



UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO – UNIRIO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E POLÍTICAS - CCJP
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – PPGD
MESTRADO EM DIREITO

**FEDERALISMO COOPERATIVO FISCAL E RENÚNCIA TRIBUTÁRIA: UMA
INVESTIGAÇÃO SOBRE REPARTIÇÃO DE RECEITAS NO
POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E SEUS EFEITOS
EM POLÍTICAS PÚBLICAS**

TAMARA HERMIDA PEREIRA CASTRO DA SILVA

RIO DE JANEIRO

2022



TAMARA HERMIDA PEREIRA CASTRO DA SILVA

**FEDERALISMO COOPERATIVO FISCAL E RENÚNCIA TRIBUTÁRIA: UMA
INVESTIGAÇÃO SOBRE REPARTIÇÃO DE RECEITAS NO
POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E SEUS EFEITOS
EM POLÍTICAS PÚBLICAS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito – PPGD do Centro de Ciências Jurídicas e Políticas – CCJP da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro – UNIRIO como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientadora: Prof^ª. Dr^ª. Cláudia Tannus Gurgel do Amaral

RIO DE JANEIRO
2022



UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO – UNIRIO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E POLÍTICAS - CCJP
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – PPGD

Hermida Pereira Castro da Silva, Tamara

Federalismo cooperativo fiscal e renúncia tributária: uma investigação sobre repartição de receitas no posicionamento do supremo tribunal federal e seus efeitos em políticas públicas. Tamara Hermida Pereira Castro da Silva -Rio de Janeiro, 2022.

Orientadora: Cláudia Tannus Gurgel doo Amaral. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2022.

1. Governança pública. 2. Política pública, 3. Federalismo fiscal nacional. 4. Sistema orçamentário brasileiro. 5. Renúncia fiscal. I. Amaral, Cláudia Tannus Gurgel do, orient, II. Título.



UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO – UNIRIO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E POLÍTICAS - CCJP
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – PPGD

**FEDERALISMO COOPERATIVO FISCAL E RENÚNCIA TRIBUTÁRIA: UMA
INVESTIGAÇÃO SOBRE REPARTIÇÃO DE RECEITAS NO
POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E SEUS EFEITOS
EM POLÍTICAS PÚBLICAS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Direito – PPGD do Centro de Ciências Jurídicas e Políticas – CCJP da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro – UNIRIO como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito.

Linha de pesquisa: Estado, Constituição e Políticas Públicas.

Data de aprovação: 31/08/2022

Banca Examinadora:

Prof^ª. Dr^ª. Cláudia Tannus Gurgel do Amaral - Orientadora
Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro – UNIRIO

Prof. Dr. Benedito Fonseca de Souza Adeodato
Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro - UNIRIO

Prof. Dr. Ruy Afonso de Santacruz Lima
Universidade Federal Fluminense - UFF

Esta pesquisa é dedicada à minha mãe,
Loreine Hermida da Silva e Silva, que me
mostrou que só existe transformação social
quando existe Educação.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente dirijo os meus agradecimentos aos Deuses, por me permitirem transpor tantas barreiras, durante o desenvolvimento desse trabalho no cenário pandêmico que vivenciei, não me deixando perder a esperança.

Ao meu esposo, Diogo Carvalho Cabral pelas inúmeras demonstrações de amor, cumplicidade, companheirismo, paciência e firmeza em todos os momentos pelos quais passei, em função da acumulação de inúmeras funções.

A minha mãe, que me faltam palavras para agradecer, pois tudo que aqui destacasse, não seria suficiente para demonstrar a minha gratidão.

A minha irmã Natasha Hermida Pereira Castro da Silva pela parceria e respeito nos muitos momentos de ausência em função das inúmeras horas de estudo.

Ao meu pai Aymoré da Silva Neto Segundo (*in memoriam*), que faleceu durante o desenvolvimento da dissertação.

A minha sogra, Ana Cláudia Afonso de Carvalho Biancardine, sempre pronta para me atender com palavras amigáveis, esperançosa e evidenciando que aqueles contratempos seriam passageiros.

A minha orientadora, Prof. Dra. Cláudia Tannus Gurgel do Amaral, por sempre me incentivar, principalmente nos momentos mais difíceis durante a COVID-19.

A servidora Louyse Gomes do PPGD, que foi incansável, me explicando os caminhos a serem seguidos durante a pandemia, quando tudo funcionava remotamente.

Aos meus colegas de turma que no decorrer desta jornada, sempre me apoiaram e me apontaram bons motivos para continuar.

Aos professores e demais colaboradores da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro, que desempenharam com dedicação as aulas ministradas e as orientações necessárias.

“Impostos são o preço que pagamos
por uma sociedade civilizada”.

Oliver W. Holmes

da Silva, Tamara Hermida Pereira Castro. **FEDERALISMO COOPERATIVO FISCAL E RENÚNCIA TRIBUTÁRIA: UMA INVESTIGAÇÃO SOBRE REPARTIÇÃO DE RECEITAS NO POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERALE SEUS EFEITOS EM POLÍTICAS PÚBLICAS** . Dissertação (Mestrado em Direito e Política Pública) – Programa de Pós-Graduação em Direito (PPGD) do Centro de Ciências Jurídicas e Políticas (CCJP), da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro (UNIRIO), Rio de Janeiro, 2022.

RESUMO

O presente estudo busca se debruçar sobre os contornos da distribuição de recursos, a forma de arrecadação e repartição, bem como eventuais medidas adotadas que podem influenciar em seus resultados. A Constituição de 1988 definiu em seu Título VI a normatização da Tributação e do Orçamento. Diante da relação simbiótica entre os dois sistemas, resta imprescindível a compreensão que o modelo federativo de cooperação, principalmente em seu viés fiscal, tem o seu financiamento como produto da participação fiscal estatal no sucesso econômico privado. Enquanto instrumento garantidor da estabilidade das ações estatais, o orçamento é o instituto que materializa o dever fundamental de pagar tributos, diante da premissa que toda concretização de direitos pelo Estado tem um custo. Considerando que a elaboração do orçamento deve respeitar a dinâmica do Federalismo Fiscal, é possível afirmar que quaisquer medidas adotadas com objetivo extrafiscal, seja pelo Poder Legislativo ou pelo Poder Executivo, podem gerar consequências graves no equilíbrio financeiro entre os entes federativos, principalmente no âmbito das transferências intergovernamentais. Diante das consequências práticas das disposições legislativas, o pronunciamento da Corte Suprema se faz indispensável para que sejam protegidos os preceitos e objetivos constitucionais, positivados pela Constituição Cidadã. Por fim, se analisa a posição do Supremo Tribunal Federal quanto ao entendimento da repartição de receitas dentro do contexto de cooperação federal.

Palavras-chave: Dever fundamental de Pagar impostos, Federalismo Fiscal, Federalismo Cooperativo, Renúncias Fiscais, Sistema Orçamentário, Supremo Tribunal Federal.

ABSTRACT

The present study seeks to focus on the contours of the distribution of resources, the form of collection and distribution, as well as any measures adopted that may influence its results. The 1988 Constitution defined in its Title VI the regulation of Taxation and Budget. Given the symbiotic relationship between the two systems, it remains essential to understand that the federative model of cooperation, especially in its fiscal bias, has its financing as a product of state fiscal participation in private economic success. As an instrument that guarantees the stability of state actions, the budget is the institute that materializes the fundamental duty to pay taxes, given the premise that every realization of rights by the State has a cost. Considering that the elaboration of the budget must respect the dynamics of Fiscal Federalism, it is possible to affirm that any measures adopted with an extrafiscal objective, either by the Legislative Power or by the Executive Power, can generate profound consequences in the financial balance between the federative entities, mainly in the scope of the intergovernmental transfers. In view of the practical consequences of the legislative provisions, the pronouncement of the Supreme Court is essential for the protection of the constitutional precepts and objectives, affirmed by the Citizen Constitution. Finally, the position of the Federal Supreme Court regarding the understanding of revenue sharing within the context of federal cooperation is analyzed.

Keywords: Fundamental Duty to Pay Taxes, Fiscal Federalism, Cooperative Federalism, Tax Waivers, Budget System, Federal Supreme Court.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

CN – Congresso Nacional

DBT – Demonstrativo dos Benefícios Tributários

DGT – Demonstrativo de Gastos Tributários

FPE – Fundo de Participação dos Estados

FPM – Fundo de Participação dos Municípios

ICMS - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IOF – Imposto sobre Operações Financeiras

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPVA – Imposto sobre Propriedades de Veículos Automotores

IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano

IR – Imposto de Renda

ISS – Imposto Sobre Serviços

ITBI – Imposto de Transmissão de Bens Imóveis

ITR – Imposto Territorial Rural

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

PPA – Plano Plurianual

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

RE – Recurso Extraordinário

RFB – Receita Federal do Brasil

SOF – Secretaria de Orçamento Federal

STA – Suspensão de Tutela Antecipada

STF – Supremo Tribunal Federal

STN – Sistema Tributário Nacional

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	13
CAPÍTULO 1. DO FEDERALISMO FISCAL NACIONAL	18
1.1. FEDERALISMO COOPERATIVO	20
1.2. O ESTADO FISCAL E DO DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS	31
1.3. A COMPETÊNCIA DE COBRAR OU NÃO TRIBUTOS: A RENÚNCIA FISCAL COMO FERRAMENTA ORÇAMENTÁRIA	46
1.4. A NORMATIZAÇÃO DO CONCEITO DE GASTO TRIBUTÁRIO	53
1.5. A RENÚNCIA FISCAL COMO INSTRUMENTO DE DESIGUALDADE E DE RISCO PARA O FEDERALISMO COOPERATIVO FISCAL	58
CAPÍTULO 2. SISTEMA ORÇAMENTÁRIO BRASILEIRO	64
2.1. O ORÇAMENTO COMO PRESSUPOSTO FUNDAMENTAL DO FEDERALISMO COOPERATIVO FISCAL	69
2.2. O PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO NO CONTEXO FEDERALISTA	81
2.3. OS LIMITES DA LOA DE ACORDO COM A LDO: APLICAÇÃO E DIRETRIZES	91
CAPÍTULO 3. A ANÁLISE DOS RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS Nº 705.423 E Nº 572.762: O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E OS JULGAMENTOS ESTRATÉGICOS SOBRE RENÚNCIA FISCAL	97
3.1. O RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 572.762	104
3.2. O RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 705.423	107
CONSIDERAÇÕES FINAIS	118
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	121

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objeto efetivar uma análise das interações entre (i) o modelo de Federalismo Cooperativo Fiscal, (ii) a concepção de pagar impostos como dever fundamental, (iii) o Sistema Orçamentário e os respectivos contornos das renúncias fiscais e (iv) o posicionamento do Supremo Tribunal Federal- STF sobre a repartição de receitas.

De pronto, afirma-se que não se pretende no presente trabalho exaurir os conceitos e contornos de cada tema esboçado. Até mesmo porque, individualmente, cada um poderia ser explorado e orientado uma dissertação própria para si. O que busca, em verdade, é discorrer sobre o fio condutor que reúne todos esses alicerces dentro de um modelo constitucional recente e guardado pelo Poder Judiciário.

Assim, tendo em vista que o Estado Fiscal se apresenta como o modelo dominante entre os Estados contemporâneos, sustentado essencialmente pela arrecadação tributária, a queda na arrecadação decorrente das renúncias fiscais deve ser fiscalizada e avaliada quanto à sua viabilidade econômica e financeira, ou seja, qualquer desoneração deve apresentar um estudo com a demonstração dos efeitos concretos de sua implementação, de modo a ter respaldo jurídico e efeitos materiais suficientes para justificar o tratamento diferenciado dispensado a seus beneficiários, principalmente diante da cooperação em responsabilidade comunitária que sustenta a imposição de responsabilidade tributária básica.

Nesse sentido, o controle dos efeitos materiais advindos da incidência da norma exoneratória, ou seja, os reflexos econômicos e sociais produzidos, são aspectos que exigem periódica fiscalização para o monitoramento dos resultados advindos dos incentivos fiscais, viabilizando o seu acompanhamento diante das metas pré-estabelecidas.

Consoante disposição manifestada expressamente pela Constituição Federal de 1988 e mediante a consolidação do processo de descentralização administrativa, política e financeira, o sistema fiscal idealizado para o nosso ordenamento jurídico possui relação íntima com os contornos do modelo federativo, de forma que seu desenho revela uma estrutura que demanda uma cooperação simbiótica entre os entes federados para que os objetivos da República sejam atingidos.

Através de uma clara tentativa de equilibrar as forças dentro da Federação, medida altamente exigida pela sociedade antes de 1988, buscou-se conferir aos entes subnacionais diversos graus de autonomia, garantindo, assim, a possibilidade realizarem suas atribuições e competências sem interferência direta do poder central.

O Federalismo Fiscal revela a maneira pela qual os membros da Federação se relacionam financeiramente, de forma que, no contexto da busca pelo equilíbrio tributário e orçamentário, a figura da União Federal teve uma redução considerável de seus recursos e influências, tendo em vista a elevação dos percentuais repassados para os estados e municípios por meio de fundos constitucionais, além da previsão do alargamento das competências tributárias infranacionais.

O sistema misto de repartições de fontes financeiras prevê a discriminação rígida das receitas e a composição de regras específicas, com finalidade de garantir a real execução dos mecanismos de repasse do produto arrecadado. Ainda, restou positivada margem para o legislador infraconstitucional elaborasse e efetivasse os critérios para sua concretização.

Com a relevância e importância da manutenção da máquina pública, a necessidade de recursos financeiros foi viabilizada através de fontes de receita que podem ser diretas, configurada pela arrecadação tributária do próprio ente, ou indiretas, executadas pelas transferências intergovernamentais.

Com o tempo, o papel das transferências intergovernamentais se mostrou altamente relevante, uma vez constatada as diferenças econômico-sociais entre as regiões brasileiras e a consciência de que, para a maioria dos entes, a arrecadação obtida não é suficiente para desenvolver e executar políticas públicas.

Mesmo incentivando uma relação de dependência de recursos, é impossível ignorar que, diante da capacidade econômica do governo central, as transferências efetivadas, principalmente para os municípios, se tornaram indispensáveis para conservação da equidade financeira na Federação.

Adicionalmente, considerando a possibilidade de se estabelecer previsões legislativas cujo objeto é a instituição de políticas públicas via desoneração de receitas, desde já, afirma-se que a legitimidade da sua implementação, deverá ser acompanhada por uma justificativa de sua necessidade, bem como por um estudo analítico de seus impactos, principalmente em face da responsabilidade do administrador público.

A concessão de qualquer benefício fiscal ou a previsão de se renunciar a alguma parcela da arrecadação, precisa ser planejada para que mediante uma fiscalização ativa se controle os efeitos materiais advindos da norma exoneratória, ou seja, busca-se medir os reflexos de tais institutos na realidade econômica e social.

Destaca-se que os incentivos fiscais precisam ter respaldo finalístico nos objetivos constitucionais, tendo em vista que possuem caráter eminentemente instrumental de promoção e concretização de direitos da coletividade. Consoante os termos do nosso ordenamento jurídico, é permitida a faculdade de se estabelecer mecanismos ou ferramentas tributários para desenvolver a economia e buscar a justiça social.

Diante desse cenário, é imperativo reconhecer, na prática, que a interação entre Federalismo Fiscal e Orçamento representa um dos pilares para manutenção do modelo contemporâneo de Estado Fiscal.

Nesse sentido, este estudo busca se debruçar sobre os contornos da distribuição de recursos, a forma de arrecadação e repartição, bem como eventuais medidas adotadas que podem influenciar em seus resultados.

De fato, tem-se percebido na atualidade uma tentativa de ampliação dos poderes da União, com a conseqüente redução das competências dos Estados e Municípios, convolvando em uma irreparável crise no Federalismo Brasileiro.

Configura-se, dentro do âmbito das transferências intergovernamentais, uma série de investidas da União para invadir a competência constitucional dos demais entes federados. Além disso, para promover a concentração dos recursos em sede federal, se percebe a publicação de leis promovendo a criação e ampliação das contribuições, isto é, espécie tributária com destinação específica, que não possui o objeto de sua arrecadação dividido.

A análise das decisões de controle de constitucionalidade em matéria tributária e financeira promovidas pelo Supremo Tribunal Federal torna-se relevante, uma vez que afetam diretamente o produto da arrecadação de recursos, muitas vezes em alta escala.

Na última década, uma quantidade significativa de temas tributários com repercussão geral reconhecida e que podiam (e podem) apresentar algum tipo de impacto fiscal no orçamento público federal foram incluídos em pauta de julgamento e passaram a ser tema de preocupação para Administração Pública.

