

Doações aos fundos de direitos da criança e do adolescente e o alcance da Emenda Constitucional n. 109/2021

Donations to funds for the rights of children and adolescents and the reach of Constitutional Amendment 109/2021

Hendrick Pinheiro¹

Universidade de São Paulo

Denise Auad²

Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo

Sumário: 1. Introdução. 2. Fundos da Criança e do Adolescente no ordenamento jurídico brasileiro. 3. As fontes de receita do FIA. 4. A regra de desvinculação do art. 5º da EC 109/2021. 5. As receitas de doação ao FIA. 6. Conclusão. Referências.

Resumo: Artigo que analisa o regime financeiro das receitas de doação ao fundo da criança e do adolescente (FIA) e o eventual impacto da Emenda Constitucional 109/2021. Toma-se por hipótese que as receitas de doação não são atingidas pela regra de desvinculação inserida pela emenda constitucional. Para testar a hipótese, o artigo analisa, no primeiro tópico, o papel dos fundos da criança e do adolescente na realização do princípio da proteção integral. No tópico seguinte, o artigo analisa as receitas do FIA para evidenciar os diferentes regimes jurídicos aplicáveis. No terceiro tópico, o foco é a regra de desvinculação do art. 5º da EC 109/2021, apresentada em paralelo com a Desvinculação das Receitas da União (DRU). A parte final trata especificamente das receitas de doação descrevendo sua relação de afetação e incorporação direta ao saldo. Conclui-se pela impossibilidade de aplicação da regra de desvinculação do art. 5º da EC 109/2021. O trabalho é fruto de pesquisa qualitativa, exploratório-descritiva, que emprega o método bibliográfico, realizada sobre textos do direito positivo brasileiro, comentários da doutrina nacional e com recurso pontual a decisões judiciais.

Palavras-chave: Fundos da criança e do adolescente (FIA). Vinculação. Afetação. DRU.

Abstract: Article that analyzes the financial regime of donation revenues to the fund for children and adolescents and the possible impact of Constitutional Amendment 109/2021. It takes up the hypothesis that revenues from donations are not affected by untying rule inserted by constitutional amendment. To test the hypothesis, the article analyzes, in the first topic, the role of child and adolescent funds in the realization of the principle of full protection. In the following topic, the article analyzes FUNCAD's revenues to highlight the different applicable legal regimes. In the

¹ Mestre e Pesquisador de Doutorado pelo Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Advogado em São Paulo.

² Doutora e Mestre pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Pós-Doutora pelo Departamento de Ciências Jurídicas - Escola Superior de Estudos Jurídicos - da Universidade de Bolonha, no Programa de Pós-Doutorado para Doutores Ibero-americanos. Professora Titular de Direito Constitucional da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo.

following topic, the article analyzes FUNCAD's revenues to highlight the different applicable legal regimes. In the third topic, the focus is on the rule of disassociation from art. 5 of EC 109/2021, presented in parallel with the disengagement rule from the DRU. The final part deals specifically with donation revenues, describing their relationship of allocation and direct incorporation into the balance. It is concluded by the impossibility of applying the disengagement rule of art. 5 of EC 109/2021. This work is the result of qualitative, exploratory-descriptive research, which employs the bibliographic method, carried out on texts from Brazilian positive law, comments on national doctrine and occasional appeals to court decisions

Keywords: Public Funds. Earnmarking. Affectation. DRU.

1. Introdução

A Emenda Constitucional n. 109, promulgada pelo Congresso Nacional em 15 de março de 2021, tem o objetivo de criar regras temporárias para o enfrentamento dos efeitos da pandemia de COVID-19 nas finanças públicas brasileiras. Um de seus dispositivos (art. 5º) estabelece uma regra de desvinculação dos superávits dos fundos públicos, com a autorização de utilização desses recursos em outras finalidades que não aquelas originalmente estabelecidas.

Esta regra pode afetar os Fundos da Criança e do Adolescente (FIA) nos mais diversos níveis federativos³. Porém, um questionamento que emerge é *como* a regra de desvinculação do art. 5º da EC 109/2021 pode atingi-los.

Esta questão fica especialmente sensível quando se considera que parte do saldo patrimonial desses fundos é formado por receitas de doações incentivadas com a possibilidade de dedução no imposto sobre a renda, na forma prevista pelo art. 260 da Lei n. 8.069/1990 - Estatuto da Criança e do Adolescente (ECA).

O presente artigo tem por objetivo analisar os potenciais impactos da regra do art. 5º da EC 109/2021 em relação às receitas de doação destinadas por particulares e incorporadas ao saldo dos fundos da criança e do adolescente.

Toma-se por hipótese que, embora aplicável aos Fundos da Criança e do Adolescente, a regra de desvinculação não tem impacto direto nas doações, que são dotadas de afetação às finalidades do fundo, por força de manifestação de vontade dos particulares.

Para testar a hipótese, será desenvolvida uma análise em quatro partes, sendo que a primeira apresenta as características dos Fundos da Criança e do Adolescente (FIA) no ordenamento jurídico brasileiro. Na segunda parte, são analisadas as fontes de receita associadas ao FIA. No terceiro tópico, o foco é a regra de desvinculação do art. 5º da EC 109/2021 e sua mecânica de funcionamento. A parte final é dedicada à natureza das receitas de doação e impossibilidade de sua desvinculação.

O trabalho assume a natureza de uma pesquisa qualitativa⁴, de viés pós-positivista⁵, realizada por meio de pesquisa bibliográfica de natureza dogmática⁶, conduzida sobre análise documental⁷ sobre enunciados normativos do ordenamento

³ Com o Fundo Nacional da Criança e do Adolescente (FNCA), os Fundos Estaduais da Criança e do Adolescente (FECAD) e os Fundos Municipais da Criança e do Adolescente (FUMCAD).

⁴ GUBA, E. G., & LINCOLN, Y. S., "Competing paradigms in qualitative research", em VV.AA. (DENZIN, N. K.; LINCOLN, Y. S. eds.). *Handbook of Qualitative Research*, Thousand Oaks, CA: Sage, 1994, p. 105-117.

⁵ ANDRADE, J. M. A., *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 167.

