando já não se encontram alinhados com as prioridades e estratégias do governo; e

Baixa elasticidade da despesa vinculada – os normativos que instituem a vinculação de receitas muitas vezes impõem a realização de novas despesas de difícil compressão, de forma que, quando há frustração da receita vinculada, as despesas correspondentes nem sempre são reduzidas, mas honradas com recursos de outras fontes. Trata-se, portanto, de mecanismo que funciona sempre em sentido único, contribuindo para a ampliação do gasto não discricionário do governo.<sup>29</sup>

A inversão de prioridades, de acordo com o supramencionado, ocorre quando o órgão utiliza os recursos provenientes da vinculação em despesas de menor importância, fazendo com que, posteriormente, o Tesouro alocue mais recursos para tal órgão, fundo ou entidade detentora dos recursos da vinculação. Veja que o ente poderia dar prioridade aos gastos de maior relevância, mas deixa de cumprir os objetivos reais da instituição em razão da vinculação e da certeza de que, em caso de falta, o Tesouro deverá arcar com as demais obrigações.

No engessamento de prioridades, são vistas as consequências temporais da vinculação, levando em consideração que esta submete os gastos às prioridades do passado. Ademais, o engessamento limita a função alocativa do orçamento público de gerir os recursos, pois deixa de investir em pontos que necessitam da atenção estatal, enquanto existem recursos sobrando em outras finalidades, acarretando ainda em prejuízos no planejamento estatal.

Com relação ao automatismo dos gastos, este incide quando o legislador se depara com a situação de ser aprovado projeto de lei no qual é concedido ao setor determinada porcentagem da arrecadação de alguma receita específica. Ocorre que, com o passar do tempo, apesar de não existir mais a necessidade de transferência desses recursos, o ente continua a se beneficiar, pois os dispositivos normativos continuam a ter vigência.

Na sequência, a baixa elasticidade da despesa vinculada consiste nos meios normativos que instituem, no ato de vinculação das receitas, certas obrigações de

---

<sup>29</sup> *Ibidem*, p. 187.

difícil compreensão, e a consequência da imposição dessas despesas é que, em muitas das vezes, o total arrecadado pelo ente não é suficiente para arcar com os gastos estipulados em lei, fazendo com que a Administração aloque recursos de outras fontes para arcar com essas obrigações.

Ademais, Albuquerque, Medeiros e Feijó também apresentam exemplos de outros meios de vinculação, sendo eles os recursos de convênios, contrato de empréstimos e financiamentos, usualmente com finalidades específicas<sup>30</sup>.

## 5. A CONSTITUCIONALIDADE DA (DES)VINCULAÇÃO

Muitos autores discutem acerca da inconstitucionalidade da Emenda Constitucional que altera o art. 76 do ADCT, em razão do “desvio de finalidade” da arrecadação de receitas. Contudo, objetiva-se neste capítulo demonstrar que, ao contrário do que é pregado, as inconstitucionalidades que devem ser analisadas são aquelas que preveem a vinculação de arrecadação.

Numa visão menos otimista em relação à desvinculação de receitas, tem-se o pensamento de Scaff, que alerta para a inconstitucionalidade das Emendas Constitucionais que objetivam a desvinculação de recursos, no artigo “Inconstitucionalidade da Desvinculação das Receitas da União (DRU) quanto às contribuições sociais sob a ótica dos direitos prestacionais fundamentais”:

O procedimento adotado através destas Emendas Constitucionais acarretou a utilização de verbas vinculadas (afetadas) a uma destinação para outros fins que não aqueles constitucionalmente previstos, e que,

*in casu*, afetaram vastamente a concretização dos direitos humanos (ou, como deseja parte da doutrina, dos direitos fundamentais sociais) por falta de recursos para sua implementação, destinados a outras finalidades.

[...]

O fato de terem sido estas alterações decorrentes de uma série de Emendas Constitucionais não permite que se argumente o fato de que se trata de uma norma constitucional de idêntica hierarquia, pois o Supremo Tribunal Federal em outra oportunidade já decidiu que Emendas Constitucionais podem ser inconstitucionais, caso violem cláusulas pétreas (art. 60, § 4º, IV, CF),

[...]

Desta forma, o fato de serem emendas constitucionais não afasta a inconstitucionalidade flagrante decorrente da agressão aos direitos fundamentais de segunda geração (direitos fundamentais sociais) fruto do afastamento de

<sup>30</sup> ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, *Gestão de finanças públicas*, p. 189.

recursos fiscais constitucionalmente destinados à educação, saúde e seguridade social, conforme acima evidenciado.<sup>31</sup>

Considerando o posicionamento de Scaff, o desvio de finalidade daqueles recursos originalmente estabelecidos afeta largamente a concretização dos Direitos Humanos, pois a destinação da porcentagem de determinado recurso pode deixar determinada área prejudicada. Em tempo, o alegado não deixa de ser verdade, contudo, é necessário ter em mente que, na maioria das vezes, os órgãos, fundos ou entidades que têm parte de sua receita comprometida contam com superávits orçamentários, e nos casos em que ocorre a falta de recursos para o cumprimento de determinadas obrigações, estes terão assistência financeira por parte do Tesouro. Assim, não há que se falar na não concretização de direitos sociais, fundamentais e humanos.