Quando à interpretação e à aplicabilidade de determinada questão constitucional apresenta grande relevância social, política, econômica ou jurídica, se torna essencial o levantamento de suas consequências, principalmente para mediar e dirimir quaisquer extremos que ocasionem grande impacto no exercício do poder estatal.

A metodologia empregada neste trabalho envolve pesquisa bibliográfica e documental, utilizando-se de diversos estudos referentes às renúncias fiscais e ao Federalismo Fiscal. De grande relevância foram as informações e dados obtidos através de pesquisa em várias instituições públicas, notadamente o Congresso Nacional, o Supremo Tribunal Federal, a Receita Federal do Brasil e outros.

O método de abordagem que se segue é o hipotético-dedutivo, reconhecendo-se os fatos, identificando-se o problema e construindo-se uma solução possível e passível de comprovação. Desta sorte, o presente trabalho volta-se ao estudo da estreita relação existente entre o Federalismo Fiscal e os incentivos fiscais, vislumbrando-se a compatibilidade entre estes, nos termos eleitos pela ordem constitucional.

No caso da presente pesquisa, a dissertação começa discorrendo sobre o modelo federal cooperativo fiscal estabelecido pelo texto constitucional de 1988, relacionando-o com o marco teórico “Dever fundamental de pagar impostos” de José Casalta Nabais, notadamente na sua tese de Dever fundamental de pagar impostos, dentro da visão de Estado Fiscal do professor português.

De grande relevância, porém pouco estudados e debatidos em nossa doutrina, são os conceitos dos Deveres Fundamentais, especificamente, a obrigação de pagar impostos e a sua relação com o Estado Fiscal. Diante dessa noção, busca-se pesquisar os deveres fundamentais e procurar desmitificar a visão de rejeição sobre a ideia de pagar tributo.

Adicionalmente, nesse contexto, considerando a operacionalização da competência de cobrar ou não tributos, persegue-se a previsão de renúncia fiscal como um mecanismo útil de dotação orçamentária, bem como a relevância do conceito normativo de gasto tributário.

Em seguida, propõe-se investigar o papel do Sistema Orçamentário na composição do Estado Federal, bem como sua importância para concretização dos princípios de autonomia e cooperação. Indispensável também explorar o papel do orçamento como pressuposto fundamental do Estado Democrático de direito e, conseqüentemente, do Estado Federalismo Cooperativo. Também se dará o devido

destaque ao planejamento como forma de promover a equidade, bem como serão explorados os limites dos diplomas normativos relacionados ao processo legislativo orçamentário.

No Capítulo nº 3, buscamos percorrer sobre o papel do Poder Judiciário como elemento do Estado Federal, bem como analisar as principais decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal quem envolvem os conceitos de repartição de receitas e Federalismo Cooperativo.

CAPÍTULO 1. DO FEDERALISMO FISCAL NACIONAL

Primeiramente, cabe esclarecer que não é objeto do presente estudo discorrer sobre a gênese do Estado, sobre seus elementos ou sobre as diversas formas de governo da atualidade. Busca-se no presente trabalho analisar as interações entre o Estado Fiscal e Federalismo Cooperativo, através das consequências decorrentes da implantação de renúncias fiscais.

No entanto, para se compreender o presente é de extrema importância olhar para o passado. De certo, a mutação dos institutos jurídicos no tempo é relevante para identificar os principais fatos que marcaram a construção do determinado Estado e, com isso, verificar de maneira eficaz como tais modificações influenciaram o nível de centralização do poder e a parcela de participação dos entes membros.

Assim, de início, estabelece-se que pode ser entender por Estado o modelo mais complexo de organização social instituída pelo homem, cujo objetivo é garantir a coexistência das vontades individuais e coletivas, mediante a interconexão de elementos, tais como a soberania, o território, o povo e governo.

De fato, o Estado, como sujeito que atua através de seus órgãos, o Estado como sujeito de imputação, o Estado como pessoa jurídica, é a personificação de uma ordem jurídica (KELSEN, 1998, p. 283-284).

Como amplamente explorado pelos doutrinadores sobre Teoria do Estado, diante da concepção que é possível a adoção de várias formas de organização de Estado e que esta é uma das principais e determinantes escolhas do constituinte, o conceito de Estado Federal singelamente pode ser definido como um Estado formado mediante a aliança ou a união de vários entes.

O estabelecimento de um Estado federal passa inevitavelmente por um processo de descentralização, com a divisão de competências entre os diferentes níveis, os quais possuirão atuação diversificada, cada um com sua respectiva autonomia administrativa, política e financeira.

O cerne da Federação é a divisão de poderes entre o Estado Central e os Estados-membros. Apesar da soberania ser una e indivisível, o que se divide é o exercício do poder político.

Assim, revela-se um pacto indissociável entre os seus elementos constitutivos, não havendo possibilidade, em qualquer hipótese, de algum dos entes federados

abandonar a Federação. É por essa razão que não se aceita a secessão no contexto federativo, visto que os Estados-membros não possuem o atributo de soberania capaz de romper o vínculo com o Estado Central.

Sob a lição do doutrinador alemão Konrad Hesse, a ordem federativa forma e conserva uma uniformidade política, não ignorando as especificidades dos membros, porém unindo dentro de um só cenário a diversidade e a unidade. Em conceito, federalismo, na instância de princípio fundamental político, expressa a unificação de totalidades políticas diferenciadas que possuem um objetivo de colaboração comum. Nesse sentido, o mesmo autor afirma:

“Uma união de várias organizações estatais e ordens jurídicas, e, precisamente, aquelas dos ‘Estados-membros’, e aquelas do ‘estado total’, em que estado-total e Estados-membros são coordenados mutuamente na forma que as competências estatais entre eles são repartidas, que aos Estados-membros, por meio de um órgão especial, são concedidas determinadas possibilidades de influência sobre o estado-total, ao estado-total determinadas possibilidades de influência sobre os Estados-membros e que uma certa homogeneidade das ordens do estado-total e dos Estados-membros é produzida e garantida” (HESSE, 1998, 178-179)

Apesar de todos os Estados Federais terem influência direta do modelo de organização política estabelecida pelos Estados-Unidos, é possível afirmar que, na atualidade, existem muitos modelos de federação, de modo que a organização política de cada Estado será resultado das peculiaridades envolvendo o maior ou menor nível de centralização.

O federalismo é forma de Estado que tenta, em aspecto intrínseco, a manutenção de valores aparentemente antagônicos entre si: a unidade e a diversidade. O Federalismo preserva as características locais e regionais ao mesmo tempo em que promove a integração, transformando as divergências em solidariedade (DALLARI, 2003, p. 260).

Da mesma forma que o modelo federativo viabiliza a autonomia das regiões, em respeito e aceitação das especialidades locais, o mesmo modelo confere unidade ao conjunto dessas regiões, em um espectro mais amplo. Nesse sentido:

“O federalismo objetiva a consecução e a manutenção de ambos, a unidade e a diversidade. Como bem observa Elazar, quando se trata de discutir o federalismo, é um erro considerar unidade e diversidade como opostos. Na realidade, dependendo

das circunstâncias históricas e políticas, a federalização significa a busca de um ou de outro desses objetivos. Basicamente, a federação pretende a unidade na diversidade, procurando unir entidades heterônomas em torno de um conjunto de regras comuns, dando-lhe certa homogeneidade. Mas, ao mesmo tempo, pretende que essa unidade preserve a diferenciação entre os elementos componentes da federação, respeitando a identidade cultural de cada um.” (DALLARI, 1986, p. 51)

Adicionalmente, dentro do modelo federal, apura-se uma maior proximidade entre o poder político e seus destinatários, possibilitando uma notável participação popular e um excelso controle das decisões e atividades públicas. Essa propriedade favorece o atendimento das necessidades locais e oportuniza uma distribuição mais eficiente das verbas públicas. A reunião desses atributos dificulta o abuso de poder e propicia a estabilidade.

1.1. FEDERALISMO COOPERATIVO

Como exposto no item acima, diante do conceito de Estado Federal, estabelece-se, primeiramente, uma forma de Estado e não de governo. Adicionalmente, assinala a existência de relacionamento bem próxima entre os seus entes integrantes, tendo em vista que a adoção de tal estrutura indica uma organização criada para que se busquem soluções mais adequadas para os problemas e ações que denotem os seus objetivos comuns.

A federação nada mais é do que uma forma de governo, um sistema de composição de forças, interesses e objetivos que podem variar no tempo e no espaço, de acordo com as características, necessidades e sentimentos de cada povo. Sendo ela, portanto, “(...) uma associação, uma união institucional de Estados, que dá lugar a um novo Estado (o Estado Federal), diverso dos que dele participam (os Estados-membros). Nela, os Estados Federados, sem perderem suas personalidades jurídicas, despem-se de algumas prerrogativas, em benefício da União. A mais relevante é a soberania (CARRAZA, 2001, p. 84).

No sistema federalista de governo, há três decisões a serem tomadas sobre suas instituições. Primeiro, o número de níveis de governo na federação, segundo a representação desses níveis no governo central e, finalmente, a distribuição dos poderes políticos entre os níveis verticais de governo.

Em outras palavras, o Federalismo se individualiza por aglutinar, dentro de um mesmo território, diversos centros dotados de capacidades, configurando um arranjo institucional que envolve a partilha vertical do poder entre várias entidades políticas autônomas, que coexistem no interior de um único Estado soberano. Busca-se conciliar a unidade com a diversidade.

Isto é, a característica básica de um regime federalista é a preferência por uma estrutura de governo mais descentralizada possível que seja capaz de internalizar todas as externalidades econômicas que existam na produção de bens e serviços públicos. Entretanto, existem várias formas de federalismo, de acordo com o arranjo institucional que determina o tipo de relacionamento entre os membros da federação na decisão das políticas conduzidas pelo governo central.

Nada obstante pode-se ter como ponto de partida a noção de que, de alguma forma, alcançaram um mínimo de resultados essenciais a sua identificação em manutenção, resultados desde que voltam as ideias de coesão e eficiência.

Dentre os elementos que caracterizam o Estado Federal podemos relacionar a descentralização política ou repartição constitucional de competências, repartição constitucional de rendas suficientes para lhes garantir a autonomia financeira, participação da vontade das entidades locais na vontade nacional, possibilidade de autoconstituição, autonomia administrativa e autonomia política.

Esse ideal estava muito presente nas palavras de Ulysses Guimarães, na ocasião do dia da promulgação da Constituição Federal de 1988:

“A Constituição mudou na sua elaboração, mudou na definição dos poderes, mudou restaurando a Federação (...). A Federação é a unidade na desigualdade, é a coesão pela autonomia das províncias. Comprimidas pelo centralismo, há o perigo de serem empurradas para a secessão. É a irmandade entre as regiões. Para que não se rompa o elo, as mais prósperas devem colaborar com as menos desenvolvidas. Enquanto houver Norte e Nordeste fracos, não haverá na União Estado forte, pois fraco é o Brasil.

As necessidades básicas do homem estão nos Estados e nos Municípios. Neles deve estar o dinheiro para atendê-las. A Federação é a governabilidade. A governabilidade da Nação passa pela governabilidade dos Estados e dos Municípios. (Palmas.) O desgoverno, filho da penúria de recursos, acende a ira popular, que invade primeiro os paços municipais, arranca as grades dos palácios e acabará chegando à rampa do Palácio do Planalto.

A Constituição reabilitou a Federação ao alocar recursos ponderáveis às unidades regionais e locais, bem como ao arbitrar competência tributária para lastrear-lhes a independência financeira” (GUIMARÃES, 1988, n.p.)

Verifica-se, portanto, a importância de se estabelecer os alicerces do Estado Federal em bases sólidas. Para o reconhecimento de um sistema federal é fundamental consolidar instituições que promovam e exerçam no governo a garantia de um nível mínimo de justiça entre os cidadãos no acesso aos serviços públicos e oportunidades de desenvolvimento individual nas diferentes regiões federadas. A autonomia, essencial para as ausências subnacionais, pode ser concedida em maior ou menor grau dependendo dos aspectos históricos, políticos, culturais, étnicos e religiosos de cada sociedade (PRADO, 2007, p. 3)

O arranjo federativo é objeto de análise sob diversos prismas, ou seja, existe uma preocupação real de se entender e verificar a real extensão e os limites do modelo, bem como as implicações das relações entre os entes membros.

É fundamental compreender que o Federalismo Cooperativo foi produto da necessidade do Estado ser objeto de ações conjuntas e complementares entre os diversos níveis de governo em prol da elaboração e da execução de políticas públicas de interesse comum.

No entanto, para que haja uma cooperação efetiva, é necessário fortalecer a participação de cada membro na ação governamental, para que todos possam se responsabilizar e realizar as ações cabíveis de forma satisfatória. A autonomia dependerá da habilidade de negociação e as partes mais influentes serão aquelas com maior variedade de informações e capacidade de negociar satisfatoriamente com as demais.

A autonomia de um ente federado, para ser efetiva, pressupõe a existência de recursos financeiros capazes de cobrir suas despesas, sem que o ente filiado fique dependente de transferências arbitrárias de outro ente. Aliás, a capacidade de auto-organizar, autogovernar e autoadministrar advém da independência financeira

Esse é um ponto focal para que a Constituição de 88 privilegiou por meio da instituição de instrumentos de promoção da autonomia financeira de seus entes políticos. Nas palavras de Dalmolin e Carvalho (2019, p. 41):

“A estipulação das competências tributárias pela Constituição Federal assegura que os entes federados terão receitas próprias para suprir seus gastos, oriundos dos tributos de sua competência. Os recursos assim arrecadados representam apenas uma parte dessas receitas próprias. O restante deriva da repartição das receitas tributárias, em que a União é obrigada, constitucionalmente, a repassar parte de sua arrecadação para estados e municípios, e os primeiros igualmente obrigados ao repasse de parte de sua arrecadação aos municípios. Essa estipulação constitucional que importa nos recursos próprios de cada ente subnacional é o conteúdo do Pacto Federativo Fiscal”

A interseção entre autonomia e cooperação, em âmbito fiscal, se materializa na previsão de transferências de recursos decorrentes da arrecadação tributária, mesmo que, sob uma ótica crítica, possa aumentar a dependência dos estados membros para com o Estado Central, ou melhor, para com o ente responsável pela arrecadação em sim.

Com será exposto minuciosamente em capítulo posterior, as denominadas Constituições Tributária e Financeira coexistem e são integradas de maneira que, isoladamente, perdem sua finalidade e eficácia. É através da Teoria da Constituição Financeira que são apresentados e anexados, ao desenvolvimento socioeconômico federal e ao Federalismo Cooperativo, conceitos de justiça social, Estado Democrático de Direito e conceitos próprios da Constituição Econômica.

Nessa seara, o ilustre Professor da Universidade de São Paulo, Heleno Tavares Torres (2014, p. 177-1798) conceitua:

“A Constituição Financeira, que compõe os fundamentos do Estado Social e inclui a cidadania participativa, complementa-se mutuamente com a constituição Econômica, em coordenação de valores, sem subordinação, ainda que os princípios desta definam muitos dos parâmetros daquela, como a relação entre Estado e propriedade privada, os meios e limites do intervencionismo estatal e tantos outros. No Estado Democrático de Direito a Constituição não é mero instrumento de organização do poder, como foram as constituições dos Estados liberais, e não se restringe por uma separação entre público e privado, numa exaltação ao ‘mercado’, com eliminação do Estado. Por isso, pelo princípio da concordância prática, uma interpretação das suas normas deve considerar a permanente relação entre meios e fins, que podem ser fiscais (da própria Constituição Financeira) ou fins constitucionais do Estado”.

A Constituição Financeira institui e organiza os meios necessários, tributários (Constituição Tributária) e não tributários (Constituição Econômica e Política), para realizar o custeio do Estado de modo eficaz e suficiente para garantir sua finalidade funcional. No Brasil, a extensão integrativa da Constituição Financeira só é plausível graças ao modelo de Federalismo Cooperativo adotado na Constituição de 1988, “caracterizado pelo financiamento centrífugo (efeito virtuoso do federalismo centrípeto que tem início com a Constituição de 1934) em favor das autonomias de menor capacidade financeira” (TORRES, 2014, p. 26).

Em âmbito financeiro, a previsão de competências constitucionais de instituir tributos, a distribuição das despesas e funções tributárias são questões fundamentais em uma Federação, de modo que a garantia de recursos deve ser guiada pela necessidade de despesa, conforme se de o nível da imputação dos gastos públicos entre os entes federados.

Na visão de Conti (2001, p. 24-25) o Federalismo Fiscal consiste na abordagem através da qual se verifica a maneira como os membros da federação se relacionam financeiramente, considerando-se a forma de organização do Estado, o tipo de federação adotado, o grau de autonomia dos seus entes, as atribuições que lhes são imputadas e, especialmente, como estas serão financiadas

Trata-se de um processo dinâmico em que ocorrem novos rearranjos em virtude das condições econômicas, financeiras e políticas em determinado período.