⁶ ADEODATO, J. M., "Bases para uma metodologia da pesquisa em direito", *Revista CEJ*, ano 3, v. 7, pp. 143-150, 1999. Disponível em <https://revistacej.cjf.jus.br/revcej/article/view/190>. Acesso em 06 de abril de 2020.

⁷ CRESWELL, J. W., *Research design: qualitative & quantitative approaches*, Thousand Oaks: Sage, 1994.

jurídico brasileiro. A compreensão dos conceitos será conduzida por meio de análises da doutrina jurídica nacional e estrangeira, com apoio pontual da jurisprudência nacional.

2. Fundos da Criança e do Adolescente no ordenamento jurídico brasileiro

A Constituição Federal prevê a necessidade de um sistema de proteção dos direitos fundamentais da criança e do adolescente com prioridade absoluta.⁸ Esse tratamento prioritário em nível constitucional está presente com especial relevo no *caput* do art. 227 da CF.

Art. 227. É dever da família, da sociedade e do Estado assegurar à criança, ao adolescente e ao jovem, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária, além de colocá-los a salvo de toda forma de negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão.⁹

As disposições constitucionais que regulam os direitos infantojuvenis foram inspiradas na Convenção da Organização das Nações Unidas (ONU) sobre os Direitos da Criança e do Adolescente,¹⁰ que somente veio a ser promulgada no ordenamento brasileiro com o Decreto n. 99.710/90, mas já trazia o paradigma da proteção integral como orientador de todas as políticas setoriais sobre o tema.¹¹

A proteção integral é um importante paradigma aglutinador de um conjunto de valores constitucionais que orientam a aplicação do direito da criança e do adolescente com uma lógica interdisciplinar, baseada na perspectiva de que esses sujeitos são titulares de direitos fundamentais e, portanto, podem exigir do Estado, por meio de ações judiciais, a sua efetivação.¹²

A proteção da criança e do adolescente, portanto, depende da implementação de políticas que viabilizem os direitos fundamentais dessas pessoas que estão em um ponto específico de desenvolvimento. A proteção constitucional outorgada aos direitos infantojuvenis é, portanto, a outorga ao Estado do dever de promoção de um conjunto de medidas que viabilizem o desenvolvimento destes seres humanos para, assim, proteger sua dignidade intrínseca.¹³

No Brasil, também fruto das discussões derivadas da Convenção da ONU sobre os Direitos da Criança e do Adolescente, as principais normas para a implementação

⁸ Brasil, Supremo Tribunal Federal, *Recurso Extraordinário n. 482611*, julgamento 23 mar. 2010, DJe 07 abr. 2010.

⁹ Brasil, *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*, disponível em: http://planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm, acesso em: 07 ago. 2021.

¹⁰ ROSEMBERG, F., & MARIANO, C.L.S., "A convenção internacional sobre os direitos da criança: debates e tensões", *Cadernos de Pesquisa*, v. 40, n. 141, p. 693-728, set./dez. 2010, p. 698.

¹¹ Brasil, *Decreto n. 99.710, de 21 de novembro de 1990*, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/d99710.htm, acesso em: 07 set. 2021.

¹² AUAD, D., *A cidadania da criança e do adolescente de acordo com a atual Constituição Federal Brasileira e com a Lei 8.069, de 13 de julho de 1990*, Dissertação (Mestrado em Direito), Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004, p. 48.

¹³ AUAD, D., "A importância dos princípios para a efetivação dos Direitos Fundamentais da Criança e do Adolescente, em especial do Princípio da Dignidade Humana sob o enfoque da Alteridade", em VV.AA. (Auad, D., & Oliveira, B.B.C., org.), *Direitos humanos: democracia e justiça social: uma homenagem à Professora Eunice Prudente: da militância à academia*, Ed. Letras Jurídicas, São Paulo, 2017, p. 361-386, p. 375.

do princípio da proteção integral foram a Constituição Federal e a Lei n. 8.069, de 13 de julho de 1990 - ECA.¹⁴

O ECA estabelece um conjunto de políticas coordenado com a participação da sociedade civil, por meio de conselhos formados de maneira paritária por representantes do governo e da sociedade civil, estabelecidos em todos os níveis da federação, com poderes para deliberar e controlar ações nesse campo (art. 88, inciso II, do ECA).¹⁵

No âmbito da regulação, a Resolução 113, de 19 de abril de 2006 do Conselho Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente - CONANDA, coloca os conselhos no eixo que controla o Sistema de Garantia dos Direitos da Criança e do Adolescente (art. 21, inciso I, e art. 22).¹⁶

Os conselhos de direitos são um importante mecanismo institucional para viabilizar a participação da sociedade civil na formulação e gestão das políticas.¹⁷ No campo da proteção da criança e do adolescente, por meio desse canal, a sociedade civil e o governo podem aproximar o desenho de ações estatais mais adequadas à satisfação de necessidades públicas.

Por meio dos conselhos de direitos da criança e do adolescente, torna-se possível mapear as demandas sociais, levantando subsídios para a formação do chamado "Orçamento da Criança e do Adolescente", expressão que engloba os programas e ações governamentais financiados nas diferentes pastas estatais para atender aos direitos da infante-juvenis. Este espaço de diálogo tem ainda o potencial de melhorar a gestão orçamentária, evitando, por exemplo, que ocorra a duplicidade de medidas com o mesmo objetivo em diferentes setores governamentais.¹⁸

Os conselhos de direito da criança e do adolescente são, portanto, espaços institucionais para o diálogo sobre as ações implementadas para efetivar o princípio da proteção integral. Por meio deles, torna-se possível a identificação de necessidades a serem atendidas, que, por sua vez, podem demandar ações complementares e emergenciais não previstas no orçamento público.

Como forma de instrumentalizar a atuação desses conselhos, o ECA previu a criação de fundos, em todos os níveis da federação, que congregam recursos cuja aplicação é definida pelos conselhos de direitos da criança e do adolescente (art. 88, inciso IV, do ECA).¹⁹

Os Fundos da Criança e do Adolescente (FIA) são, pois, um instrumento para a efetivação das medidas definidas como prioritárias pelos conselhos de direitos, no contexto do Sistema de Garantias dos Direitos.