O fato de a Emenda Constitucional ser passível de controle de Constitucionalidade não coloca em risco sua validade, tendo em vista que ao contrário do que o autor prega, não é um dispositivo que viola as cláusulas pétreas elencadas no art. 60, § 4º da CF. Também não há que se falar em retrocesso, pois a porcentagem de destinação de recursos necessárias para atender cada critério difere com o tempo. Nesse sentido, é importante frisar que o núcleo da norma não será alterado ou corrompido, o remanejamento de uma pequena porcentagem dos recursos não libera o Estado a deixar de investir em determinada área, ou seja, em momento algum a desvinculação de receitas agride o ordenamento pátrio, conforme dispõe o autor.

Com relação à possível violação do art. 60, § 4º, da Constituição Federal, faz-se necessário entender o dispositivo:

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

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

I – A forma federativa de Estado;

II – O voto direto, secreto, universal e periódico;

III – A separação dos Poderes;

IV – Os direitos e garantias individuais.<sup>32</sup>

De acordo com a expertise do art. 60, § 4º, entende-se que as emendas tendentes a desvincular a destinação de verbas públicas não violam o dispositivo em tela, tendo assim validade hierárquica diante de todo o ordenamento jurídico.

---

<sup>31</sup> SCAFF, **Orçamento republicano e liberdade igual**: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais, p. 112.

<sup>32</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Diário Oficial da União: Seção 1, Brasília, DF, data da publicação: 5 out. 1988, página 1, art. 60. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 20 out. 2022.

Numa visão ainda negacionista com relação à desvinculação, Harada expõe que o ato de desvincular atenta contra o princípio da universalização, acarretando na dificuldade de controle e fiscalização de parte das despesas e receitas previstas no Orçamento Anual<sup>33</sup>. Apesar de pontuar negativamente à desvinculação, o professor entende que essa prática ocorre por conta das dificuldades enfrentadas pelo gestor público em relação ao engessamento de recursos, conforme:

Prorrogar sistematicamente o FSE, instituído em 1994 tendo em vista uma conjuntura político-institucional peculiar, por meio de diferentes denominações, hoje, conhecida simplesmente como DRU que desvincula do orçamento 30% do produto de arrecadação de tributos federais, atenta contra o princípio da universalização promovendo uma verdadeira desorçamentação, dificultando o efetivo controle e fiscalização da parcela ponderável das despesas e das receitas previstas no orçamento anual. Essa praxe legislativa resulta, certamente, da dificuldade operacional que provoca o engessamento de verbas a reclamar adoção de meios modernos tendentes a flexibilizar e conferir autonomia ao gestor público. Não é necessariamente um mal, desde que o gestor público não perca de vista que o emprego de dinheiro público está atrelado à consecução de objetivos públicos. A satisfação do interesse público é elemento essencial da despesa pública.<sup>34</sup>

Tendo em vista a irregularidade pregada por esses autores e de boa parte da literatura de finanças públicas, cabe salientar que a vinculação não é a resposta para a diminuição da corrupção no Brasil; pelo contrário, acaba sendo um mecanismo que dificulta a alocação dos recursos em demandas que requerem maior atenção do Estado em determinado momento social. Nesse sentido:

Ao vincular recursos há uma melhoria no controle do gasto público? Os recursos são menos suscetíveis à corrupção? Os diversos casos de corrupção e o elevado nível de vinculação de receitas no Brasil demonstram que não. O gestor público deve zelar pela boa aplicação dos recursos públicos seja a ação governamental financiada com recurso vinculado ou com recurso de livre alocação (ordinário). Muitas vezes parte da sociedade acredita que quando se fala em recursos “livres”, estes sejam recursos que estarão isentos de auditoria ou das regras de controle, quando a palavra “livre” relaciona-se apenas a liberdade para alocar recursos na área que mais necessita naquele momento histórico.<sup>35</sup>

Diante das críticas apontadas, é possível visualizar que a desvinculação de receitas públicas não vai ao sentido de contrariar o ordenamento jurídico,

---

<sup>33</sup> HARADA, *Direito financeiro e tributário*, 2021.

<sup>34</sup> *Ibidem*, p. 143.

<sup>35</sup> ALBUQUERQUE; MEDEIROS; FEIJÓ, *Gestão de finanças públicas*, p. 187.

pelo contrário, é por meio da desvinculação que os recursos acabam tendo destinação mais efetiva e, por isso, é incabível atrelar o ato formal desvinculante à medida ilegal.

Apesar do receio generalizado de corrupção que assola o governo, é necessário abrir os olhos para questões que possam mudar a trajetória de determinadas políticas, afinal, de pouco adianta a Administração ter que parar com a prestação de serviços essenciais à sociedade enquanto mantém fundos milionários, cuja destinação é voltada para caprichos funcionais, como ocorre com os fundos dos Tribunais de Justiça.