O nosso país convive, desde o início da República, com um Federalismo Fiscal pendular, que reveza períodos de grande concentração de recursos financeiros e poder na mão do governo central, com outros em que se busca equilibrar as forças entre os entes, bem como dar eficiência as necessidades das demandas de carácter local, tendo por exemplo à assistência à saúde, à previdência e a educação.

Ou seja, em momentos se persegue a sintonia entre a necessidade de se possuir uma economia globalizada e produtiva com o incremento das garantias dos direitos humanos em plano comunitário, buscando meios eficazes de se atingir a justiça social. Com isso, surge uma conjuntura em que os interesses e exigências subnacionais se tornaram uma grande preocupação da sociedade.

Nesse sentido, Balleiro em suas lições já indicava que:

“Em todos os tempos e lugares a escolha do objetivo da despesa envolve um ato político, que também se Funda em critérios políticos, isto é, nas ideias, convicções,

aspirações e interesses revelados no entre choque dos grupos detentores do poder. Determinar quais as necessidades de um grupo social a serem satisfeitas por meio do serviço público, portanto, pelo processo de despesa pública, ressalvada a hipótese de concessão, constitui missão dos órgãos políticos e questão essencialmente política". (BALEEIRO, 1997)

O Federalismo brasileiro tem seu principal alicerce o princípio da predominância do interesse. Dessa premissa, a Carta Magna estabeleceu quais seriam as matérias a serem distribuídas a cada ente, pela definição das competências comuns e competências concorrentes, administrativas comuns e legislativas concorrentes.

A Constituição Brasileira de 1988 é pródiga ao dispor sobre o sistema tributário. Entre as principais Constituições ocidentais contemporâneas, de longe é a Constituição que mais apresenta dispositivos sobre a matéria tributária, ainda que comparada à Constituição Alemã, que também discorre sobre a matéria de um modo mais extenso.

Uma das características mais marcantes do sistema constitucional tributário brasileiro é a de estabelecer um minucioso tratamento da competência dos entes constitucionais para instituir tributação. Fala-se que há um rígido sistema de atribuição de competência tributária, isto é, uma rígida e detalhada discriminação da aptidão de criar tributos por meio da produção de normas tributárias (QUEIROZ, 2015).

Da relação entre as competências, nasce a noção de cooperação entre os interesses e, com isso, deve se buscar sempre o fortalecimento das relações entre os entes federativos para reduzir eventuais posicionamentos de sobreposição ou usurpação de papel, o que somente prejudica a condução de políticas públicas essenciais.

A cooperação, num Estado Federativo, é instrumento imprescindível a ser atingido pelos líderes federais, estaduais e municipais em defesa do interesse público, ou seja, da coletividade que eles representam.

Ainda, tem-se que as previsões constitucionais quanto a competências normativas é evidência de um aperfeiçoamento das instituições republicanas, de forma a atenuar a tendência excessivamente centralizadora, historicamente predominante na organização do Estado brasileiro, valorizando, portanto, a autonomia dos entes federados.

No entanto, não se pode ignorar que o Federalismo Fiscal, no que tange à distribuição de encargos e competências, se desdobra em consequências tais como os incentivos fiscais e a guerra fiscal deles decorrentes.

A Constituição de 1988 instituiu um Federalismo Fiscal consideravelmente rígido, amparada essencialmente na (i) existência de competências tributárias exclusiva para todas as pessoas jurídicas de direito público interno; (ii) transferências constitucionais mandatórias; (iii) transferências verticais voluntárias para os fins mais diversos; (iv) determinações de destinações orçamentárias por todos os entes e (v) autonomia financeira e orçamentária, relativizada com a nova lei de responsabilidade fiscal.

Conforme se depreende da Doutrina de Conti (2001, p. 28-29), o Federalismo Fiscal também é regido por princípios, sendo eles: o princípio do benefício; o princípio da compensação fiscal e o princípio da distribuição centralizada.

O primeiro estabelece basicamente que os serviços devem ser operacionalizados pelo ente federativo, de acordo com a abrangência de sua prestação, caso seja nacional, estadual ou local. O segundo prevê a possibilidade de criação de medidas capazes de atenuar os efeitos dos desequilíbrios originários das prestações de serviços. O terceiro prevê que a concentração da distribuição de renda no ente central, sob justificativa que dessa maneira seriam mais eficazes e eficientes.

Nesse sentido, considerando os atributos do modelo, pode-se conceituar Federalismo Fiscal como:

“(...) como o conjunto de providências constitucionais, legais e administrativas orientadas ao financiamento dos diversos entes federados, seus órgãos, serviços e políticas públicas tendentes à satisfação das necessidades públicas nas respectivas esferas de competência.

(...) O Federalismo Fiscal é uma técnica que visa garantir o melhor atendimento ao Bem Comum, e nessa mediada é um instrumento de ordenação das finanças públicas de molde a ensejar a realização do federalismo político” (DOMINGUES, 2007, p. 138).

Sobretudo, deve ser compreendido que a concessão de autonomia absoluta acarreta uma tentativa de cada ente de maximizar seus próprios atributos, o que leva a consequências potencialmente prejudiciais para a nação como um todo.

Por isso, deve existir ferramentas para mitigar quaisquer mecanismos que provoquem prejuízos, de modo que a coordenação e a imposição de critérios normativos se fazem indispensáveis.

Trazendo o que foi exposto para realidade do nosso país, constata-se que o Brasil possui uma tendência histórica para o federalismo, especialmente, diante da sua vastidão territorial e diversidade de condições naturais e regionais, que obrigam a uma descentralização capaz de manter essa pluralidade integrada na unidade nacional.

A Constituição Brasileira de 1988, além de trazer em suas disposições os ideais democráticos, quanto à sua origem, pode-se afirmar o mesmo. No momento de sua elaboração, o Poder Constituinte analisou os termos de 61.020 emendas e 122 emendas populares.

Como não podia ser diferente, o poder constituinte adotou a forma federal de Estado, estabelecendo, inclusive, em seu artigo 60, § 4^o, que a forma federativa é cláusula pétrea, de forma que não pode ser objeto de reforma constitucional visando sua abolição.

O modelo brasileiro foi instituído pelo teor do artigo 1^o da Constituição, que conceitua que o Brasil é formado pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal.

Do dispositivo supra se retira a principal característica do Federalismo Brasileiro que o distancia dos demais modelos federais do mundo, qual seja, o reconhecimento do Município como ente federativo dotado de todos os atributos pertencentes aos demais. Isto é, a figura municipal possui autogoverno, autonomia, autocontrole e competência legislativa, inclusive tributária, e executiva, diferenciando-se dos demais entes, apenas, por não possuir Poder Judiciário próprio.

É certo que ordenamento jurídico atual brasileiro carrega em suas premissas uma série de disposições que instituem um forte Federalismo Fiscal cooperativo, tais como a previsão de competências concorrentes, a discriminação de rendas entre os entes federativos e a respectiva partilha de receita tributária entre eles.

No cotidiano, a cooperação apresenta duas dinâmicas, ou seja, duas instâncias quanto à sua aplicabilidade: a nível federal é uma decisão comum a todos, porém em escala estadual e municipal, a mesma decisão é adaptada e executada por cada ente federado adequando-a às suas peculiaridades e necessidades.

¹ “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;”

² “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:”

Nesse cenário, é possível afirmar que o Federalismo Cooperativo tem por objetivo a harmonia das relações entre as esferas de governo, não sendo permitidos posicionamentos isolados. Inquestionavelmente, esse modelo precisa de uma coordenação dos interesses, mediante a celebração de acordos capazes de relacionar as entidades intergovernamentais para aplicação de prestações positivas e financiamentos conjuntos.

O principal objetivo do Federalismo Brasileiro é conseguir um ponto de equilíbrio, em que todos os entes sejam efetivamente independentes e autônomos, mas dotados de objetivos comuns.

Para alcançar a coletividade e viabilizar os interesses comuns, em 1988, ocorreu a ampliação considerável da descentralização de receitas através de mecanismos de cooperação entre os entes federados.

Assim, foi debatida e implementada uma nova política fiscal de rateio de recursos entre os entes federados, o que obrigou ao Poder Central a outorgar aos governos subnacionais algumas formas de alocação de recursos, dando autonomia sobre os impostos e gastos locais, e, por conseguinte, ampliando as competências e a parcela das receitas tributárias transferida aos estados e municípios.

Como discorrido por esse trabalho, nas palavras do ilustre doutrinador Manoel Gonçalves Ferreira Filho, a divisão de rendas constitui basicamente a pedra fundamental da federação, visto que através dela concebe a autonomia aos Estados-membros, impedindo o crescimento da sensação de dependência e inviabilidade de desempenho da atividade pública. Confira-se:

“A divisão de receitas é, no dizer de Durand (v. Confédération d’États et État fédéral), a pedra de toque da federação vida de autonomia real dos estados membros. Na verdade, essa partilha pode reduzir a nada autonomia, ponto os estados a mendigar aos sírios da uniam, sujeitando os a verdadeira o suborno. Como a experiência Americana revela, pelo concurso financeiro, a reunião pode invadir as competências estaduais, impondo sua intromissão em troca desse auxílio.”
(FERREIRA FILHO, 2002, p. 88)

Na tentativa de evitar nova concentração de poderes nas mãos de uma entidade política, foi incluído no texto constitucional a previsão que determinados produtos de algumas arrecadações seria um objeto de partilha entre o ente que contém a

competência de materializar a exigência com os demais entes. Até mesmo porque, não existe qualquer previsão normativa acerca da exclusividade de produção de receitas pelos tributos instituídos pelo próprio ente federativo.

Com intuito de esclarecer o que se entende por competência tributária, é fundamental lembrar a sua interação com o poder de tributar, isto é, a capacidade normativa do ente federativo de instituir por lei própria a cobrança e a fiscalização de um determinado tributo.

Os tributos arrecadados pelos diversos entes federativos devem ser repartidos de forma a solidificar a independência de todos eles. É cediço que o Brasil possui uma ampla extensão territorial e, portanto, existem entes que possuem capacidade econômica superior aos demais, de modo que as receitas dos entes maiores são repartidas com os menores a fim de possibilitar a existência, autonomia e independência desses.

Ou seja, é imperativo também reconhecer que o rateio de recursos, como segunda fonte de renda para os entes federativos, possui também por escopo mitigar a insuficiência financeira dos entes menores. Nesse sentido:

“Em outras palavras, o Federalismo Fiscal tem por escopo o estudo da relação entre as competências e as receitas, que devem restar em equilíbrio. Mais do que isso, busca a autonomização máxima dos entes que integram a federação, especialmente através do poder de tributar, pois a existência de maior discricionariedade nos gastos remete a uma maior autonomia fiscal” (CORRALO, 2015, p. 267)

A repartição de receitas pode ser compreendida como a distribuição do produto da arrecadação tributária a diversos entes, isto é, a entidade política somente é mera beneficiária dos recursos financeiros arrecadados, não podendo exercer quaisquer outras condutas perante o tributo. Em suma, o repasse de receitas de um ente político para outro é chamado de transferências intergovernamentais.

Por transferências intergovernamentais se compreende as remessas de recursos entre as várias esferas de governo, sejam no mesmo nível num processo horizontal ou entre níveis diferentes numa escala vertical. Os objetivos dessas transferências podem ser os mais diversos, baseados em argumentos econômicos do tipo equidade e eficiência, ou em considerações de ordem política, como centralização ou descentralização do poder político.

No âmbito do Federalismo Fiscal cooperativo brasileiro, existem dois tipos de transferências intergovernamentais: a de modo obrigatório, quando um ente, por força da Constituição ou por lei, é compelido a repassar determinadas receitas para outros entes; e de forma voluntária, quando um ente, discricionariamente, decide repassar recursos para outro ente.

Outra classificação relevante das transferências intergovernamentais é o modo de como o repasse é realizado, isto é, de forma direta ou indireta. Na forma direta, o ente favorecido receberá diretamente os recursos financeiros, enquanto na forma indireta a parcela distribuída integrará um fundo, que posteriormente será repartido.

A mais comum é a transferência de recursos financeiros da União (maior detentora de competência tributária) para os Municípios, visto que estes são os menores membros da federação.

O legislador constituinte pretende, assim, atenuar a discrepância decorrente da concentração de tributos na esfera federal e equalizar seus desempenhos. Como é concebido na melhor Doutrina:

“O Federalismo Fiscal brasileiro, amparado na adequada repartição de receitas a fim de possibilitar a execução de competências, encontra-se altamente comprometido em razão da elevada concentração de recursos nos cofres da União, a restar poucos recursos aos Estados e, mais enfaticamente, às municipalidades”. (CORRALO, 2015, p. 268)

Outro aspecto relevante que merece destaque, é a impossibilidade de determinados tributos serem repartidos, uma vez que há destinação específica para o produto arrecadado. Nesse sentido, os tributos vinculados a uma atuação estatal não estão sujeitos a repartição de suas receitas, isto ocorre como uma decorrência lógica do próprio sistema tributário.

Se a receita derivada destes tributos deve custear a atividade Estatal, não é lógico que exista a possibilidade da mesma ser repartida. Assim como as receitas provenientes dos empréstimos compulsórios, as quais não podem ser objeto de repartição, tendo em vista que deverão ser aplicadas, integralmente, no motivo que embasou a sua instituição e cobrança.

No mesmo racional, as contribuições também não constariam no rol dos tributos que podem ter suas receitas repartidas. Assim, o principal tributo que será objeto de

repartição será o imposto, já que sua cobrança independe de qualquer atividade estatal relativa ao contribuinte (não-vinculados) e suas receitas, em regra, não podem estar vinculadas a qualquer órgão, fundo ou despesa.

Diante desse contexto, quaisquer medidas que possam causar qualquer impacto negativo no montante arrecadado a título de impostos representam óbice para execução do objetivo constitucional previsto aos entes federativos. A redução dos impostos arrecadados poderá ocasionar modificações relevantes no orçamento e, conseqüentemente, na transferência de recursos financeiros.

De acordo com a experiência brasileira, a Carta de 1988 estabeleceu um exato Federalismo Cooperativo de equalização, ao introduzir múltiplos mecanismos redistributivos, plenamente coesos com os objetivos da Federação brasileira, os quais procuram redistribuir receitas públicas, como ocorre com os Fundos de Participação dos Estados (FPE) e o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), dentre outros que visam contribuir para a redução das desigualdades regionais e sociais.

1.2. O ESTADO FISCAL E DO DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS

Destaca-se como base teórica para discutir o Estado Fiscal, o posicionamento do jurista português José Casalta Nabais, para quem o Estado Fiscal é aquele “cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos” (NABAIS, 2012, p. 192).

Importa, de início, compreender como foi a construção da noção de Estado Fiscal na qualidade de ente que se auto custeia, distinguindo-se da noção de Estado Patrimonial.

O Estado Patrimonial, guiado pelo absolutismo político, pelo patrimonialismo financeiro, sustentado pelo patrimônio ou propriedade do soberano e pelo desempenho de sua própria atividade comercial e industrial (TORRES, 1991, p. 51-52), deu lugar às pressões liberais dos ideais burgueses, voltados em particular aos interesses individuais da liberdade e da propriedade privada.

Com a institucionalização do Liberalismo ocorreu a publicização fiscal ou estadualidade fiscal, caracterizada essencialmente pela separação entre Estado e a economia, bem como pela sustentação financeira da máquina pública através da

arrecadação tributária incidente sobre a economia produtiva privada, especialmente através dos impostos, ou seja, houve a consagração do modelo de Estado Fiscal (NABAIS, 2005, p. 29).

Assim, com a extinção do regime monárquico e o desmonte do patrimônio do príncipe e a formação do Estado de Direito, há a criação da Fazenda Pública que substituiu a Fazenda Real, com parte da estrutura econômica capitalista e do liberalismo político e financeiro:

“No Estado Fiscal, vislumbraram-se mudanças econômicas e políticas sem precedentes históricos consubstanciadas, primeiramente no desfazimento patrimonial do Estado no sentido de liquidação de imóveis principalmente. O Estado Fiscal reestruturou o modo de produção (capitalista) e erigiu o tributo como sua fonte de renda exclusiva e, também, como um dever dos cidadãos” (DANELI FILHO; PILAU SOBRINHO, 2009, p. 10.927)

Diante da necessidade de se buscar novas fontes de receitas, sem qualquer conexão com os ingressos originários do patrimônio do príncipe, o Estado encontrou a sua solução de seu financiamento na participação fiscal no sucesso econômico privado. Em outras palavras, efetivou-se a criação de tributos, sob a justificativa primária de que até a liberdade, tem um preço.