Considerar que a norma programática do art. 227 da CF/88 estabelece um dever do Estado de implementar políticas para garantir a efetiva consecução dos direitos da criança e do adolescente é reconhecer que, para tanto, é necessário financiar ações estatais nesse sentido. Nessa linha, os fundos da criança e do adolescente são instrumentos de financiamento de ações e projetos deliberados no âmbito do conselho de direitos e destinados, em última instância, a realizar o princípio da proteção integral.

¹⁴ SILVA, C.M.C.S., & SILVA, A.C.S., "A Convenção Sobre os Direitos da Criança e o Direito à Educação no Brasil", *Revista Educação UFSM*, v. 46, jan./dez. 2021, disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/reeducacao/article/view/41231/html>, acesso em: 07 set. 2021.

¹⁵ Brasil, *Lei n. 8.069, de 13 de julho de 1990: Estatuto da Criança e do Adolescente*, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8069.htm, acesso em: 07 set. 2021.

¹⁶ Brasil, Conselho Nacional da Criança e do Adolescente (CONANDA), *Resolução CONANDA n. 113, de 19 abr. 2006*, disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=104402>, acesso em: 07 set. 2021.

¹⁷ PEREZ, M.A., *A administração pública democrática*, Ed. Fórum, Belo Horizonte, 2004, p. 99.

¹⁸ AUAD, D., *Conselhos e Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente: uma opção pela democracia participativa*, Tese (Doutorado em Direito), Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007, p. 82.

¹⁹ Brasil, *Lei n. 8.069, de 13 de julho de 1990: Estatuto da Criança e do Adolescente*, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8069.htm, acesso em: 07 set. 2021.

No entanto, o artigo 5º da Emenda Constitucional 109, de 15 de março de 2021, estabelece que, por um prazo determinado, o “superávit financeiro das fontes de recursos dos fundos públicos” poderá ser utilizado para o pagamento de dívida pública, preferencialmente.²⁰ Esta norma não exclui os fundos de direitos da criança e do adolescente, ao que, *prima face*, seria aplicável aos resultados positivos apurados no exercício financeiro destes fundos. Porém, no caso do FIA, para entender o alcance das normas insculpidas na referida disposição, é importante que se compreenda a natureza e o regime jurídico aplicável aos recursos provenientes de doação.

3. As fontes de receita do FIA

O FIA é um fundo especial e, portanto, constitui “o produto de receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação” (art. 71 da Lei n. 4.320/1964).²¹

A ideia de fundo está ligada ao objetivo de selecionar fontes de receitas e destiná-las para o financiamento de “uma determinada finalidade ou para serem distribuídas segundo determinados critérios”.²² O fundo representa, pois, um *locus* orçamentário em que são registrados parte dos recursos públicos que somente poderão ser gastos no financiamento de uma finalidade previamente especificada por lei.

Pensar o fundo como “produto” de um conjunto de receitas vinculadas ao financiamento de uma finalidade já indica que este instrumento financeiro tem o objetivo de garantir que, uma vez arrecadados, os recursos provenientes de determinadas fontes sejam gastos com uma finalidade.

Os fundos são um importante instrumento na gestão das contribuições, por exemplo, tributos instituídos para financiar determinadas finalidades.²³ O registro do produto da arrecadação em um fundo permite que tais recursos sejam gastos apenas nas finalidades previamente fixadas, que devem coincidir com aquelas que legitimaram a instituição da própria contribuição. O fundo funciona como local de destino da receita e como instrumento para limitar as possibilidades de gasto público a ser implementado com esse conjunto de recursos.

São exemplos desta realidade as contribuições de intervenção no domínio econômico instituídas pelo art. 6º, IV, da Lei n. 9.998, de 17 de agosto de 2000,²⁴ (Contribuição ao FUST) e pelo art. 32 da Medida Provisória n. 2.228-1, de 06 de setembro de 2001²⁵ (CONDECINE), vinculadas ao Fundo de Universalização das Telecomunicações (FUST) e ao Fundo Setorial do Audiovisual (FSA), respectivamente. O registro do produto da arrecadação nos fundos permite o controle sobre o destino do montante arrecadado, na medida em que apenas despesas compatíveis com as finalidades do fundo podem indicá-lo como fonte de financiamento.

²⁰ Brasil, *Emenda Constitucional n. 109, de 15 de março de 2021*, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc109.htm, acesso em: 07 set. 2021.

²¹ Brasil, *Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964*, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm, acesso em: 10 set. 2021.

²² CONTI, J.M., *Federalismo fiscal e fundo de participação*, Ed. Juarez de Oliveira, São Paulo, 2001, p. 76.

²³ HORVATH, E., *Contribuições de intervenção no domínio econômico*, Ed. Dialética, São Paulo, 2009, p. 43.

²⁴ Brasil, *Lei n. 9.998, de 17 de agosto de 2000*, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9998.htm, acesso em: 07 set. 2021.

²⁵ Brasil, *Medida Provisória n. 2.228-1, de 06 de setembro de 2001*, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2228-1.htm, acesso em: 07 set. 2021.

O FIA é produto de um conjunto de receitas com naturezas diversas e, portanto, submetidas a regimes jurídicos diversos. A Resolução n. 137 do CONANDA, de 21 de janeiro de 2010, estabelece os parâmetros de funcionamento dos Fundos da Criança e do Adolescente e prevê que esses fundos são compostos pelas seguintes receitas:

Art. 10 Os Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente devem ter como receitas:

I - recursos públicos que lhes forem destinados, consignados no Orçamento da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive mediante transferências do tipo "fundo a fundo" entre essas esferas de governo, desde que previsto na legislação específica;

II - doações de pessoas físicas e jurídicas, sejam elas de bens materiais, imóveis ou recursos financeiros;

III - destinações de receitas dedutíveis do Imposto de Renda, com incentivos fiscais, nos termos do Estatuto da Criança e do Adolescente e demais legislações pertinentes.

IV - contribuições de governos estrangeiros e de organismos internacionais multilaterais;

V - o resultado de aplicações no mercado financeiro, observada a legislação pertinente; e

VI - recursos provenientes de multas, concursos de prognósticos, dentre outros que lhes forem destinados.²⁶

A hipótese prevista no inciso I prevê recursos orçamentariamente destinados ao fundo. Nesse caso, trata-se de recursos "livres" que foram direcionados pela lei orçamentária. Também engloba as receitas que são transferidas entre as esferas federativas.