Ressalta-se ainda a funcionalidade dos mecanismos de transparência, que são fundamentais para apontar práticas desvirtuantes para os casos em que a desvinculação fuja do seu propósito. Portanto, assemelhar a desvinculação de receitas às práticas de corrupção é infundado, visto que diante de inúmeras problemáticas de gestão, a desvinculação e a efetiva alocação de recursos têm sido a solução para o funcionamento efetivo do Estado.

## 6. CONCLUSÃO

As receitas vinculadas são as aquelas que possuem a destinação de seus recursos já comprometida a determinadas despesas. Num primeiro momento, têm-se a ilusão do ato de vincular como algo positivo para a Administração Pública, conforme é demonstrado por uma maioria da literatura. Contudo, cabe esclarecer que, para fins práticos de gestão, as vinculações apresentam inúmeras dificuldades para o gestor de finanças públicas, pois limitam a função alocativa do orçamento público.

As limitações impostas pelas vinculações podem gerar consequências irreversíveis para a administração, tendo em vista que na maioria das vezes acarretam déficits recursais nas áreas que mais necessitam de assistência estatal.

Apesar das inúmeras complicações geradas pelas vinculações, parte da literatura de finanças contribui com estudos no sentido de que vincular receitas é positivo. No entanto, devido à intensidade de vinculações legislativas, a Administração Pública teve que recorrer a mecanismos desvinculantes.

Na intenção de liberar parte dos recursos vinculados para melhor alocação, o constituinte aprovou a Emenda Constitucional que dispõe sobre as DRUs, dando origem posteriormente à desvinculação das receitas dos estados, Distrito Federal e municípios.

Muitos estudiosos de finanças públicas tratam a respectiva emenda como inconstitucional, por conta das desvinculações se tratarem de atos atentatórios ao ordenamento jurídico.

Em atenção a essas críticas, nesta pesquisa é demonstrado como a aplicação de medidas desvinculantes não corrompe a ordem constitucional, sendo apresentado que, para as atividades práticas de finanças públicas, as desvinculações trariam maior efetividade na gestão dos gastos públicos.

Diante todo o exposto, conclui-se que a pesquisa conseguiu atingir os desafios propostos inicialmente, demonstrando que a desvinculação das receitas seria a melhor saída para uma boa gestão dos recursos públicos, tendo em vista que a liberdade da gestão desses recursos pode suprir demandas que necessitam de maior atenção estatal, garantindo o melhor desempenho das atividades públicas, visando à promoção dos direitos fundamentais e sociais.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. Disponível em: [https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788530990596/epubcfi/6/10\[%3Bvnd.vst.idref%3Dhtml4\]!/4/18/1:37\[%206%C2%BA%2C%20an\]](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788530990596/epubcfi/6/10[%3Bvnd.vst.idref%3Dhtml4]!/4/18/1:37[%206%C2%BA%2C%20an]). Acesso em: 20 jun. 2022.

ALBUQUERQUE, Claudio; MEDEIROS, Márcio; FEIJÓ, Paulo Henrique. **Gestão de finanças públicas: fundamentos e práticas de planejamento, orçamento e administração financeira com responsabilidade fiscal**. 3. ed. Brasília, DF: Gestão Pública, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 20 out. 2022.

BRASIL. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 1, 18 mar. 1964. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm). Acesso em: 20 out. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. **Orçamento público**. Brasília, DF: Ministério da Economia, 2021a. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/planejamento-e-orcamento/orcamento#:~:text=O%20or%C3%A7amento%20p%C3%BAblico%20C3%A9%20o,ser%20realizado%20com%20tais%20recursos>. Acesso em: 20 jun. 2022.

BRASIL. **Princípio da não afetação de receitas**. Brasília, DF: Senado Federal, 2021b. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/orcamento/glossario/principio-da-nao-afetacao-de-receitas#:~:text=Princ%C3%ADpio%20or%C3%A7ament%C3%A1rio%20cl%C3%A1ssico%2C%20tamb%C3%A9m%20conhecido,vincula%C3%A7%C3%A3o%20em%20termos%20de%20destina%C3%A7%C3%A3o>. Acesso em: 20 out. 2022.

BRASIL. Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**. 8. ed. Brasília, DF: Tesouro Nacional, 2021c. Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:31484](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:31484). Acesso em: 20 out. 2022.

BREYNER, Frederico Menezes. Inconstitucionalidade da Desvinculação das Receitas da União (DRU) quanto às contribuições sociais sob a ótica dos direitos prestacionais fundamentais. **Revista do Caap**, Belo Horizonte, v. 13, n. 1, p. 203-222, 2006. Disponível em: <https://periodicos.ufmg.br/index.php/caap/article/view/47257/38417>. Acesso em: 20 out. 2022.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 30. ed. São Paulo: Atlas, 2021.

LEITE, Harrison. **Manual de Direito Financeiro**. 11<sup>a</sup> ed. Salvador: Juspodvim, 2022

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 8<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 2019

PISCITELLI, Tathiane. **Direito financeiro**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2021.

SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento republicano e liberdade igual**: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais. São Paulo: Fórum, 2018.