Nesse sentido, o Professor Ricardo Lobo Torres (2005, p. 3) expõe cirurgicamente que:

“Com o advento do Estado Fiscal de Direito, que centraliza a fiscalidade, tornam-se, e até hoje se mantêm, absolutamente essenciais as relações entre liberdade e tributos: o tributo nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade e constitui o preço da liberdade, mas por ela se limita e pode chegar a oprimi-la, se o não contiver a legalidade.”

O dever de pagar tributos surge com a própria noção moderna de cidadania e é coextensivo à ideia de Estado de Direito. Tributo é dever fundamental estabelecido na Constituição no espaço aberto pela reserva da liberdade e pela declaração dos direitos fundamentais. Transcende o conceito de mera obrigação prevista em lei, posto que assume dimensão constitucional. O dever de pagar tributos é correspectivo à liberdade e

aos direitos fundamentais: é por eles limitado e ao mesmo tempo lhes serve de garantia, sendo por isso o preço da liberdade. (TORRES, 1999, p. 471-472).

Trata-se de um conceito, sustentado pelo raciocínio lógico, de que mesmo o indivíduo que não efetua o recolhimento do imposto tem o interesse na manutenção do Estado, visto que não se conseguiria manter os princípios da propriedade privada, em uma sociedade que prevaleça tão somente a força bruta para delimitar as relações.

Assim, pode-se afirmar que o tributo atua como instrumento para distanciar o homem do Estado, tendo em vista que possibilita o desenvolvimento pleno de suas potencialidades dentro do cenário público, sem a obrigatoriedade que entregar qualquer prestação permanente de serviço ao Estado.

Por outro lado, é o preço pela proteção do Estado consubstanciada em bens e serviços públicos, de tal forma que ninguém deve se ver privado de uma parcela de sua liberdade sem a contrapartida do benefício estatal.

O que marca o surgimento do Estado Fiscal é o novo perfil da receita pública, que passou a se fundar nos empréstimos, autorizados e garantidos pelo Legislativo, e principalmente nos tributos – ingressos derivados do trabalho e do patrimônio do contribuinte. A sustentação financeira do Estado Fiscal dá-se “através de sua participação na receita da economia produtiva pela via imposto” (NABAIS, 2012, p. 196).

Desta forma, diante de uma redução significativa das receitas provenientes da exploração do patrimônio e da atividade produtiva do Estado, uma vez que a economia foi reconhecida como o ambiente natural do setor privado, pautado por seus próprios valores, tais como a livre iniciativa, concorrência e rentabilidade, a máquina pública começou a encontrar seu apoio financeiro nos impostos.

Como o Estado não pode dar (prestar benefícios sociais) sem antes ter recebido (cobrança de impostos), é fácil entender que quanto menos este confiar na responsabilidade dos cidadãos pela satisfação de suas necessidades (complacência), mais distante se fica do princípio da subsidiariedade, revelando um extremo Estado de bem-estar paternalista preocupado com a felicidade até o mínimo detalhe, que irá se onerar ainda mais, aprofundando a capacidade de prestação fiscal.

No Estado Fiscal há o pressuposto de uma dissociação clara entre Estado e sociedade, se nega que tal separação seja absoluta. Ocorre tão somente que existe uma preponderância de interesse do Estado em focar e resolver questões direcionadas à

política e à sociedade, do que econômicas. Na prática, as relações ocorrem de modo complementar, com o delineado de seus enfoques sendo promovidos pelas suas prioridades.

A proximidade ao conceito de Estado Social se dá de acordo com a intervenção estatal na economia, de modo que quanto menor for esta intervenção, mais liberal será o Estado. A atuação social do Estado tem-se avolumado, em decorrência do aumento das demandas por prestações positivas, que acompanha a natureza desta modalidade de Estado.

No contraponto, para que mantenha sua natureza de Estado Fiscal não pode sufocar a livre disponibilidade econômica individual de seus contribuintes, numa carga tributária insuportável (NABAIS, 2012, p. 204).

Essa dicotomia viabilizaria a realização dos interesses gerais ao órgão estatal, através de um mínimo de intervenção na economia para sua regulamentação, de modo que seria exercida em nível macroeconômico, isto é, praticada de maneira subsidiária, limitada pela liberdade do indivíduo. O Estado estaria proibido de elaborar normas que fossem capazes de impedir ou inviabilizar a produção de riqueza da sociedade, visto que prejudicaria o seu próprio meio de subsistência.

O melhor cenário seria o Estado conseguir promover a arrecadação suficiente para executar suas ações sociais e, para fins econômicos, reduzir os efeitos da tributação sobre o setor produtivo. De fato, a carga tributária existente em um Estado é decorrência da escolha por um Estado Fiscal Social

Ou seja, como a carga tributária é consequência direta da extensão das obrigações públicas para com a sociedade, deve-se buscar um equilíbrio nas prestações positivas e a sua necessidade de custeio. Nesse sentido:

“A Constituinte terminou marcada, acima de tudo, pela ideia de que se poderia instalar um estado do bem-estar com a mera promulgação da nova Carta; mais do que isso, numa lógica extrema, bastaria sua vigência para o Brasil subir para o mesmo nível dos países nórdicos, na concessão dos benefícios e na execução de políticas fiscais. As mudanças constitucionais pressionaram fortemente o gasto público, particularmente com benefícios, por conta das decisões conscientes e anunciadas durante a Constituinte – ou seja, a literal explosão de gasto posterior não foi fruto do acaso. Respal dava ou justificava as deliberações para elevar gastos, a ideia de que bastaria a aprovação da diversificação das fontes de financiamento, que permitiriam a busca do funding necessário ao equilíbrio das finanças da seguridade.

Portanto, o aumento de carga tributária global que resultou, de fato, da consolidação do novo sistema tributário não foi uma obra do destino: ainda que politicamente fosse negado, a semente do crescimento da carga tinha sido plantada e germinada durante os trabalhos constituintes.” (SERRA & AFONSO, 2007. p. 25).

Efetivamente, com o aperfeiçoamento do orçamento público sobreveio a tributação com foco nos indivíduos e a ideia de uma mínima intervenção estatal, institucionalizando uma máquina burocrática, cuja racionalidade permitiu a resolução da crise financeira dos Estados.

No chamado Estado Fiscal, consolida-se a noção de redistribuição em favor daqueles indivíduos que não possuem condições de contribuir. Essa característica é assumida pelo Estado, não como uma simples consequência do modelo tributário e orçamentário implementado, mas como um dos seus objetivos fundamentais.

Para Nabais, o conceito de que não há Estado sem impostos e que os direitos possuem, por sim, um custo intrínseco à sua garantia, promulga a noção que todos os indivíduos componentes da sociedade devem contribuir, dentro das suas possibilidades, para as despesas do Estado. Nesse sentido:

“(…) não há lugar a um qualquer (pretense) direito fundamental de não pagar impostos, como o radicalismo das reivindicações de algumas organizações de contribuintes ou a postura teórica de alguns jusfiscalistas mais inebriados pelo liberalismo econômico e mais empenhados na luta contra a “opressão fiscal”, que vem atingindo a carga fiscal nos países mais desenvolvidos, parecem dar a entender.

Há, isso sim, o dever de todos contribuírem, na medida da sua capacidade contributiva, para as despesas a realizar com as tarefas do estado. Como membros da comunidade, que constitui o estado, ainda que apenas em termos econômicos (e não políticos), incumbe-lhes, pois, o dever fundamental de suportar os custos financeiros da mesma, o que pressupõe a opção por um estado fiscal, que assim serve de justificação ao conjunto dos impostos, constituindo estes o preço (e, seguramente, um dos preços mais baratos) a pagar pela manutenção da liberdade ou de uma sociedade civilizada. O que, não constituindo uma opção absolutamente necessária, nem tendo o condão de, ao contrário do que afirmava J. BODIN, tornar essa necessidade uma solução justa, se apresenta, quer do ponto de vista histórico, quer do ponto de vista comparatístico, como a solução mais consentânea com a realização duma justiça relativa (como é toda justiça realizável) no nosso tempo.” (NABAIS, 2012, p. 185-186).

Corroborando o exposto acima, Ricardo Lobo Torres afirma:

“(...) o tributo se define como o dever fundamental estabelecido pela Constituição no espaço aberto pela reserva da liberdade e pela declaração dos direitos fundamentais. Transcende o conceito de mera obrigação prevista em lei, posto que assume dimensão constitucional. O dever não é pré-constitucional, como a liberdade, mas se apresenta como obra eminentemente constitucional”. (TORRES, 2005, p. 181-182)

De fato, dentro da Teoria de Nabais, o imposto representa o preço a pagar pela manutenção da liberdade e da sociedade civilizada, uma vez que o Estado precisa de recursos financeiros para conferir efetividade aos direitos previstos no ordenamento jurídico.

O Estado adotou o compromisso de corrigir os problemas comuns e promover o bem geral³, notadamente mediante a criação e aplicação de políticas públicas, estas, por sua vez, financiadas pelos cidadãos, em grande parte, pelo dever fundamental de pagar tributos. Como lembra Casalta Nabais (2012, p. 679):

“Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal. Um tipo de estado que tem na subsidiariedade da sua própria ação (econômico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte. Daí que se não possa falar num (pretenso) direito fundamental a não pagar impostos”.

A contribuição ao Estado é um pressuposto inerente à ordem constitucional e que se origina na natureza social das pessoas que pertencem à uma comunidade, cujo objetivo é o melhor para coletividade. Portanto, não seria possível classificá-lo com produto político, que precisaria estar formalmente expresso, proveniente de comandos previstos na Carta Constitucional.

³ “A política de bem-estar social em “sentido amplo estende-se por todo espectro dos trabalhos de organização e prestação de serviços, partindo das políticas de mercado, de trabalho e voltadas para a juventude, passando pelas políticas de saúde, família e educação e indo até a proteção da natureza, e à política de urbanização, dispondo dos bens coletivos e garantindo aquelas condições – sociais, naturais e culturais – de vida que protegem da decadência a urbanidade e, de um modo geral, o espaço público de uma sociedade civilizada.” (HABERMAS, 2001, p. 83/98).

Como se verifica nas principais fontes de Doutrina, após a Segunda Guerra Mundial, os estudos jurídicos ligados ao Direito Constitucional se voltaram para debater os contornos dos Direitos Fundamentais e os institutos jurídicos que lhes garantiam as liberdades individuais e a prestações positivas, em busca de um mínimo existencial para as pessoas.

A noção de Deveres Fundamentais, conforme dispõe o Prof. José Casalta Nabais, foi negligenciada e esquecida, de forma que para serem compreendidos de maneira adequada, devem ser considerados como uma categoria ou figura jurídica própria:

“Trata-se assim de deveres jurídicos e não da soma dos pressupostos éticos da vigência da própria Constituição ou de meros deveres morais, o que é naturalmente não impede que, para além de deveres jurídico-constitucionais, eles continuem a ser o que, por via de regra, já eram antes da sua integração no direito (e portanto na Constituição), deveres morais.” (NABAIS, 2012, p; 36)

A omissão no estudo dos Deveres Fundamentais, sobre o ponto de vista do Direito Constitucional, foi amplamente influenciada pelo fato de uma boa parte das Constituições da Europa Ocidental terem sido adaptadas na sequência da queda de regimes totalitários ou autoritários. Veja-se:

“Pois bem, como reacção a tais regimes e procurando evitar que regimes desse tipo viessem a instalar-se de futuro com o beneplácito de alguma (ainda que pretensa) abertura ou pretexto constitucional susceptível de interpretação nesse sentido, tanto as constituições aprovadas logo a seguir à segunda guerra mundial, de que são paradigma a Constituição Italiana (de 1947) e a Lei Fundamental da República Federal da Alemanha (de 1949), como, mais recentemente, as constituições da década de setenta, em que sobressaem a Constituição Portuguesa (de 1976) e a Constituição Espanhola (de 1978), preocuparam-se de uma maneira dominante, ou mesmo praticamente exclusiva, com os direitos fundamentais ou com os limites ao(s) poder(es) em que estes se traduzem, deixando por conseguinte, ao menos aparentemente, na sombra os deveres fundamentais, esquecendo assim a responsabilidade comunitária que faz dos indivíduos seres simultaneamente livres e responsáveis, ou seja, pessoas” (NABAIS, 2012, p 17-18)

Resta evidente a concepção que a predominância de ideais liberais deveria ter maior importância e prioridade sobre o compromisso comunitário do indivíduo, restando uma compreensão equivocada de que os indivíduos seriam apenas titulares de direitos sem quaisquer obrigações, de maneira que os deveres seriam exclusivos ao poder público.

Para Canotilho, o Estado Liberal e a disseminação do pensamento de que o Estado não deveria intervir na vida e nas liberdades dos cidadãos contribuíram para que os deveres fundamentais passassem a ser considerados temas opostos aos ideais propostos em Estados Liberais de Direito:

“No ideário nazi, os deveres fundamentais do cidadão convertem-se em deveres fundamentais “dos membros do povo” (dever de serviço de poderes, dever de trabalhar, dever de defender o povo). na compreensão comunista, os direitos fundamentais eram também relativizados pelos deveres fundamentais: os indivíduos tinham direitos conexos com os deveres, o que, nos quadros políticos dos ex-países comunistas, acabou por aniquilar os direitos e hipertrofiar os deveres. essas duas experiências históricas explica uma desconfiança e a indiferença dos textos constitucionais em face dos deveres fundamentais”. (CANOTILHO, 200, p. 531)

Do disposto acima, se depreende com facilidade a existência de um fator histórico que ocasionou séria refutação à dogmática dos Deveres Fundamentais.

No entanto, é imperativo reconhecer outras causas que levaram ao não desenvolvimento do tema de Deveres Fundamentais, tais como (i) a concepção de que a manifestação do poder estatal consiste em infringir obrigações aos indivíduos, de forma que os deveres não precisariam de qualquer afirmação, tendo em vista que estariam dissolvidos dentro da materialização da supremacia do Estado e (ii) a ausência de previsão expressa nas constituições ocidentais.

Destaca-se que a ausência de prescrição externa não denota rejeição a existência de deveres fundamentais, depois estes seriam normas estruturais das constituições, visto que legitimariam a intervenção do poder público em certas relações pessoais, ou seja, privadas.

Nabais alerta duas situações de excessos que seriam possíveis sobre os deveres fundamentais: a primeira, os tratariam como mera manifestação da soberania do estado e a segunda limitaria o tema em sua integração aos direitos fundamentais.

A primeira situação resume-se ao princípio da repartição em que o poder estatal imporia limites aos homens, que antes possuíam autonomia ilimitada. Contudo, o princípio da repartição seria inerente a qualquer forma de Estado de Direito, sendo imprescindível para sua realização, não devendo ser confundido com a especificação dos deveres. até mesmo porque o indivíduo deve ser visto como inserido na sociedade, o que exigiria responsabilidade porque se contrapõem a sua liberdade.

Por outras palavras, permeia-se a ideia de que o homem, embora esteja subjogado às normas constitucionais, não é mero indivíduo isolado ou solitário, mais sim pessoa dotada de solidariedade em termos sociais, que faz deste ser ao mesmo tempo livre e responsável, vinculado à responsabilidade para com o coletivo.

O segundo excesso trata da redução dos deveres aos direitos fundamentais, o que teria como consequência algumas contradições na matéria constitucional, tal como o tópico de organização do Estado estar inserido dentro do escopo dos Direitos Fundamentais. Essa tese teria mais semelhança com o ocorrido com os Estados Totalitários, em que apenas existiriam deveres que operacionalizavam todos os direitos fundamentais. Com isso, os deveres eram apresentados como direitos, ocorrendo, na prática, a extinção destes direitos transformados em funções.

Tal perspectiva estabelece uma unidade entre direitos e deveres fundamentais, conferido aspecto ativo aos direitos convertendo-os em deveres, se afastando da perspectiva da posição ativa ou passiva da pessoa para passar a ser uma perspectiva que tem por objeto o poder ou os poderes públicos, que passam a ter posição de valores primários ou supremos.

Ocorre, portanto, uma real confusão entre as interações de questões de poder políticos com as de direitos fundamentais, colocando-se a ermo o lugar proeminente do indivíduo. Nessa situação, ao invés dos deveres constituírem matéria dos direitos fundamentais, seriam estes a constituírem matéria daqueles, o que vale por dizer que os direitos constituiriam matéria da organização política, já que os deveres fundamentais não seriam mais que uma projeção ou um reflexo subjetivo da organização política e econômica do Estado.

Nabais esclarece que “os deveres fundamentais constituem uma categoria constitucional própria, expressão imediata ou directa de valores e interesses comunitários diferentes e contrapostos aos valores e interesses individuais consubstanciados na figura dos direitos fundamentais” (NABAIS, 2012, 37-38).

É imprescindível mencionar também o entendimento do Professor Português quanto a necessidade de moderar o excessivo individualismo e caráter extremamente liberal que tradicionalmente se imputa ao Estado de Direito, de modo que se acentue os elementos sociais e os deveres fundamentais de caráter econômico, social e cultural.