Veja-se que no caso do inciso I não há uma regra prévia que estabelece o destino de um conjunto de recursos ao fundo. Esse destino é estabelecido pela lei orçamentária, com objetivo de separar um conjunto de recursos não previamente vinculados para o financiamento das finalidades atinentes ao FIA.

No caso do resultado das aplicações de recursos do próprio fundo no mercado financeiro, trata-se de receitas que são derivadas da exploração do próprio patrimônio do fundo (inciso V). Como os fundos são um *locus* onde ficam separados recursos públicos para o financiamento de uma finalidade, em alguns casos, tais recursos não são gastos imediatamente, ficando, por vezes, acumulados e aguardando o momento de sua aplicação. Essa disposição estabelece que os rendimentos provenientes desses recursos, no período que antecedeu sua aplicação, também são receitas afetadas à finalidade, devendo ser incorporados ao seu saldo.

Quando a Resolução se refere aos recursos provenientes de multas (inciso VI), a norma está indicando os recursos provenientes das multas aplicadas no campo das ações cíveis destinadas à proteção da criança e do adolescente, que são destinadas aos fundos por força do art. 214 do ECA.²⁷ Pela mesma esteira, existe uma norma que destina parte dos recursos arrecadados com concursos de prognósticos (Loterias) ao Fundo Nacional de Apoio à Criança e ao Adolescente (FNDCA) (art. 17, inciso I, "c", da Lei n. 13.756, de 12 de dezembro de 2018).

Nos casos previstos nos incisos I, V e VI, a destinação dos recursos ao FIA decorre de uma previsão legal. Porém, a realidade é deferente nos casos dos incisos II, III e IV.

²⁶ Brasil, Conselho Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente, *Resolução n. 137, de 21 de janeiro de 2010*, disponível em: <https://crianca.mppr.mp.br/pagina-1463.html>, acesso em: 08 set. 2021.

²⁷ Brasil, *Lei n. 8.069, de 13 de julho de 1990: Estatuto da Criança e do Adolescente*, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8069.htm, acesso em: 07 set. 2021.

O inciso II dispõe de maneira ampla das doações que têm como destinatário o FIA. Contudo, a previsão dos incisos III e IV também se configuram juridicamente como doações, na medida em que provém de um “contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra”, nos termos do art. 538 do Código Civil.²⁸

No caso do inciso IV, as “contribuições de governos estrangeiros e de organismos internacionais multilaterais” configuram doações provenientes de pessoas jurídicas de direito público externo (art. 42 do Código Civil).²⁹

Já no caso do inciso III, aquilo que foi denominado como “destinações de receitas dedutíveis do Imposto de Renda, com incentivos fiscais”, nada mais é do que os recursos provenientes de doações realizadas por pessoas físicas ou jurídicas e que, por força da disposição dos art. 260 do ECA, podem ser deduzidas do montante a ser pago pelo destinatário a título de imposto de renda.³⁰

No caso das fontes previstas nos incisos I, V e VI existe uma regra jurídica prévia que estabelece o destino de determinados recursos. Já nas fontes provenientes de doação (II, III e IV) é que não existe esta regra que estabeleça, antes de sua arrecadação, um destino obrigatório para as receitas. Nesses últimos casos, os recursos são direcionados para o fundo por meio de uma manifestação de vontade do doador.

Mesmo nos casos de doações incentivadas, é importante salientar que a doação é prévia e autônoma em relação ao benefício. Se ela de fato ocorrer e houver imposto a pagar pelo devedor, ele pode deduzir o valor doado nos limites estabelecidos por Lei. Porém, mesmo se não houver imposto a pagar ou a doação for realizada em montante superior aos limites legais, trata-se de ato jurídico perfeito consumado independente da possibilidade de o doador gozar do benefício fiscal.

Pensar que as receitas de doação são fruto de um ato de livre destinação do patrimônio do doador implica aceitar que o destino dessas receitas não é decorrente de uma disposição legislativa, mas de uma manifestação de vontade, que atrela sua utilização às finalidades do FIA. Esta característica tem impacto direto quando consideramos a regra de desvinculação de receitas prevista no art. 5º da EC 109/2021.

4. A regra de desvinculação do art. 5º da EC 109/2021

A regra do art. 5º da EC 109/2021 propõe a desvinculação do superávit dos fundos. Antes de entender como essa regra opera, faz-se necessário estabelecer os contornos jurídicos da relação de vinculação de receitas públicas.

Fernando Facury Scaff propõe que vinculação é “um liame normativo (constitucional ou legal) estabelecido para a receita, unindo-a a certa despesa, órgão ou fundo”.³¹ A vinculação é uma regra prospectiva em relação às receitas, prevendo seu destino quando e se forem arrecadadas. Diante de uma regra de vinculação “a liberdade para prever a destinação dos recursos, na norma orçamentária é reduzida e condicionada”.³²

²⁸ Brasil, *Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002: Código Civil Brasileiro*, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm, acesso em: 08 set. 2021.

²⁹ *Ibidem*.

³⁰ Brasil, *Lei n. 8.069, de 13 de julho de 1990: Estatuto da Criança e do Adolescente*, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8069.htm, acesso em: 07 set. 2021.

³¹ SCAFF, F.F., *Royalties da exploração de recursos naturais não renováveis: incidência e rateio federativo*, Tese (Livro Docência em Direito), Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 394.

³² PINHEIRO, H., “Repetição de indébito no desvio de finalidade nas contribuições: entre a praça e o jardim”, *Revista Jurídica da Presidência*, Brasília, v. 21, n. 125, p. 590-614, out. 2019/jan. 2020, p. 601.

A desvinculação “transforma em recursos livres” receitas que tinham o destino fixado por uma norma legal.³³ Ao desvincular receitas uma norma pretende evitar o destino previamente estabelecido pelo ordenamento para o produto da arrecadação de determinada fonte.

No Brasil, utilizar regras de desvinculação para conferir uma margem de liberdade para o emprego de receitas vinculadas veio com a chamada Desvinculação das Receitas da União (DRU), introduzida pela Emenda Constitucional de Revisão n. 1, de 01 de março de 1994, e atualmente regulada pelo art. 76 do ADCT, com redação da Emenda Constitucional n. 93, de 8 de setembro de 2016.

Porém, embora a DRU (art. 76 do ADCT) e a Emenda 109/21 (art. 5º) estabeleçam regras de desvinculação, é importante notar que elas surpreendem as receitas em momentos diferentes. O confronto dos enunciados normativos que contém estas regras evidencia essa diversidade de tratamento:

DRU	EC 109/2021
Art. 76 do ADCT. 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.	Art. 5º Até o final do segundo exercício financeiro subsequente à data da promulgação desta Emenda Constitucional, o superávit financeiro das fontes de recursos dos fundos públicos do Poder Executivo, apurados ao final de cada exercício, poderá ser destinado à amortização da dívida pública do respectivo ente.
Fonte: BRASIL, 1988.	Fonte. BRASIL, 2021.

Na DRU, o enunciado estabelece que “são desvinculados [...] 30% (trinta por cento) da arrecadação [...]”. A norma tem como alvo o *momento da arrecadação*, isso significa que, caso a receita seja realizada, parte dos recursos é desvinculada na origem e nunca chega ao destino previamente estabelecido pela regra de vinculação.

Já no caso da EC 109/2021, a norma estabelece que “o superávit financeiro das fontes de recursos dos fundos públicos do Poder Executivo [...] poderá ser destinado à amortização da dívida pública do respectivo ente”. O objetivo desta norma é anular os efeitos da regra de vinculação estabelecida no art. 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que prevê: “Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso”.³⁴ Ou seja, a desvinculação prevista na regra do art. 5º da EC 109/2021 é residual, atingindo apenas a parcela dos recursos originalmente vinculados que não foram aplicados na finalidade e que, originalmente, seria incorporada ao saldo.

A regra de desvinculação da EC 109/2021 difere da regra da DRU pois não anula na origem a regra de vinculação das receitas aos fundos. A parcela de uma receita vinculada uma vez arrecadada segue vinculada ao fundo durante todo o exercício financeiro. Porém, caso os recursos não sejam efetivamente aplicados no período correspondente e ocorra superávit, este estará desvinculado do fundo (como preconiza a regra do art. 73 da Lei n. 4.320/1964) e poderá ser utilizado para outras finalidades.

³³ CARVALHO, A.C., *Vinculação de receitas públicas*, Ed. Quartier Latin, São Paulo, 2010, p. 271.

³⁴ Brasil, *Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000*, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm, acesso em: 10 set. 2021.

Ao ter como alvo o superávit, o objetivo da norma é evitar que mais recursos arrecadados durante o exercício e vinculados ao fundo sejam acumulados no seu saldo.

Na perspectiva das receitas vinculadas a fundos, o objetivo das normas da DRU e da EC 109/2021 são diferentes. Se a primeira visa evitar que uma parcela dos recursos seja destinada para financiar as finalidades do fundo (desvinculação originária), a segunda busca evitar que os recursos de fontes orçamentárias, arrecadados e não utilizados durante o exercício, sejam incorporados no patrimônio do fundo (desvinculação residual).

Estas normas têm interações interessantes quando se consideram fundos que tem como principal fonte de financiamento contribuições. As receitas da Contribuição Sobre a Receita de Telecomunicações e a CONDECINE, por exemplo, têm 30% de suas receitas desvinculadas na origem por força da DRU. Ou seja, apenas 70% das receitas são efetivamente vinculadas, durante o exercício financeiro, para o financiamento das finalidades do FUST e do FSA.

Porém, estudos mostram que uma parcela muito pequena dos recursos anualmente arrecadados e efetivamente vinculados ao FUST (0,00074% em 2017³⁵) e ao FSA (19% em 2019³⁶) são empregados no financiamento de despesas associadas às suas finalidades. Nesse contexto, a parcela das contribuições não efetivamente empregada em gastos que indicam o fundo como fonte de receitas comporia seu superávit que, então, estaria desvinculado nos termos da EC 109/2021.

Porém, o FIA não pode estar submetido ao mesmo tratamento de fundos como o FUST ou o FSA, que tem fontes próprias e muito superavitárias de receitas. Diferente desses fundos fortemente ligados à arrecadação de contribuições, que por sua natureza exigem um controle sobre o destino do produto da arrecadação, o FIA integra um mecanismo complexo de gestão interfederativa, que recebeu tratamento constitucional privilegiado, nos termos do art. 227 da CF.

Nessa linha, caso aplicada para desvincular os eventuais superávits financeiros dos fundos da criança e do adolescente, EC 109/2021 representa uma ofensa ao princípio da proteção integral:

As políticas públicas para o atendimento dos direitos da criança e do adolescente estão respaldadas pelo princípio da proteção integral com prioridade absoluta, conforme o art. 227 da CF/1988. Não é possível garantir proteção integral sem que se defenda todo o ciclo orçamentário que embasa a implementação dessas políticas públicas. Nesse sentido, há ofensa à cláusula pétrea do art. 60, §4º, IV, da CF/1988 se os fundos da infância forem utilizados para pagamento da dívida pública ou para outra destinação desconectada da proteção da criança e do adolescente.³⁷

Para além da inconstitucionalidade da aplicação da EC 109/2021 ao FIA, fosse a regra aplicável, ela não atingiria as receitas provenientes de doação, que representam uma fonte de financiamento relevante desse fundo, como se demonstrará a seguir.

³⁵ DANIEL NETO, C.A., & PINHEIRO, H., "O juízo de necessidade e o controle tributário das contribuições", em VV.AA. (Frattari, R., & Lobato, V., coord.), *30 anos da Constituição Federal de 1988: uma nova era na tributação? Estudos em homenagem ao Professor Sacha Calmon*, Ed. Arraes, Belo Horizonte, 2019, p. 125-148, p. 141.

³⁶ PINHEIRO, H., & RISOLIA, R. "Condecine e a não execução do Fundo Setorial do Audiovisual: consequências da possível omissão na aplicação dos recursos arrecadados", *Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 3, n. 06, p. 169-184, jul./dez. 2019, p. 180.

³⁷ AUAD, D., & PINHEIRO, H., "A inconstitucionalidade da aplicação do Art. 5 da EC n. 109/2021 para os fundos de direitos da criança e do adolescente", *Revista Eletrônica da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro - PGE-RJ*, Rio de Janeiro, v. 4, n. 2, maio/ago. 2021, p. 1-26, p.23.