Ademais, compreende-se que os deveres fundamentais constituem o pressuposto geral da existência e funcionamento do Estado, bem como agentes de reconhecimento e garantia da eficácia dos direitos fundamentais, sendo pressupostos de proteção da vida, da liberdade e da propriedade privada.

Outrossim, por mais que o ideal de liberdade represente em certo grau a autonomia do indivíduo perante o Estado, não se pode esquecer que esta não corresponde à uma emancipação absoluta ou anárquica, mas sim uma liberdade acompanhada de responsabilidade social ou comunitária. Diante desse cenário, compreende-se que os deveres fundamentais como:

“Em conclusão, os deveres fundamentais apenas valem como tal – como deveres fundamentais – se e na medida em que disponham de consagração (expressa ou implícita) na constituição, ideia esta que, ao jogar no sentido de conferir primazia ao reconhecimento e garantia dos direitos fundamentais (*retius*, dos direitos, liberdades e garantias), presta vassalagem ao princípio da liberdade. O que, acrescente-se desde já, não obsta a que o legislador imponha outros deveres aos cidadãos, mesmo deveres fundamentais de um ponto de vista material ou substancial, antes implica que tais deveres sejam de considerar simples deveres ordinários ou legais e não deveres constitucionais” (NABAIS, 2012, p. 42)

Pode-se definir os Deveres Fundamentais como deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, tem especial significado para comunidade e podem por ela ser exigidos. Tal noção nos introduz os Deveres Fundamentais como posições jurídicas passivas, autônomas, subjetivas, individuais, permanentes e essenciais.

Em seu ponto nodal, o conjunto dos deveres fundamentais revela um Estado organizado, cuja principal finalidade é ser instrumento e mecanismo concretizador do princípio da dignidade humana. Por certo, a fundamentação para cada dever fundamental não busca legitimidade uma cláusula de deverosidade social, de forma que deve encontrar na constituição seu um suporte, ainda que implícito, tal como o dever de pagar impostos.

Com efeito, o dever fundamental de pagar impostos se edifica sobre os conceitos de Estado Fiscal, o custo dos direitos e o princípio da solidariedade.

Não restam dúvidas que o dever de pagar impostos encontra sua fundamentação na Constituição, vez que resulta nitidamente da ampla e desenvolvida “Constituição Fiscal”, bem como da própria natureza do Estado Fiscal.

Independentemente do aspecto liberal ou social, um Estado de Direito no modelo de Estado Fiscal tem um custo público para garantir direitos ou torná-los exigíveis, ainda que estes estejam relacionados com as liberdades clássicas.

Já com relação ao custo dos direitos, a visão mais simples de sua importância é descrita mediante a noção que o produto da arrecadação tem por finalidade primária o financiamento dos direitos fundamentais previsto no corpo constitucional.

É preciso compreender que os custos dos direitos não podem ser repartidos apenas entre seus usuários, pois em regra suas prestações são garantidas constitucionalmente como direitos fundamentais, tal como a saúde, que embora divisível, não pode ser arcada individualmente e deve ser suportada pelos cidadãos/contribuintes por solidariedade. Esta responsabilidade individual de cooperação para o coletivo opera pela via do imposto – a base de sustentação do Estado Fiscal.

O imposto constitui um dever fundamental que se não esgota numa simples relação de poder/dever do cidadão e a tributação não deve ser vista como um fim mas um meio para atingir fins. Embora tenhamos um modelo de Estado Fiscal, não deixa de ser legítimo considerar que não lhe compete apenas, no plano tributário, a gestão das receitas ou gastos públicos, cabendo-lhe também corrigir resultados da repartição dos rendimentos e patrimônios quando eles sejam indefensáveis perante critérios de justiça.” (CATARINO, 2009, p. 413-414).

Nesse diapasão, Lobo Torres (2010, p.375) consagra um conceito contemporâneo de tributo:

“Tributo é o dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade do grupo e com a finalidade acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descrito

em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição”.

A justificação da exigibilidade pública do imposto reside na necessidade humana de viver em um regime de organização, o que hodiernamente se dá sob a estrutura de um Estado, somada à impossibilidade ou extrema dificuldade de ser outra entidade capaz de suprir de forma organizada as carências coletivas da sociedade e, por fim, a inviabilidade de o Estado alcançar suas principais finalidades a não ser através da imposição coercitiva da arrecadação tributária (CATARINO, 1999, p. 182-183).

Por certo, a premissa de que o Estado deve garantir o cumprimento das relações jurídicas entre particulares, mediante a manutenção da estrutura da própria sociedade, também implica em custos para garantir a coesão social. Ou seja, existe um custo mínimo de manter o acesso aos direitos básicos a cada indivíduo, ainda que não seja responsabilidade do Estado a sua implementação.

Em sua obra “O custo dos direitos”, Holmes e Sunstein afirmam que

“à óbvia verdade de que os direitos dependem do governo deve ser adicionado um corolário lógico, com ricas implicações: os direitos custam dinheiro. Direitos não podem ser protegidos ou cumpridos sem fundos e suporte públicos”. (HOLMES; SUNSTEIN, 2000, p. 15).

José Casalta Nabais (2007, p. 164) resume a questão:

“Voltando-nos agora para os custos dos direitos, podemos dizer que, como acabamos de ver, qualquer comunidade organizada, mormente uma comunidade organizada na forma que mais êxito teve até ao momento, na forma de estado moderno, está necessariamente ancorado em deveres fundamentais, que são justamente os custos lato sensu ou suportes da existência e funcionamento dessa mesma comunidade. Comunidade cuja organização visa justamente realizar um determinado nível de direitos fundamentais, sejam os clássicos direitos e liberdades, sejam os mais modernos direitos sociais”.

Quanto ao princípio da solidariedade, este se vincularia ao conceito de pertença a um grupo ou formação social em que o indivíduo manifesta o *affectio societatis*. Não se pode firmar que a solidariedade não traz elementos materiais específicos, podendo ser recepcionada tanto como um valor ético abstrato, como um princípio positivado ou

não no ordenamento jurídico. O que não se questiona é o seu viés de obrigação moral ou de dever jurídico, amplamente relacionado à dinâmica de direitos e deveres, relacionado à liberdade, à justiça e à igualdade.

Com efeito, busca-se nortear o agir comunitário e do próprio Estado em relação à comunidade, de modo a orientar os direitos humanos, delimitando o seu papel como princípio normativo, capaz de demandar uma participação ativa de toda sociedade.

No entanto, é fundamental também compreender o ideal de solidariedade para reconhecer a validade desses direitos e justificá-los, assim como é indispensável perceber quais são as obrigações decorrentes da solidariedade para o Estado e, portanto, para os membros da sociedade, tornando possível legitimar as suas regras.

É importante ressaltar que a solidariedade jurídica atua como intermediária entre os valores pessoais e coletivos (reduzindo o individualismo ao mesmo tempo em que fortalece o convívio social e exerce benefícios para a sociedade em geral). Esse papel normativo é exercido por meio de atividades políticas e jurídicas, por isso está intimamente relacionado ao Estado Democrático de Direito e é um meio indispensável para sua efetivação.

No campo fiscal, o princípio da solidariedade é efetivado na universalização da obrigação tributária através da cidadania fiscal e no limite de partilha da riqueza pela ideia de capacidade contributiva. O ideal solidário está presente na concepção de que seria impossível conceber os direitos fundamentais sem a existência dos deveres fundamentais como sua contrapartida.

Corroborando o exposto, Buffon (2009, p. 101) coloca que “o liame da solidariedade é o fundamento que justifica e legitima o dever fundamental de pagar tributos, haja vista que esse dever corresponde a uma decorrência inafastável de se pertencer a uma sociedade. Por isso, faz-se necessário examinar a questão da denominada cidadania fiscal, pois, em face do dever fundamental de pagar tributos, uma concepção adequada de cidadania passa pelo reconhecimento de que o cidadão tem direitos, porém, em contrapartida, também deve cumprir seus deveres dentro de uma sociedade”.

Nas palavras de Torres (2005, p. 181-182):

“Ora, se a solidariedade exhibe primordialmente a dimensão do dever segue que não encontra melhor campo de aplicação que o do direito tributário, que regula o dever

fundamental de pagar tributo, um dos pouquíssimos deveres fundamentais do cidadão no Estado Liberal, ao lado dos de prestar o serviço militar, compor o júri e servir à justiça eleitoral”.

Mais uma vez, as lições de Ricardo Lobo Torres são usadas para ilustrar o ponto:

“A solidariedade fiscal está imbricada na liberdade pois o dever de pagar tributo é correspectivo à liberdade e aos direitos fundamentais: é por eles limitado e ao mesmo tempo lhes serve de garantia, sendo por isso o preço da liberdade. (...) A solidariedade influencia a liberdade na medida em que estabelece o vínculo de fraternidade entre os que participam do grupo beneficiário de prestações positivas, máxime as relacionadas com os mínimos sociais e com os direitos difusos. (...) A solidariedade se aproxima da justiça por criar o vínculo de apoio mútuo entre os que participam dos grupos beneficiários da redistribuição de bens sociais. A justiça social e a justiça distributiva passam pelo fortalecimento da solidariedade. Os direitos sociais, ou direitos de segunda geração como preferem outros, dependem dos vínculos da fraternidade. Solidários são os contribuintes e os beneficiários das prestações estatais, em conjunto” (TORRES, 2005, p. 181-182).

No Brasil, o Estado Fiscal foi implementado pela Constituição Imperial, de 25 de março de 1824, a qual determinava a separação entre a Fazenda Pública e o Imperador, bem como adotava o tributo como principal fonte de receita pública.

Muito embora estivesse previsto na Carta de 1824, o Estado Fiscal não produziu a princípio efeitos concretos no Brasil, isto porque o Império Brasileiro ainda estava intrinsecamente ligado a hábitos patrimonialistas, como o descaso com a justiça fiscal, o endividamento irresponsável e a criação de privilégios fiscais para as classes importantes na política brasileira.

Na visão do Prof. Ricardo Lobo Torres, apesar de existirem até os dias atuais traços de manutenção de atitudes patrimonialistas, não se pode ignorar a existência fática ou mesmo jurídica do Estado Fiscal Brasileiro.

Na Constituição Federal de 1988, apesar de se encontrar em diversos dispositivos evidências do caráter fiscal do país, o Estado Fiscal Brasileiro encontra uma das suas principais provas de existência no teor do artigo 173, que dispõe:

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos

imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

Não obstante, a listagem de vários direitos assegurados aos indivíduos permite que se verifique a prioridade conferida à satisfação das necessidades privadas pelos próprios particulares.

Todavia, no Título VI da Constituição de 1988 estão previstas as diretrizes tributárias e orçamentárias, as quais arquitetam a mais ampla e intensa evidência do caráter fiscal do Estado Brasileiro, uma vez que atribuem à possibilidade de instituir a tributos o status de norma constitucional.

Substancialmente, além das normas de competência de arrecadas e distribuir os tributos direcionadas aos membros da federação, a Constituição Cidadã é rica em princípios atinentes ao Direito Tributário, sendo composta também por limites ao poder de tributar.

O poder de tributar não é ilimitado (NABAIS, 2012, p. 300), ele encontra, num Estado de direito, limites materiais na própria Constituição, que firmam raízes nos direitos e garantias fundamentais.

Nesse contexto, destaca-se que “no campo tributário fica muito fácil perceber a importância do princípio da dignidade da pessoa humana. Numa análise perfunctória, pode-se afirmar que a relação da tributação com o princípio-guia da constituição pode revelar-se sob dois aspectos: para justificar as exações tributárias visando a captação de recursos para cobrir os gastos do Estado na proteção da dignidade humana; e para exigir que na imposição dos tributos seja resguardado o mínimo necessário à manutenção dessa dignidade humana” (BUFFON, 2009, p. 125).

A despeito de exibir em seu corpo o título dos "Direitos e Obrigações Individuais e Coletivas", a Constituição de 1988 não apresenta qualquer determinação sistemática das obrigações fundamentais.

Todavia, a solidariedade tem previsão expressa em nossa Constituição de 1988, especificamente no artigo 3^o, inciso I, o qual enumera dentre os objetivos fundamentais da República a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

Como resultado, a caracterização pormenorizada de diversos tributos para cada ente federado constitui a base jurídica do Estado Fiscal Brasileiro.

⁴ “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;”

1.3. A COMPETÊNCIA DE COBRAR OU NÃO TRIBUTOS: A RENÚNCIA FISCAL COMO FERRAMENTA ORÇAMENTÁRIA

Dentro do contexto do Federalismo Fiscal Cooperativo, ainda que seja de suma importância a autonomia dos entes federados, resta evidente que cabe ao governo central a tentativa de harmonizar os interesses coletivos e a busca pela integração nacional.

Para financiar os objetivos da República, a Constituição Federal estabeleceu o Sistema Tributário Nacional - STN, o qual pode ser explicado como a estrutura decorrente da base econômica de incidência, composto pelos dispositivos previstos na Carta Magna e pela legislação ordinária editada pela União Federal, Estados e Municípios.

Substancialmente, cabe lembrar que a tributação é uma atividade que compreende não somente a instituição de tributos, mas também a sua arrecadação e fiscalização de seu pagamento. Assim, por sistema concebe-se o conceito de reunião organizada de várias partes que compõem um todo, de maneira que são sustentadas mutuamente, as últimas justificando as primeiras.

À face do exposto, o STN pode ser conceituado o conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais que disciplinam o poder de tributar. Enquanto sistema, suas principais características, segundo Ricardo Lobo Torres (2005, p. 4), são: “a) racionalidade econômica, consistente no ajustamento a substratos econômicos perfeitamente diferenciados, de modo a se evitarem as superposições de incidência sobre fatos econômicos idênticos e a se eliminarem os vínculos a critérios jurídico-formais ou à técnica de arrecadação; e b) a facilidade de fiscalização e arrecadação, que minimize os custos da cobrança”.

Adicionalmente, é relevante realçar que o STN precisa devidamente estar adequado aos valores e os princípios constitucionais, sobretudo com os da capacidade contributiva, legalidade, anterioridade, irretroatividade, vedação ao confisco, equidade, eficiência, custo/benefício, desenvolvimento econômico e economicidade.

Dito isso, mais uma concepção precisa ser invocada e analisada. É fundamental que o arcabouço tributário previsto pela Constituição seja estreitamente coerente com os contornos do Federalismo Fiscal estipulado pelo poder constituinte.

O sistema tributário federado é estruturado a partir da consideração da pessoa jurídica titular da competência impositiva, ou seja, é a concretização normativa do sistema do Federalismo Fiscal, ou da partilha tributária, ou da discriminação de rendas, termos que podem ser utilizados como sinônimos. Perante esse conceito, as principais qualidades desse modelo são: a) a equidade entre os entes públicos, com a distribuição equilibrada de recursos financeiros, em consonância com os serviços e gastos que também lhes sejam reservados; e b) a autonomia dos entes públicos menores para legislar e arrecadar os seus tributos.

O modelo brasileiro adota, consoante previsto na Constituição de 1988, o critério de repartir apenas a competência legislativa, sem proceder formalmente à distribuição das competências de administrar e julgar, que ficaram em parte embutidas naquela. Com efeito, no Brasil, é o texto constitucional que dispõe sobre as regras-matrizes de incidência do tributo, ou seja, não está prevista a criação dos tributos em si, mas somente a autorização conferida aos entes federativos de instituição, dentro dos objetivos por ela consignados.

No Título que trata de matéria tributária, nos artigos 145⁵, 153⁶, 155⁷ e 156⁸, é distribuída expressamente a competência de instituir tributos aos entes federativos. Para elucidar ainda mais o que se entende por competência, a Lei nº 5.172/1996, a qual dispõe sobre o Código Tributário Nacional, assenta em seu artigo 6º que “a atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena (...)”.

Ainda que mencionada no artigo, a palavra “plena” deve ser interpretada com cuidado e dentro de uma conjectura de fatores hermenêuticos, pois dentro do viés de competências, a plenitude é limitada pelas restrições pelas normas gerais, de acordo com a parte final do artigo supracitado que dispõe: “ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei”.

O exercício, por um ente político, de competência concedida constitucionalmente a outro implica invasão de competência. Cada qual deve circunscrever-se à competência que lhe foi outorgada, não podendo extrapolá-la

⁵ “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...)”

⁶ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...)”

⁷ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre (...)”

⁸ “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...)”

(PAULSEN, 2019, p.124). A competência, como parcela do poder fiscal, é indelegável, ou seja, não pode a União, por exemplo, delegar aos Estados a instituição de um tributo previsto para si.

O ilustre professor Roque A. Carrazza (2001, p. 339 e s) defende que a competência tributária possui seis qualidades, quais sejam, privatividade (i), indelegabilidade (ii), incaducabilidade (iii), inalterabilidade (iv), irrenunciabilidade (v) e, por fim, facultatividade do exercício (vi).