5. As receitas de doação ao FIA

A desvinculação residual implementada pelo art. 5º da EC 109/2021 opera sobre o superávit de fundos identificado em determinado exercício financeiro.

O FIA é um fundo contábil e, portanto, consiste em uma conta gráfica destinada a financiar objetivos específicos (art. 69, § 1º da Lei n. 4.728/1965).³⁸ Como conjunto de recursos destinados ao financiamento de objetivos específicos, o saldo constante na conta gráfica representa o patrimônio do fundo e será objeto de um balanço (art. 73 da Lei n. 4.320/1964).³⁹

Pensar o saldo como objeto de uma conta patrimonial é aceitar que este conjunto de valores acumulados durante um período está afetado a uma finalidade específica.

Afetação é um conceito típico da disciplina dos bens. O art. 31 da Lei n. 4.591, de 16 de dezembro de 1964, estabelece o conceito de patrimônio de afetação, por meio do qual um terreno é afetado à construção de um condomínio edilício.⁴⁰ O próprio conceito de fundação como “dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina” (art. 62 do Código Civil),⁴¹ está calcado na ideia de “afetação de bens a uma finalidade especial”.⁴²

Pensando a disciplina dos bens públicos, Floriano de Azevedo Marques Neto destaca que a afetação “implica na consagração de um determinado bem ao cumprimento de uma função de satisfação das necessidades gerais da sociedade”.⁴³

No campo do orçamento público, a afetação é tratada pela negativa. O princípio da não afetação da receita de impostos, insculpido no art. 167, inciso IV, da CF/88, busca garantir a liberdade do administrador para utilizar livremente receitas provenientes de impostos. Dizer que os impostos são regidos pelo princípio da não afetação é reconhecer que, uma vez arrecadados os recursos provenientes dessa espécie tributária, estes elementos integrantes do patrimônio público não são consagrados previamente ao financiamento de uma finalidade, podendo ser empregados para o financiamento de qualquer despesa indicada pela lei orçamentária.

No contexto das receitas, a relação afetação liga “o objetivo ao meio”, atrelando os fins que se pretende alcançar com um volume de recursos específico.⁴⁴ A afetação opera seus efeitos sobre o produto da arrecadação, estabelecendo quais gastos podem ser realizados com estes recursos já integrantes do patrimônio público.

É importante que não se confunda afetação de recursos com a vinculação de receitas: a “vinculação é um instrumento financeiro formal, enquanto a afetação é uma técnica financeira de conteúdo”.⁴⁵ A vinculação é a uma regra prospectiva que estabelece o destino de receitas caso sejam arrecadadas. Já a afetação estabelece quais gastos podem ser financiados com esses recursos. No caso dos fundos, uma vez arrecadados e incorporados ao seu saldo, os recursos provenientes de fontes de

³⁸ Brasil, *Lei n. 4.728, de 14 de julho de 1965*, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4728.htm, acesso em: 09 set. 2021.

³⁹ Brasil, *Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964*, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm, acesso em: 10 set. 2021.

⁴⁰ Brasil, *Lei n. 4.591, de 16 de dezembro de 1964*, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4591.htm, acesso em: 09 ago. 2021.

⁴¹ Brasil, *Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002: Código Civil Brasileiro*, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm, acesso em: 08 set. 2021.

⁴² PEREIRA, C.M.S., *Instituições de direito civil*, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2007, p. 359.

⁴³ MARQUES NETO, F.A., *Bens públicos, função social e exploração econômica: o regime jurídico das utilidades públicas*, Ed. Fórum, Belo Horizonte, 2009, p. 121.

⁴⁴ HORVATH, E., *O orçamento no século XXI: tendências e expectativas*, Tese (Titularidade em Direito), Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 143.

⁴⁵ SCAFF, F.F., *Royalties da exploração de recursos naturais não renováveis: incidência e rateio federativo*, Tese (Livre Docência em Direito), Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 396.

receita (vinculadas ou não) passam a ser afetados as finalidades que lhe são inerentes.

Como uma regra de desvinculação residual, a norma do art. 5º da EC 109/2021 opera sobre uma outra regra de vinculação que estabelecia o destino de receitas antes mesmo de sua arrecadação. A desvinculação do superávit de receitas vinculadas a fundos visa a evitar que novos recursos, provenientes dessas fontes não aplicadas em determinado exercício sejam acumulados e passem a integrar o saldo do fundo como unidade patrimonial. De maneira nenhuma representa a desafetação dos recursos integrantes do saldo desses fundos, originado antes de sua vigência.

Para fundos que têm como principal fonte de financiamento receitas de contribuição, como o FUST e o FSA, a regra de desvinculação residual da EC 109/2021 desarma a norma de vinculação típica desta figura tributária apenas em relação ao montante de recursos arrecadados em um exercício financeiro e não gastos com sua finalidade intrínseca. Ela “devolve” para o orçamento apenas o superávit das receitas originalmente vinculadas identificado no exercício financeiro, desvinculando-o. Os valores que já integravam o saldo dos fundos – unidade patrimonial - seguem afetados às finalidades originárias.

Em relação aos recursos vinculados ao FIA a regra de desvinculação do art. 5º da EC 109/2021 teria o condão de desvincular o superávit derivado de fontes originalmente vinculadas, como os recursos provenientes de multas ou concursos de prognósticos. Em relação a essas, tudo aquilo que foi arrecadado, mas não aplicado durante o exercício financeiro, poderia constituir um superávit que seria desvinculado, deixando de ser incorporado ao saldo do fundo.

Porém, os recursos provenientes de doação não são objeto de uma regra de vinculação. Eles são integrados ao saldo por força da manifestação de vontade do doador, que os afeta contratualmente à realização das finalidades do fundo.

As doações efetuadas por pessoas físicas ou jurídicas compõem parte do patrimônio deste fundo, sendo reconhecidas como receita orçamentária, na modalidade de receitas de transferências (art. 57 da Lei n. 4.320/1964). Nesse caso, não há vinculação, mas apenas afetação dos recursos doados ao fundo que, necessariamente, passam a estar atrelados às suas finalidades. Não haveria como estabelecer uma vinculação de recursos que, originalmente, não são de propriedade do Estado.⁴⁶

A regra do art. 5º da EC 109/2021 propõe a desvinculação do superávit identificado em fundos públicos. Porém, somente há superávit “desvinculável” em relação as fontes de financiamento vinculadas que forem efetivamente arrecadadas no exercício financeiro. As receitas de doação não são objeto de uma regra de vinculação, elas são incorporadas diretamente à conta gráfica do fundo contábil junto à instituição financeira. Uma vez incorporadas ao saldo, as receitas de doação passam a ser afetadas às finalidades do fundo, somente podendo ser empregadas no financiamento de despesas atreladas a essas finalidades.

Assim, qualquer aplicação da regra do art. 5º da EC 109/2021 deve considerar o fato que, por se tratar de uma regra de desvinculação, o superávit que seria atingido pela sua mecânica de funcionamento é aquele derivado de receitas originalmente vinculadas.

⁴⁶ MARQUES NETO, F.A., & PINHEIRO, H. “A impossibilidade de desvinculação de receita de doação ao Fundo Municipal da Criança e do Adolescente”, *Revista de Direito Administrativo*, v. 279, n. 2, p. 59-77, 18 ago. 2020, p. 65.

Nessa linha, é mister que as fontes de receita do FIA sejam identificadas de maneira individualizada,⁴⁷ pois os recursos que o integram são submetidos a regimes jurídicos diferentes. Esta obrigação de especificação é prevista no art. 50, inciso I, da LRF: "a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada".⁴⁸

O Supremo Tribunal Federal já reconheceu a necessidade de segregação de receitas submetidas a regimes jurídicos diversos incorporadas a um mesmo fundo. Por ocasião do julgamento da medida cautelar na Ação Civil Ordinária n. 3455, que trata da contribuição de policiais e bombeiros militares do Distrito Federal para custeio de serviços de saúde, que atualmente são incorporadas ao saldo do Fundo Constitucional do Distrito Federal (FCDF) juntamente com outras receitas afetadas a finalidades diferentes, foi determinado que a União segregue os recursos do provenientes das aludidas contribuições. O objetivo é viabilizar o controle de sua aplicação, já que estas receitas são afetadas a uma finalidade específica.⁴⁹

Mutatis mutandis, no caso das receitas de doação incorporadas ao saldo do FIA, por não serem receitas vinculadas na origem, é fundamental que estas sejam segregadas para evitar que sejam indevidamente incluídas no momento da apuração de superávit para fins do art. 5º da EC 109/2021.

6. Conclusão

A pandemia de COVID 19 está afetando substancialmente a realização dos direitos da criança e do adolescente no Brasil e no mundo. Um estudo Fundo das Nações Unidas para a Infância, Unicef, e da ONG britânica Save the Children indica que a propagação global desse vírus jogou mais 150 milhões de crianças na pobreza.⁵⁰ Esse dado é um indício importante e aponta para a urgente necessidade de políticas para garantir a proteção desses grupos.

Este trabalho tem o objetivo de demonstrar que o princípio da proteção integral, primeira diretriz na promoção dos direitos fundamentais das crianças e dos adolescentes brasileiros, é instrumentalizado pelos fundos especiais instituídos nas diversas esferas federativas. Nesse contexto, uma regra que implique desvio de recursos anteriormente destinados a esses fundos representa uma redução nas possibilidades fáticas para realização dos direitos infantojuvenis.

O FIA é produto de fontes de receitas atreladas à realização de uma finalidade comum. Porém, essas receitas possuem tratamentos jurídicos diversos, que não podem ser ignorados na avaliação do impacto da regra do art. 5º da EC 109/2021.

Diferente da regra da DRU, que propõe a desvinculação originária de parte de recursos provenientes de algumas fontes, a norma contida no art. 5º da EC 109/2021 mantém a vinculação prevista pelo ordenamento durante todo o exercício financeiro. Ao final, se os recursos originalmente vinculados não forem aplicados na finalidade específica, apenas o eventual superávit dessas fontes (originalmente vinculadas) é desvinculado, a fim de evitar sua incorporação no saldo do fundo.

Porém, em relação ao FIA, é importante destacar que uma parte de seus recursos é proveniente de doações, receitas que não são vinculadas por uma regra

⁴⁷ SILVA, I.M.M., *Direito financeiro e os fundos de exploração de recursos naturais não renováveis*, Dissertação (Mestrado em Direito), Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017, p. 134.

⁴⁸ Brasil, *Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000*, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm, acesso em: 10 set. 2021.

⁴⁹ Brasil, Supremo Tribunal Federal, *Medida Cautelar em Ação Civil Originária n. 3455*, julgamento 08 mar. 2021, publicação 10 mar. 2021.

⁵⁰ UNICEF. "Impact of COVID-19 on multidimensional child poverty." (2021). Disponível em <https://data.unicef.org/resources/impact-of-covid-19-on-multidimensional-child-poverty/#>, acesso em 13 nov. 2021.

do ordenamento jurídico que estabelece seu destino. Esses recursos são incorporados diretamente ao saldo do fundo, por força da manifestação de vontade do doador.

Justamente por não serem originalmente vinculados ao fundo, o eventual superávit dos recursos provenientes de doação não pode ser desvinculado pela regra do art. 5º da EC 109/2021. Não há como desvincular residualmente aquilo que não era vinculado na origem.