Sob outro prisma, Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 283) anota que a competência tributária ostenta, apenas, os atributos da indelegabilidade, irrenunciabilidade e incaducabilidade.

Por conseguinte, a Constituição Federal distribuí à União, aos Estados e aos Municípios a competência privativa, a residual, a extraordinária e a comum.

A competência privativa é a outorgada pela Constituição Federal à União, aos Estados e aos Municípios para instituírem, por lei ordinária, os impostos elencados nos artigos 153, 155, 156. Enquanto a Constituição reparte a competência legislativa, a lei local a exercita, instituindo o tributo sobre determinados fatos geradores, fixando-lhe a base de cálculo, determinando-lhe a alíquota e regulando-lhe os demais elementos sujeitos aos princípios da reserva da lei.

A competência privativa impede que qualquer outro ente público, que não seja o titular do poder de legislar, possa instituir o tributo discriminado na Constituição de 1988, mesmo no caso de lacuna impositiva, pois estaria caracterizada a invasão de competência, que é um dos conceitos nucleares do sistema constitucional federado, paralelo ao de antinomia ou contradição entre impostos, conceito basilar do sistema tributário nacional. A competência privativa está assim distribuída: a) União: impostos de importação e exportação, IR, IPI, IOF, ITR e imposto sobre grandes fortunas (artigo 153), empréstimo compulsório (artigo 148⁹), contribuições sociais, econômicas e

⁹ “Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.”

profissionais (artigo 149¹⁰); b) Estados: imposto causa mortis e doação, ICMS, IPVA (artigo 155); c) Municípios: IPTU, ITBI, ISS (artigo 156).

Competência residual é a outorgada exclusivamente à União para instituir impostos não previstos no elenco dos que lhe foram reservados privativamente no artigo 153. A competência residual da União, de acordo com o artigo 154, I¹¹, se exercerá mediante lei complementar. Só pode ter por objeto imposto não-cumulativo, isto é, impostos sobre o valor acrescido, que são neutros do ponto de vista da incidência econômica. Mas os impostos criados não terão fato gerador nem base de cálculo próprios dos discriminados nos artigos. 155 e 156 em favor de Estados e Municípios. A técnica da competência residual, com a exigência de lei complementar, estende-se às contribuições sociais que, não incidindo sobre a folha de salários, o faturamento nem o lucro (artigo 195, 1¹²), venham a ser instituídas pela União para garantir a manutenção ou expansão da seguridade social com base no artigo 195 § 4^{o13}.

Competência extraordinária é a reservada pelo artigo 154, II¹⁴ à União para, na iminência ou no caso de guerra externa, instituir impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos gradativamente, cessadas as causas de sua criação. Não se lhes aplica o princípio da anterioridade (artigo 150, § 1^{o15}).

Competência comum é a atribuída a cada ente político para impor os mesmos tributos, guardado, entretanto, o vínculo entre o tributo e o serviço prestado ou a atividade exercida. A competência comum se restringe aos tributos contra prestacionais

¹⁰ “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo”.

¹¹ “Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;”

¹² “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre (...)”

¹³ “(...) § 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

¹⁴ “Art. 154. A União poderá instituir: (...)

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação”

¹⁵ “(...) § 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I”.

(taxas, contribuições de melhoria, contribuições previdenciárias dos servidores públicos e contribuição de iluminação pública), donde se segue que é devido ao ente que houver entregue a prestação (TORRES, 2005, p. 5-8).

É de extrema importância, entretanto, notar que a Norma Constitucional dá tratamento diverso a outorga de competências e a repartição de receitas tributárias. Isso porque nem sempre o ente político que tem a competência para instituir determinado tributo pode ter, apenas para si, o produto da respectiva arrecadação.

Elucida-se que a previsão de que o produto de determinado imposto será repartido não afeta o exercício da competência tributária. Cabe ao ente a que a Constituição outorga competência instituir o tributo, legislar definindo os aspectos da respectiva norma tributária impositiva, inclusive o quantitativo, estabelecer hipóteses de substituição tributária, conceder isenções etc.

O direito à parcela do produto da arrecadação não autoriza ao seu destinatário nenhuma ingerência sobre a instituição ou fiscalização do respectivo imposto, que prosseguem observando a legislação do ente titular da competência tributária (PAULSEN, 2019, p.129).

Verifica-se que a concretização da competência tributária, na prática, estabelece os sistemas de arrecadação tributária de cada ente federado, uma vez que são produto do que é recolhido decorrente das práticas econômicas individuais. É possível afirmar que os tributos, em sua função original, estabelecem o meio de obtenção de recursos financeiros para que os interesses públicos e coletivos sejam concretizados.

Baseado legalmente no poder de arrecadar, também a União, pode renunciar à receita vinculada a tributos e contribuições federais. Essa renúncia é caracterizada como renúncia fiscal e tem por objetivo dar suporte financeiro aos programas de relevante interesse social, bem como de desenvolvimento econômico de determinada região e beneficiar determinados grupos de contribuintes (ALMEIDA, 2001, p. 54-65). Nesse sentido:

“O ato de renunciar à receita pública é, em essência, uma política de governo como todas as demais implementadas com o objetivo de executar as Funções inerentes aos entes políticos que constituem as diferentes esferas de governo: federal, estadual e municipal. Trata-se de política pública consagrada em âmbito internacional, de aplicação difundida em países de todos os continentes, sem distinções de nível de desenvolvimento econômico-social e regime de governo, cujo propósito é promover

o suporte financeiro necessário à realização de programas, projetos e atividades de interesse da sociedade e destinados à promoção do equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico nas diferentes regiões geoeconômicas do país, a desenvolvimento de segmentos econômicos estratégicos e ao favorecimento de determinados grupos de contribuintes, entre outros objetivos públicos relevantes” (ALMEIDA, 2001, p.1)

Assim, em contrapartida do que foi exposto até o momento, é imperecível analisar a outra face dos sistemas, ou melhor, as possibilidades e mecanismos de exceção à arrecadação, qualificados como renúncias fiscais ou gastos tributários.

Em termos de previsão constitucional, tal possibilidade está prevista no artigo 150, §6^o¹⁶, que dispõem explicitamente que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal.

Ainda, cabe clarificar que todas as formas de renúncias fiscais e gastos tributários estão submetidas aos mesmos princípios e limites constitucionais que disciplinam o poder de tributar, principalmente aos princípios de legalidade, isonomia e eficiência. A instituição de tais categoriais deve sempre se pautar nos interesses da coletividade e na busca do bem comum, não promovendo políticas direcionadas a inclinações particulares.

As renúncias fiscais e os gastos tributários, podem ser tratados como espécies do gênero concebido economicamente como subsídios governamentais. Colocando sob uma ótica simplista, a renúncia fiscal subentende uma desistência de cobrar determinando crédito tributário, em sua integralidade ou não, exteriorizada pelo ente político que detém a competência para instituição do tributo.

O ato de renunciar à receita pública é, em essência, uma política de governo como todas as demais implementadas com o objetivo de executar as funções inerentes aos entes políticos que constituem as diferentes esferas de governo.

Em outras palavras, consistem em mecanismos empregados na vertente da receita pública, tais como isenções fiscais, redução de base de cálculo, redução de

¹⁶ “(...) § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.”

alíquotas, depreciações para efeito de cálculo de imposto de renda, e que produzem, do ponto de vista econômico, o mesmo efeito de uma despesa pública realizada por intermédio de subvenções, subsídios, restituições de impostos, dentre outros.

Consoante à Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, Lei Complementar nº 101/2000, em seu art. 14, § 1º, a renúncia de receitas “compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondem a tratamento diferenciado”

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 165, § 6º, determina que “o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”. De pronto, fica demonstrada a aplicação do princípio da transparência às contas públicas, bem como a responsabilização na elaboração de medidas que influenciem as atividades financeiras do ente público na arrecadação de recursos.

Na sociedade moderna, como exposto no item anterior, a arrecadação tributária cumpre a função de garantir direitos básicos e sociais dos cidadãos, como educação, saúde, segurança pública e outros direitos. Assim, os recursos obtidos são as ferramentas necessárias para o Estado fornecer bens públicos à população.

Ao abrir mão de receitas ou reduzir impostos, as instituições públicas podem comprometer o equilíbrio das contas públicas, impactando o orçamento e impedindo a continuidade dos programas sociais, prejudicando as pessoas e causando prejuízos financeiros e consequências para as pessoas do público.

Da combinação dos dois dispositivos acima, presume-se que o rol disposto pela Lei de Responsabilidade Fiscal sobre as espécies de renúncia fiscal é meramente exemplificativo e que se exige uma minuciosa análise e um planejamento eficaz, capaz de demonstrar as implicações imediatas e futuras sobre a arrecadação e as medidas de compensação cabíveis.

O programa das ações públicas na procura do equilíbrio fiscal é concentrado no Plano Plurianual – PPA, na Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e na Lei Orçamentária Anual – LOA, o que tem viabilizado a avaliação das implicações das políticas promovidas por meio de renúncia de receita, estabelecendo ao administrador

sanções em caso de descumprimento. Isso ficou evidenciado na Lei de Responsabilidade Fiscal nos seguintes termos:

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

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

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

Melhor dizendo, é preciso que o Poder Executivo discrimine estimativas do impacto financeiro que serão resultado da implementação de renúncias fiscais. A renúncia de receita pública merece um olhar diferenciado e uma análise profundamente criteriosa, decorrente do seu impacto econômico e social. A carência de detalhamento no diagnóstico se dá em decorrência do envolvimento de vultosas importâncias que são renunciadas

Nos casos concretos, ao submeter os projetos com previsão de renúncia de receitas ao Poder Legislativo, é preciso demonstrar de maneira clara e precisa o cumprimento dos requisitos previstos na legislação, sob pena de não aprovação do projeto da lei de concessão do pretendido.

1.4. A NORMATIZAÇÃO DO CONCEITO DE GASTO TRIBUTÁRIO

Uma vez discorrido sobre as renúncias fiscais e sua relação com o manejo do orçamento, é imprescindível discorrer sobre o conceito de gastos tributários. Isso porque, como já foi explicado, nem todas as disposições constantes do ordenamento jurídico envolvendo o STN representam o objetivo de arrecadar tributos ou regular o exercício da competência tributária. Decerto existem as previsões legais que possuem com principal escopo a redução da arrecadação.

A nomenclatura “gastos tributários” é produto de uma modalidade específica de análise das contas públicas, na qual a receita tributária deve ser considerada em seu potencial completo, sem qualquer tipo de concessão. Dentro do ideal de preservar o Estado Fiscal, inerente à Teoria da Constituição Financeira, os gastos tributários atrelam-se com a perspectiva atual de utilizar os tributos com a finalidade diversa da arrecadatória, para contribuir com a concretização dos objetivos constitucionais de redução das desigualdades socioeconômicas regionais.

Essas são exceções à estrutura padrão que passou a ser entendida como um tipo de custo que merece ser analisado individualmente e controlado sob o analítico liame do princípio da transparência. Isso porque, o uso de gastos tributários enfrenta enorme criticismo, fundamentado, em geral, pela baixa transparência e pelo reduzido controle de instituição e mensuração de seus resultados. Essas circunstâncias terminam por sustentar manifestações doutrinárias que buscam descaracterizar, por completo, a possibilidade de uso de gastos tributários para qualquer finalidade, sob a alegação que distorcem as bases da tributação sem a contrapartida esperada.

Longe de concordar com a posição inflexível que defende a inviabilidade absoluta dos gastos tributários, é indispensável definir um caminho seguro para que se possa aceitar o caráter excepcional do uso não predominante fiscal dos tributos, em especial para justificar os gastos tributários como manifestação desse fenômeno.

Caso não fosse assim intitulado, a receita não refletiria a real faceta do poder de tributar do Estado, bem como existiria um gasto de receita sem qualquer tipo de registro seguros, seja de entrada ou saída. Para que as finanças públicas sejam transparentes, tem-se por opção levantar os valores não arrecadados e adicioná-los ao orçamento anual como um determinado tipo de despesa, o “gasto tributário”.

Em um Estado Constitucional como o brasileiro, é necessário que a justificativa para a instituição dos gastos tributários esteja prevista e decorra diretamente do texto constitucional, como medida ínsita a própria ordem jurídica. Em 1998, foi positivado com clareza os fundamentos para instituição dos gastos tributários, em suas diversas naturezas. Todavia, como é de sua característica, o fez de modo analítico e coordenado, sem limitar-se somente ao princípio da legalidade.

Começa a perceber tal previsão nas regras de transição de ordem constitucional, as quais teriam a finalidade não só de definir a legitimidade da instituição de gastos tributários, mas também o modo pelo qual devem ser analisados à vista da nova

Constituição. Para tanto, o artigo 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT definiu que os Poderes Executivos dos entes federativos deveriam reavaliar todos os “incentivos fiscais de natureza setorial” que se encontravam em vigor, propondo aos Poderes Legislativos as respectivas medidas cabíveis. Independentemente dessa providência, estariam revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não fossem confirmados por lei, ficando ressalvados, entretanto, os direitos que já tivessem sido adquiridos, àquela data, em relação a incentivos concedidos sob condição e prazo certo.

De maneira semelhante, o artigo 38 do ADCT estabeleceu que os fundos existentes na data da promulgação da Constituição, excetuados os resultados de isenções fiscais que passassem a integrar o patrimônio privado e os que interessassem a defesa nacional, seriam extintos se não fossem ratificados pelo Congresso Nacional no prazo de dois anos.

Além da regra transitória, que por si só confirma de modo expresso a legitimidade no uso de gastos tributários pelos entes federativos, a Constituição de 1988 apresenta diversos dispositivos que, coordenados harmonicamente, denunciam a vontade inequívoca do constituinte de definir o gasto tributário como um instrumento da atividade financeira do Estado.

Adicionalmente, a União Federal, desde a promulgação da Constituição de 1988, procurou realizar estimativas quantitativas das renúncias de receitas, dentro do cenário de exigência constitucional, e as torna públicas anualmente em conjunto com o orçamento. Infelizmente, os demais Estados-membros ainda não efetivam um controle das perdas tributárias das suas principais fontes de financiamento.

O conhecimento da arrecadação potencial e das desonerações fiscais, além de ser uma necessidade da nova conjuntura de transparência fiscal, é fundamental também para contribuir nas projeções do impacto financeiro decorrente do processo de discussão de Reforma Tributária.

Nesse sentido, o Manual de Transparência Fiscal, elaborado pelo Fundo Monetário Internacional (2007, p. 80), primeiramente, não só apresenta o conceito de renúncias fiscais, como também externa o requisito de quantificar os efeitos dessas medidas. Confira-se:

“188. Um demonstrativo das principais renúncias fiscais do governo central deve constar obrigatoriamente do orçamento ou da respectiva documentação fiscal, indicando a finalidade de cada provisão sob a ótica da política pública, sua duração e os beneficiários a que se destina. Salvo casos excepcionalmente complexos, deve-se quantificar as principais renúncias fiscais.⁸⁷ O ideal é que se apresente uma comparação dos resultados estimados das renúncias fiscais de exercícios anteriores com as suas finalidades em termos de políticas, para que se possa avaliar sua eficácia em relação às provisões de despesa”.

Do estudo analítico dos orçamentos foi observado que o processo de alocação de recursos públicos não se limitaria apenas à realização dos gastos diretos efetuados pelo Estado, mas, também que parte expressiva era canalizada por meio do sistema tributário, através do que se convencionou chamar de “gastos tributários” ou “tax expenditures”.

As desonerações, em seu amplo espectro, poder ser utilizadas com diversas finalidades, tais como simplificar ou reduzir os custos da administração; promover a equidade entre os entes políticos; corrigir eventuais desvios de receita; compensar gastos efetivados pelos contribuintes com serviços não atendidos pelo governo; incentivar determinado setor da economia; compensar ações complementares às funções típicas de Estado e promover a equalização das receitas entre as regiões.

A identificação de quais desonerações se encaixariam dentro do conceito de gasto tributário não é uma atividade simples, uma vez que não há um processo universal desenvolvido e aceito padronizando tal noção. Dada a heterogeneidade dos sistemas tributários modernos, as acepções do que compõem os gastos tributários podem atender critérios distintos de cada país, mas que, em geral, partem do entendimento do princípio da renúncia de receita.

Como ponto de partida, deve-se buscar inspiração nas produções realizadas por outros países e por entidades de representatividade mundial.

Assim, para a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE (2010, p. 14), a definição de gastos tributários compreende “(...) uma transferência de recursos públicos que é realizada através da redução de obrigações fiscais em relação a uma taxa de impostos referencial, ao invés de uma despesa direta.”

Dentro desse escopo, foi possível apurar certas similaridades na identificação dos gastos tributários, quais sejam a necessidade de portar objetivos similares aos das

despesas públicas (ou seja, guardam consigo uma lógica orçamentária associada), e a concretização de um desvio da “estrutura normal da tributação” (sendo sempre de caráter não geral).

Mediante a noção que os sistemas tributários, historicamente, foram idealizados para serem compatíveis com as peculiares de cada país, alguns princípios, porém, são comumente identificados em um sistema tributário e são considerados parte integrante dessa estrutura: (i) contribuintes em situações equivalentes devem estar sujeitos a obrigações similares (equidade); (ii) contribuintes com maior renda podem estar sujeitos a obrigações mais que proporcionais que os de menor renda (progressividade); e (iii) a tributação não deve alterar a alocação dos recursos na economia (neutralidade).

Da reunião das similaridades das desonerações e a interseção dos princípios, restou consignado que toda desoneração que promovesse desvios em relação às características colocadas acima e, ao mesmo tempo, tivesse a intenção de promover alguma ação de governo seria considerada um gasto tributário.

É imperativo salientar que, conceitualmente, em face de uma visão financeira dos gastos tributários, pode conceitua-los como as renúncias de receitas tributárias, substitutivas de despesas públicas, que constituam uma diferenciação entre contribuintes em relação a um sistema tributário de referência, com caráter interventor na ordem econômica, destinadas a dar concretude aos objetivos do Estado brasileiro previstos na Constituição Federal, de acordo com uma política pública previamente planejada.

Ante esse entendimento, a Receita Federal do Brasil adotou o seguinte conceito de gasto tributário:

Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao Sistema Tributário de Referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.

Na experiência brasileira, o desenvolvimento da quantificação sobre os “tax expenditures” deu-se de forma mais acentuada com a promulgação da Constituição de 1988. Com a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal, a Secretaria da Receita Federal começou a realizar anualmente o levantamento dos gastos tributários dos

impostos federais que recebe o nome de “Demonstrativo dos Benefícios Tributários” – DBT¹⁷.

O estudo identifica os benefícios de natureza tributária atualmente vigentes em nível federal e estima a perda anual de arrecadação decorrente da sua concessão, os “gastos tributários”, com o objetivo de “dar maior transparência às políticas fiscais e aos tratamentos diferenciados existentes”, “subsidiar os formuladores de políticas públicas e possibilitar aos cidadãos visualizar a alocação dos recursos públicos e a distribuição da carga tributária” (BRASIL, 2022, p. 4).

Consoante a Receita Federal do Brasil, portanto, seriam gastos tributários toda desoneração que promovesse desvios em relação à equidade, progressividade e neutralidade do Sistema Tributário de Referência, o qual, no Brasil, fundamenta-se “na legislação tributária vigente, em normas contábeis, em princípios econômicos, em princípios tributários e na doutrina especializada” (BRASIL, 2020, p. 8).

Assim, na elaboração do Demonstrativo de Gastos Tributários, a Receita Federal do Brasil considera os “gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais” que se constituem em “exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte” (BRASIL, 2020, p. 9-10).

Com base em tal conceito, não se consideram gastos tributários as medidas de diferimento do pagamento de tributos, pois objetivam reforçar o fluxo de caixa das empresas no curto prazo, sem uma perda financeira no tempo para o governo; tampouco medidas que afetem as regras de retenções tributárias, adiantamentos do tributo devido posteriormente compensados do montante definitivo.

1.5. A RENÚNCIA FISCAL COMO INSTRUMENTO DE DESIGUALDADE E DE RISCO PARA O FEDERALISMO COOPERATIVO FISCAL

¹⁷ O Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (DGT) é elaborado em cumprimento: a) ao parágrafo 6º do art. 165 da Constituição Federal, que estabelece a obrigação do Poder Executivo de apresentar demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza tributária, financeira e creditícia; e, b) o inciso II do art. 5º da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, que estabelece que o projeto de lei orçamentária anual (LOA) será acompanhado de documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição Federal, bem como das medidas de compensação de renúncias de receita e do aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado

Como se verifica do exposto por todo este primeiro Capítulo, percebe-se que o Federalismo Cooperativo Fiscal Brasileiro é um modelo único existente no mundo, tendo em vista as suas peculiaridades, especialmente, no que tange a instituição de um nível local de poder, os Municípios.

Com a necessidade de concretizar um sistema federativo com repartição em níveis de governo, resta intransponível o estabelecimento da forma de distribuição das competências tributárias entre esses diversos níveis, por interposição de juízos críticos próprios que garantirão aos componentes do ente federativo os recursos financeiros necessários ao atendimento do objetivo finalístico da sociedade, qual seja o bem estar dos seus cidadãos.

Muito embora o constituinte originário ter elaborado o sistema de repartição de receitas como meio de mitigar as distorções derivadas do desequilíbrio fiscal, “a simples transferência constitucional do produto da arrecadação dos impostos federais para os Estados não garante a autoadministração, haja vista que o exercício das competências materiais conferidas aos Estados não pode depender exclusivamente do exercício da competência tributária da União” (RIBEIRO, 2009, p. 257).

No entanto, repartir o bolo tributário não é tarefa simples e definir o perfil de distribuição das competências tributárias requer estabilizar arrecadação e a concorrência tributária.

Em verdade, apesar da sistemática de distribuição de receitas ter sido pensada para garantir os meios de financiamento das prestações positivas dos entes federativos menores, pode-se assegurar que a descentralização dos recursos não é fácil de operacionalizar e de se manter.

Ainda no tempo da promulgação da Constituição, o Poder Constituinte já possuía a noção que as transferências intergovernamentais não seriam suficientes para que todos os entes da Federação tivessem um orçamento plausível e capaz de o equilíbrio fiscal do país. Nesse sentido, o repasse de receitas, embora não seja a solução ideal para concretização de um Federalismo Fiscal efetivo, era a medida possível a ser tomada, seja para certificar a sobrevivência dos entes locais (principalmente), seja para mitigar a discrepância financeira diante da concepção cooperativa do Federalismo.

Igualmente, é indiscutível que a dinâmica de repartir receitas acaba por oportunizar a maior concentração nas mãos do poder central, isto é, a taxonomia do modelo permite que os membros menores fiquem à mercê da competência tributária do

ente maior. Tal concepção já existia antes de 1988 e foi destacada durante a constituinte pela Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças, confira-se:

“O SR. CONSTITUINTE JESUS TAJARA: (...) Vejo que o nosso interesse ao promover uma reforma tributária, na oportunidade de se elaborar a nova Constituição, e o de reforçar os tesouros estaduais e municipais e descentralizar o poder de fogo da União, de arrecadar e ser a dona absoluta da decisão de conceder ou não a transferência de recursos para os estados e municípios” (TAJARA, 1987, p. 25)¹⁸

“O SR. ALCIDES JORGE COSTA: Mais ainda, atribuídas as receitas de cada um e feitas as transferências necessárias, é preciso considerar que o Brasil é um País que se caracteriza por grandes, desigualdades regionais. De modo que, se fizermos um sistema tributário em que não haja um sistema dessa natureza, um sistema que não preveja institucionalmente transferências de receitas, vamos estar condenando as regiões menos desenvolvidas a aumentarem a distância em relação às regiões mais desenvolvidas. Então, é preciso que o sistema preveja alguma forma de transferência de receitas, o que é feito, neste projeto que foi apresentado” (COSTA, 1987, p. 37)

“O SR. CONSTITUINTE FIRMO DE CASTRO: – Sr. Presidente, Sr. Relator, Sr. expositor, parece consenso hoje, tanto a nível de União, como a de Estados e municípios, a necessidade de promovermos, a par de várias outras medidas, uma alteração no sistema tributário, de modo a termos uma partição da renda pública de forma mais equitativa a nível dessas três esferas de poder. Por outro lado, parece também consensual e de conhecimento generalizado que grande parte dos Estados e dos municípios brasileiros encontra-se em situação financeira calamitosa, do que tem derivado o encaminhamento de pleitos sucessivos à União, sob a forma de assistência financeira, a mais variada, com vistas à superação dos graves problemas decorrentes desse quadro financeiro insustentável. Entre uma questão e outra, ou seja, o consenso da necessidade de uma partição do bolo tributário diferente com a transferência de recursos da União para Estados e municípios, e também de que Estados e municípios necessitam de apoio mais claro, preciso e forte, podemos mencionar que entre uma questão e outra – repito – ao longo dos últimos anos, verificaram-se fatos que provavelmente justificam essa corrida de Estados e municípios à União. Sabe-se, por exemplo, que com o novo sistema tributário introduzido com a Carta de 1967 e mantido pela Emenda de 1969, a União, pela

¹⁸ Subcomissão de Tributos Participação e Distribuição das Receitas - Ata da 1ª Reunião, Ordinária, realizada em 8 de abril de 1987, destinada à eleição de Presidente, de Vice-Presidente e designação do Relator

centralização do poder de tributação e de arrecadação, aumentou exageradamente a sua parcela na renda tributária nacional” (CASTRO, 1987, p. 13) ¹⁹

Da leitura, se apura uma consciência antiga a respeito da tendência centralizadora da União, de modo que as transferências entre os entes federativos deveriam ser consideradas tão somente como uma solução inicial que precisaria ser revisada e modernizada para que pudesse alcançar seus objetivos.

Os entes federativos menores, especialmente os Municípios, mesmo possuindo competência constitucional tributária para viabilizar o exercício de sua autonomia política, administrativa e financeira, acabam por possuir recursos suficientes para manter suas obrigações constitucionais. Até mesmo porque, autonomia que, em sede prática, denota uma autoridade decorrente de responsabilidade.

O papel da Constituição Tributária deve sempre ser objeto de estudo dentro das mudanças da sociedade no tempo, isto é, as relações jurídicas devem ser modernizadas e as concepções fiscais também. Essa também era uma preocupação que permeava os componentes da Comissão de Tributos e Distribuição de Receitas, veja-se:

“O SR. CONSTITUINTE OSMUNDO REBOUÇAS: (...) O sistema tributário vem perdendo importância relativa no tempo e tudo indica que isso vai continuar, porque a tendência é o setor público avançar cada vez menos em ações não tributárias e não fiscais e mais em ações econômicas, de produção, em ações ligadas a empresas, fundações, autarquias, que não têm nada a ver com sistema tributário. O papel do Governo vai caminhando cada vez mais para dar menos importância aos impostos”. (REBOUÇAS, 1987, p. 66)

Apesar da arrecadação ser defendida como um meio de reduzir distorções econômicas, que são particularmente evidentes em países com grandes contrastes regionais, não se oferece uma solução efetiva quando se discutem distorções políticas decorrentes da ação de representantes políticos.

A pergunta que se faz sempre é se o Poder Central vai permitir que o ente menor efetivamente busque políticas tributárias que garantam sua arrecadação. A resposta já foi dada em 1987:

¹⁹ Subcomissão de Orçamento e Fiscalização Financeira - Ata da 1ª Reunião, Ordinária, realizada em 8 de abril de 1987, destinada à eleição de Presidente, de Vice-Presidente e designação do Relator

“O SR. CONSTITUINTE OSMUNDO REBOUÇAS: (...) Feito isto, gostaria de dizer que já temos a idéia de que o município deve avançar no bolo tributário, não só pela receita própria, o que é difícil, mas pelo bolo geral, incluindo as transferências. Achamos que devem ter liberdade, dentro de certa limitação para fazer política tributária no âmbito municipal, criar impostos, aumentar alíquotas, dentro de certas margens, desde que não interfiram na política geral tributária do País”.

(REBOUÇAS, 1987, p. 66)

A repartição dos recursos não é o único item que influencia a saúde orçamentária de um ente federativo. Contudo, ainda que seja uma fonte de arrecadação embrionária, permanece essencial até a atualidade, sendo um dos principais mecanismos de políticas públicas locais. O melhor dos cenários seria a instituição de competências tributárias constitucionais próprias que fossem suficientes para sua manutenção.

É fundamental perceber também que as transferências intergovernamentais impedem que os seus receptores tenham qualquer gerência sobre os efeitos extrafiscais que acontecerão nas suas relações jurídicas.

De fato, as distorções políticas podem ser ilustradas com o exemplo da chamada "guerra fiscal", em que a redução de impostos ou a concessão de vantagens fiscais são utilizadas como mecanismos de incentivo ao surgimento de novas atividades produtivas. Ou seja, em qualquer situação em que são modificados os elementos da regra matriz de incidência dos impostos, é notável a escassez de representatividade dos entes menores, visto que não podem tomar qualquer medida quando são concedidas medidas de desoneração que reduzem a receita repassada.

Ademais, a concorrência tributária viabiliza a cada entidade da federação a possibilidade de fixar os tributos de acordo com as necessidades e preferências dos seus cidadãos.

A tensão em torno da harmonização e a concorrência tributária não encontrará jamais solução no plano técnico, sendo, certamente, um dos pontos centrais da reforma tributária ainda hoje em análise perante o Congresso Nacional, uma vez que a “guerra fiscal” tem trazido enormes prejuízos aos entes federados menos aptos à concessão de benefícios fiscais.

Considerado os contornos da problemática da centralização de receitas e a dependência dos entes para com o Poder Central, tem-se percebido uma tentativa de ampliação dos poderes da União e redução das competências dos Estados e Municípios,

identificamos uma crise no Federalismo Brasileiro quando a União tenta invadir a competência constitucional dos demais entes federados. Nesse sentido:

“(…) Como se sabe, a União tem fraudado o pacto federativo fiscal por meio de um crescente incremento da carga tributária sobre as empresas mediante as contribuições especiais, especialmente as sociais, como a COFINS, o PIS e a CSL. Como a receita dessas contribuições não é compartilhada com estados e municípios, tal prática aumenta o desequilíbrio fiscal vertical. No entanto, a União, apesar de tais aumentos, não necessariamente tem melhorado a oferta dos serviços sociais, como forma de aliviar os encargos dos entes subnacionais. Seja por meio da chamada Desvinculações das Receitas da União – DRU, seja por meio do volume absurdo de renúncia de receitas dessas contribuições, a União tem praticado verdadeiro desvio de finalidade, com prejuízo do custeio dos serviços de seguridade social, máxime os de saúde”. (CAMPOS, 2019, p. 567-568)

Não se pode negar que, na esfera central, a movimentação do governo tem originado uma crescente busca no sentido da desvinculação de recursos, seja através da priorização de tributos não sujeitos a repartição, seja pela via fiscal, controlando com extremo rigor os gastos públicos dos Estados-membros.

Nada obstante a previsão constitucional de repasse de receitas mitigue os problemas elencados acima, é indispensável reconhecer que os próprios entes também possuem condições específicas, o que representaria ainda uma maior dificuldade para se encontrar uma solução capaz de atender a todos.

No entendimento de Barroso (2002, p. 141-152), este tipo de relação entre os entes federativos, baseadas em repasses e vinculação de receitas, compromete a integridade do sistema, haja vista a dependência dos entes subnacionais às decisões tomadas na esfera nacional.

Corroborando o exposto:

“O problema é que esse modelo de financiamento dos entes periféricos, assentados em repasses do produto da arrecadação de tributos de competência alheia, não promove adequadamente a sua autonomia financeira, fazendo com que o seu equilíbrio orçamentário dependa, em larga medida, de decisões político-tributárias tomadas por terceiros. Os Estados e o Distrito Federal ficam à mercê da política tributária da União; e os Municípios, à mercê da política tributária da União e dos Estados. (...)”

E a dependência financeira pode implicar à penúria, sobretudo quando não há solidariedade dos entes centrais. É o que ocorre quando se estabelecem políticas de desoneração tributária centrada em impostos partilhados, haja vista que o cálculo dos montantes a serem repassados aos Estados e aos Municípios se pauta pelo conceito de ‘produto da arrecadação’, o qual não engloba valores que deixaram de ser cobrados por força de incentivos tributários” (GRUPENMACHER, 2019, p.985)

Acredita-se que o sistema de transferências entre os entes não estimula os Municípios a desenvolver a arrecadação própria. O que, a longo prazo, tende a deixá-los cada vez mais dependentes das transferências.

Contudo, não se deve esquecer que o sistema de repasse enfraquece de sobremaneira os entes menores, uma vez que a composição de sua arrecadação depende extremamente dos repasses formulados pela União Federal.

Os Municípios, em especial, estão sempre à mercê dos efeitos das políticas fiscais instauradas pelos Estados e pela União Federal, de modo que encontram-se em uma dinâmica diretamente oposta àquela proposta pelo Federalismo Fiscal Cooperativo.

CAPÍTULO 2. SISTEMA ORÇAMENTÁRIO BRASILEIRO

Sob o entendimento que a Constituição é formada por diversos subsistemas, a Constituição Orçamentária, enquanto parte da Constituição Financeira²⁰, assume seu papel como marco orientador que disciplina os gastos públicos e sintetiza a relação com o Sistema Tributário Nacional, em coesão e equilíbrio com os demais subsistemas, especialmente a Constituição Social, Econômica e Política.