Referências

- ADEODATO, J. M., "Bases para uma metodologia da pesquisa em direito", *Revista CEJ*, ano 3, v. 7, pp. 143-150, 1999. Disponível em <https://revistacej.cjf.jus.br/revcej/article/view/190>. Acesso em 06 de abril de 2020.
- ANDRADE, J. M. A., *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 167.
- AUAD, D., "A importância dos princípios para a efetivação dos Direitos Fundamentais da Criança e do Adolescente, em especial do Princípio da Dignidade Humana sob o enfoque da Alteridade", em VV.AA. (Auad, D., & Oliveira, B.B.C., org.), *Direitos humanos: democracia e justiça social: uma homenagem à Professora Eunice Prudente: da militância à academia*, Ed. Letras Jurídicas, São Paulo, 2017, p. 361-386.
- AUAD, D., *A cidadania da criança e do adolescente de acordo com a atual Constituição Federal Brasileira e com a Lei 8.069, de 13 de julho de 1990*, Dissertação (Mestrado em Direito), Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.
- AUAD, D., *Conselhos e Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente: uma opção pela democracia participativa*, Tese (Doutorado em Direito), Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.
- AUAD, D., & PINHEIRO, H., "A inconstitucionalidade da aplicação do Art. 5 da EC n. 109/2021 para os fundos de direitos da criança e do adolescente", *Revista Eletrônica da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro - PGE-RJ*, Rio de Janeiro, v. 4, n. 2, maio/ago. 2021, p. 1-26,
- Brasil, Conselho Nacional da Criança e do Adolescente (CONANDA), *Resolução CONANDA n. 113, de 19 abr. 2006*, disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=104402>, acesso em: 07 set. 2021.
- Brasil, Conselho Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente, *Resolução n. 137, de 21 de janeiro de 2010*, disponível em: <https://crianca.mppr.mp.br/pagina-1463.html>, acesso em: 08 set. 2021.
- Brasil, *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*, disponível em: http://planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm, acesso em: 07 ago. 2021.
- Brasil, *Decreto n. 99.710, de 21 de novembro de 1990*, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/d99710.htm, acesso em: 07 set. 2021.
- Brasil, *Emenda Constitucional n. 109, de 15 de março de 2021*, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc109.htm, acesso em: 07 set. 2021.
- Brasil, *Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000*, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm, acesso em: 10 set. 2021.
- Brasil, *Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002: Código Civil Brasileiro*, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm, acesso em: 08 set. 2021.

- Brasil, *Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964*, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm, acesso em: 10 set. 2021.
- Brasil, *Lei n. 4.591, de 16 de dezembro de 1964*, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4591.htm, acesso em: 09 ago. 2021.
- Brasil, *Lei n. 4.728, de 14 de julho de 1965*, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4728.htm, acesso em: 09 set. 2021.
- Brasil, *Lei n. 8.069, de 13 de julho de 1990: Estatuto da Criança e do Adolescente*, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8069.htm, acesso em: 07 set. 2021.
- Brasil, *Lei n. 9.998, de 17 de agosto de 2000*, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9998.htm, acesso em: 07 set. 2021.
- Brasil, *Medida Provisória n. 2.228-1, de 06 de setembro de 2001*, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2228-1.htm, acesso em: 07 set. 2021.
- Brasil, Supremo Tribunal Federal, *Medida Cautelar em Ação Civil Originária n. 3455*, julgamento 08 mar. 2021, publicação 10 mar. 2021.
- Brasil, Supremo Tribunal Federal, *Recurso Extraordinário n. 482611*, julgamento 23 mar. 2010, DJe 07 abr. 2010.
- CARVALHO, A.C., *Vinculação de receitas públicas*, Ed. Quartier Latin, São Paulo, 2010.
- CRESWELL, J. W., *Research design: qualitative & quantitative approaches*, Thousand Oaks: Sage, 1994.
- CONTI, J.M., *Federalismo fiscal e fundo de participação*, Ed. Juarez de Oliveira, São Paulo, 2001.
- DANIEL NETO, C.A., & PINHEIRO, H., "O juízo de necessidade e o controle tributário das contribuições", em VV.AA. (Frattari, R., & Lobato, V., coord.), *30 anos da Constituição Federal de 1988: uma nova era na tributação? Estudos em homenagem ao Professor Sacha Calmon*, Ed. Arraes, Belo Horizonte, 2019, p. 125-148.
- GUBA, E. G., & LINCOLN, Y. S., "Competing paradigms in qualitative research", em VV.AA. (DENZIN, N. K.; LINCOLN, Y. S. eds.). *Handbook of Qualitative Research*, Thousand Oaks, CA: Sage, 1994, p. 105-117.
- HORVATH, E., *Contribuições de intervenção no domínio econômico*, Ed. Dialética, São Paulo, 2009.
- HORVATH, E., *O orçamento no século XXI: tendências e expectativas*, Tese (Titularidade em Direito), Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.
- MARQUES NETO, F.A., & PINHEIRO, H. "A impossibilidade de desvinculação de receita de doação ao Fundo Municipal da Criança e do Adolescente", *Revista de Direito Administrativo*, v. 279, n. 2, p. 59-77, 18 ago. 2020.
- MARQUES NETO, F.A., *Bens públicos, função social e exploração econômica: o regime jurídico das utilidades públicas*, Ed. Fórum, Belo Horizonte, 2009.
- PEREIRA, C.M.S., *Instituições de direito civil*, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2007.
- PEREZ, M.A., *A administração pública democrática*, Ed. Fórum, Belo Horizonte, 2004.
- PINHEIRO, H., & RISOLIA, R. "Condecine e a não execução do Fundo Setorial do Audiovisual: consequências da possível omissão na aplicação dos recursos arrecadados", *Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 3, n. 06, p. 169-184, jul./dez. 2019.
- PINHEIRO, H., "Repetição de indébito no desvio de finalidade nas contribuições: entre a praça e o jardim", *Revista Jurídica da Presidência*, Brasília, v. 21, n. 125, p. 590-614, out. 2019/jan. 2020.

- ROSEMBERG, F., & MARIANO, C.L.S., "A convenção internacional sobre os direitos da criança: debates e tensões", *Cadernos de Pesquisa*, v. 40, n. 141, p. 693-728, set./dez. 2010.
- SCAFF, F.F., *Royalties da exploração de recursos naturais não renováveis: incidência e rateio federativo*, Tese (Livre Docência em Direito), Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.
- SILVA, C.M.C.S., & SILVA, A.C.S., "A Convenção Sobre os Direitos da Criança e o Direito à Educação no Brasil", *Revista Educação UFSM*, v. 46, jan./dez. 2021, disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/reeducacao/article/view/41231/html>, acesso em: 07 set. 2021.
- SILVA, I.M.M., *Direito financeiro e os fundos de exploração de recursos naturais não renováveis*, Dissertação (Mestrado em Direito), Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.
- UNICEF., *Impact of COVID-19 on multidimensional child poverty*. (2021). Disponível em <https://data.unicef.org/resources/impact-of-covid-19-on-multidimensional-child-poverty/#>, acesso em 13 nov. 2021.