Seu teor pode ser classificado como materialmente constitucional, tendo em vista sua essencialidade concretizada na coexistência da via tributária com os gastos públicos. O constituinte disciplina as noções de receita e despesa, cujos princípios e normas são estabelecidos simultaneamente.

A atividade financeira encontra, no texto constitucional, não somente o seu fundamento de validade, mas também a enumeração de seus objetivos que devem ser alcançados e as formas para a sua operacionalização, buscando suprir as necessidades gerais da coletividade, sem descuidar das particularidades regionais ou individuais. Sobre esse tema, Humberto Ávila (2011, p. 238-238)

“A CF/88 ainda contém uma série de regras destinadas a regular a atividade financeira do Estado, como exemplificam as regras instituidoras do orçamento, da Lei de diretrizes orçamentárias e dos planos plurianuais (arts. 165 e ss.). Essas regras exigem o planejamento da atuação estatal, favorecendo, pois, os ideais de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade do Direito: de cognoscibilidade, porque permitem que o cidadão possa conhecer, de maneira acessível e abrangente, a fonte das receitas e das despesas estatais; de confiabilidade, porque tornam a atuação mais estável, pela permanência da atuação estatal por mais de um exercício financeiro; de calculabilidade, porque permitem que o contribuinte possa controlar antecipadamente a atuação administrativa futura. Essas normas financeiras desempenham, igualmente, uma função de controle e de publicidade da atividade do

²⁰ Heleno Taveira Torres (2014, p. 177-178) conceitua a Teoria da Constituição Financeira: “A Constituição Financeira, que compõe os fundamentos do Estado Social e inclui a cidadania participativa, complementa-se mutuamente com a constituição Econômica, em coordenação de valores, sem subordinação, ainda que os princípios desta definam muitos dos capítulos daquela, com a relação de Estado e propriedade privada, os meios e limites do intervencionismo estatal e tantos outros. No Estado Democrático de Direito a Constituição não é mero instrumento de organização de poder, como foram as constituições dos Estados liberais, e não se restringe por uma separação entre público e privado, numa exaltação ao ‘mercado’, com eliminação do Estado. Por isso, o princípio da concordância prática, uma interpretação das suas normas deve considerar a permanente relação entre meios e fins, que podem ser fiscais (da própria Constituição Financeira) ou fins constitucionais do Estado, como no caso da Constituição Econômica”.

Poder Público, permitindo que o Poder Legislativo e os cidadãos possam controlar a atividade financeira do Estado.

Não se pode negar a natureza constitucional dos seguintes institutos: previsão de equilíbrio orçamentário, distribuição de competência (autorizativa de cobrar tributos e de realização de gastos), periodicidade do controle legislativo e prognóstico de diretrizes para a distribuição de rendas.

Apesar de ser extremamente rica e explícita em princípios jurídicos, esse atributo também representa um grande desafio da Constituição orçamentária para a sua praticidade, visto a dramaticidade atual de elaborar a lei anual de orçamento nos termos da ideologia de equilíbrio orçamentário somada à ideia de economicidade, transparência e moralidade no emprego do dinheiro público.

Em suma, na Constituição Orçamentária estão previstas todas as premissas dedicadas ao tratamento da atividade financeira do Estado.

O relacionamento entre a Constituição Orçamentária e a Política é sempre objeto de muita tensão e preocupação, isso porque ao exercer a função de controle político do Legislativo sobre o Executivo, segue-se que o desenho do orçamento vai depender da separação e do equilíbrio entre os poderes do Estado. Os arranjos orçamentários vinculam inteiramente as administrações dos poderes e das unidades federativas à sua fiel observância (função de parametricidade obrigatória).

Em relação à Econômica, as complicações decorrem da intervenção do Estado no domínio econômico através das ferramentas orçamentárias, tais como as concessões de subvenções, subsídios, benefícios fiscais, renúncias fiscais dentre outros. A conexão entre essas duas é tão relevante, que os mecanismos de modificação no fluxo de receitas e despesas que podem ocasionar qualquer efeito na economia devem ser previamente analisados quanto à sua viabilidade. Trata-se de um aspecto da norma que deve considerar o relacionamento entre o setor público e o setor privado da economia, de forma que os limites à expansão do setor público devem constar na Lei Fundamental para que não asfixie ou elimine o setor privado.

Já a ligação da Constituição orçamentária e a Social possui uma intensidade diferenciada. A definição dos direitos sociais, a sua diluição, ou não, no quadro dos direitos fundamentais e a interpretação sobre a sua eficácia positiva, bem como a disciplina da seguridade social projetam influências sobre o orçamento. A partir das

disposições constitucionais, confere-se segurança jurídica e previsibilidade às relações jurídicas da atividade financeira do Estado, em virtude das funções fundamentais a serem atendidas pelo orçamento:

“Os direitos fundamentais têm uma relação profunda e essencial com as finanças públicas. Dependem, para a sua integridade e defesa, da saúde e do equilíbrio da atividade financeira do Estado, ao mesmo tempo em que lhe fornecem o fundamento da legalidade e da legitimidade. Os direitos fundamentais se relacionam com os diversos aspectos das finanças públicas. Assim é que o tributo, categoria básica da receita do Estado de Direito, é o preço da liberdade, preço que o cidadão paga para ver garantidos os seus direitos”. (TORRES, 2008, p; 499)

Agora, se os cidadãos com os seus recursos financiam a atividade estatal, é mais do que obrigação do Estado, pois, que a contrapartida seja oferecida com a implementação de políticas públicas necessárias essenciais à população, sendo responsável pelos recursos financeiros públicos, por meio de uma gestão orçamentária.

Tem-se, dessa forma, uma necessária vinculação do poder público aos direitos fundamentais e, mais que isso, a precisa noção da missão fundamental do orçamento público nessa proteção, da qual resulta uma atividade financeira estatal voltada para a consecução desse objetivo.

Outrossim, fica também estabelecida a atribuição de preservar e concretizar direitos e liberdades fundamentais, monitorar as estimativas de receitas e a coerência, legitimidade e economicidade dos gastos públicos, além da necessária transparência para a opinião pública, com abertura para participação popular ao longo da deliberação e da execução.

Urge, portanto, que o orçamento público passe a ser visto, não apenas no plano formal, mas principalmente material, dentro de uma visão constitucional de instrumento fundamental do Estado Federal.

O orçamento somente pode ser utilizado satisfatoriamente como instrumento jurídico e político, se (i) estiver incorporado às regras e normas da Constituição Financeira; (ii) produzir contexto suficiente para compor a intertextualidade semântica e pragmática diante a Constituição Econômica; e (iii) e ressaltar sua missão no Estado Democrático de Direito a Social quanto fomentador e agregador com a Constituição Político-Federativa.

Adicionalmente, importante destacar que esse subsistema também possui sua parcela de contribuição dentro do contexto da determinação do tipo de Estado que está estabelecido dentro de um lapso temporal. Conforme principal jurista no Brasil sobre lições orçamentárias, o Professor Ricardo Lobo Torres, a Constituição Orçamentária estabelece também o Estado Orçamentário, que representa a dimensão do Estado de Direito apoiada nas receitas, especialmente a fiscal, como instrumento de realização de despesas. Nas palavras do ilustre professor:

“O Estado Orçamentário atual opera síntese entre o Estado Fiscal Liberal e o Estado de Bem-Estar Social, tendo em vista que o próprio Estado de Direito se transforma em Estado Democrático e Social de Direito” (TORRES, 2005, p. 10-11)

No contexto de nosso país, o Estado Democrático de Direito da Constituição de 1988²¹ configura-se sobretudo na figura do orçamento, através da concepção de instrumento capaz de viabilizar o controle dos gastos públicos, o redirecionamento das despesas vinculadas às políticas sociais e certa regulação do social e do econômico, instituindo, dentro da aceção de Constituição Financeira, como Estado Democrático Fiscal.

A alteração de ênfase operacionalizada nas relações entre estado e sociedade com a instituição do Estado Democrático Fiscal estabeleceu a gênese de características típicas de um Estado Subsidiário²², no qual o ente político progressivamente perde suas incumbências voltadas à coletividade e a própria comunidade se responsabiliza com os gastos de desenvolvimento econômico. Nesse contexto, se percebe o Estado como o responsável por guardar a moeda, regular e garantir a concorrência, o consumo e à prestação de serviços nas áreas voltadas à defesa dos direitos fundamentais dos indivíduos.

O Sistema Orçamentário incorpora e explora as orientações da ciência normativa, de forma que examina a realidade e absorve as considerações políticas, não esquecendo o viés de ser um instituto ligado necessariamente há uma lei que será elaborada e que estará pendente de aprovação pela casa legislativa. Essa noção é

²¹ “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos”

²² O fenômeno do primado da sociedade sobre o Estado, que se observa na fase presente do liberalismo social, 6º trouxe a tendência de a própria sociedade resolver os seus problemas, restando ao Estado atuar subsidiariamente, nos espaços nos quais haja carência de meios e de recursos sociais (TORRES, 2005, p. 20).

importante pois qualquer enfoque científico do orçamento (análise valorativa de suas determinações) será exíguo, visto que resta inviável a verificação de como se deu a preferência valorativa entre os fins que carecem de um determinador comum. Como tal, eventuais dúvidas acerca da alocação dos recursos orçamentários em envolve valores e princípios éticos e jurídicos, o que é uma problematização para a filosofia política.

Nesse sentido, orçamento público pode ser explicado como o instrumento de planejamento financeiro do estado moderno, o qual viabiliza a previsão das receitas e a fixação das despesas para determinado espaço de tempo. Apesar das diversas possibilidades de conceituar orçamento público, Secretaria de Orçamento de Federal – SOF, parte da Secretaria Especial de Fazenda, subordinada ao Ministério da Economia, compreende o orçamento como peça fundamental para o equilíbrio das contas públicas e indica as prioridades do Governo para a sociedade.

Ocorre que, os agentes do Estado, mesmo estando vinculados aos valores e regras constitucionais, não aplicam efetivamente o conceito de orçamento público, ampliando o escopo das diretrizes previstas na norma. Contudo, é imperativo reconhecer e defender o papel do orçamento como ferramenta que busca não só o atendimento às demandas sociais, mas também a harmonia, a moralidade, a transparência e o equilíbrio entre a sociedade, os poderes, os interesses políticos e coletivos e a economia.

Nesse contexto, o orçamento se reveste também como uma ferramenta de planejamento estatal, especificamente um instrumento de gestão, diante das necessidades da sociedade que confia na aplicação correta de seus recursos financeiros.

Nesse sentido:

“E isso porque, para o orçamento, convergem as mais importantes instituições do Estado e da Constituição, na sua permanente relação com a sociedade, quanto ao financiamento do Estado e a atuação na economia. Com o orçamento público, os povos conquistaram o direito de dominar as finanças do Estado e, ao mesmo tempo, o de controlar as escolhas democráticas, ante às preferências reveladas no processo eleitoral, no que concerne à realização contínua dos fins do Estado, da efetividade dos direitos e da apuração do cumprimento dos programas dos governantes eleitos pelo voto popular”. (TORRES, 2014, p. 342)

Sobre o papel atual do orçamento, muito bem explica Ricardo lobo Torres: “Neumak indica 4 funções para o orçamento: político-financeira (racionalidade na

gestão orçamentária), política (equilíbrio entre grupos políticos), de controle financeiro (do Executivo) e econômica (racionalidade da política econômica). (TORRES, 2008, p. 65)

Embora o aspecto jurídico do orçamento público e seu impacto na atividade financeira do Estado sejam muito significativos, essa relação não é muito explorada pela Ciência do Direito. Verifica-se em âmbito nacional uma produção grande de estudos analisando esses institutos em matéria tributária, porém, quando se trata de Direito Financeiro, especialmente no campo do Direito Orçamentário, constata-se uma desproporcionalidade de atenção aos estudos da atividade financeira estatal.

Verdade seja dita, a complexidade do tema não é convidativa. Ocorre que, mesmo assim, com a sua relevância, mais livros e periódicos deveriam ser publicados como resultado da produção científica sobre o assunto. O manejo do orçamento público em perspectiva jurídica pode contribuir para o desenvolvimento nacional, a compreensão das dificuldades do modelo federativo ou cooperativo fiscal brasileiro atual, a visualização da necessidade de alteração das estruturas socioeconômicas brasileiras.

É notável o quanto que se perde sem o debate jurídico atual sobre o orçamento. Tal exploração poderia resultar em incontáveis benefícios capazes de promover o desenvolvimento e a concretização dos objetivos preconizados pela Constituição Federal.

Como um dos escopos deste trabalho, será analisada a importância do orçamento como pilar de sustentação do Federalismo Cooperativo fiscal, bem como este pode ser afetado por institutos não legislativos.

2.1. O ORÇAMENTO COMO PRESSUPOSTO FUNDAMENTAL DO FEDERALISMO COOPERATIVO FISCAL

O Estado Democrático de Direito confere ao Federalismo o status também de princípio constitucional orçamentário estrutural, visto que penetra os outros princípios específicos vinculados à justiça e à segurança. Apesar da significação normativa do conceito de Federalismo Fiscal, tal modelo presume um desenho institucional que defende a descentralização desde receitas e atribuições aos entes subnacionais.

O desenho político institucional descentralizado que adota o Federalismo Fiscal se propõem a facilitar as metas fixadas a nível nacional. Todavia, nesse contexto, o Federalismo Fiscal encontra o sucesso ou o fracasso da descentralização na verificação do cumprimento das metas propostas, de modo que a perspectiva de alcançar seus objetivos por eles próprios ou pelo Estado. Por outro lado, o processo descentralização precisa ser observado também através da ótica dos próprios agentes descentralizados.

Resta inequívoco que o Federalismo Fiscal denota um conjunto de ações dentro de um sistema que amplia a participação das comunidades locais na política e na administração pública, visto que são eles os agentes das políticas públicas implementadas e que afetam os cidadãos diretamente no cotidiano.

O Brasil tem convivido, durante todo o período republicano, com um Federalismo Fiscal pendular, que alterna épocas de centralização de recursos financeiros e poder nas mãos do Governo Federal com outras em que se privilegiam os entes menores, tudo a coincidir com as vicissitudes do autoritarismo político.

A Constituição de 1988, até mesmo como movimento de reação ao período de Ditadura Militar, prosseguiu na direção da descentralização para conceber maior participação dos entes federativos, como se pode verificar na perda de fontes de arrecadação em favor, principalmente, para o Estados-membros nos casos dos impostos únicos sobre combustíveis, energia elétrica e minerais. Outra experiência foi o imposto sobre transportes que foi transferido à competência estadual. Por fim, tomou-se como medida o aumento da participação dos Estados e Municípios sobre a arrecadação dos impostos federais sobre a renda - IR e os produtos industrializados - IPI.

Pertinente, inclusive, mencionar que a maior obscuridade para o Federalismo Fiscal, no que concerne a descentralização financeira, é enfrentar o desequilíbrio entre as despesas transferidas para os Estados e Municípios e as receitas contingenciadas.

A busca pela equidade entre União, Estados e Municípios se molda consoante se trate de receita ou de despesa. Sob o olhar da receita, a solução seria encontrada nas disposições do Direito Constitucional Tributário, pouco impactando ou exigindo alguma interação com o orçamento. Isso porque, as leis editadas de teor material quanto a instituição de tributos, são elaboradas seguindo as determinações da discriminação constitucional de rendas. Esta noção basta para a ideia de equidade na distribuição de riqueza nacional.

Sob o enfoque dos gastos públicos a problematização torna se essencialmente orçamentária, uma vez que inexiste uma previsão legal que preveja a discriminação clara e minuciosa das despesas públicas. o texto constitucional afirma a competência é comum entre os entes federados com finalidade de que se execute diversos predicados da administração pública, desde a conservação da saúde pública até a proteção do meio ambiente. a discriminação constitucional de rendas não corresponde à discriminação de despesas, que possa levar a justa partilha de responsabilidades administrativas, viabilizando o equilíbrio fiscal e financeiro. Outro aspecto que merece ser apontado quanto à discriminação de despesas, é a quantidade de dificuldades presentes na sua operacionalização: a extensa repartição de encargos no Estado Federal pode comprometer a liberdade, que necessita de alguma indeterminação; a escolha de bens e serviços públicos carece de metodologia, sendo ausente disciplina prévia.

Assim, embora não haja uma regulação sistemática constitucional de discriminação de despesas, é prudente afirmar que os entes públicos podem e devem ser responsáveis por determinados encargos.

De feito, a União assumiu muitos encargos dispendiosos no mundo moderno, além das despesas normais com a segurança nacional e a administração da justiça, o Poder Central passou a desempenhar papel de relevo na política do desenvolvimento econômico nacional. Não se esquece nessa seara que (i) defesa eficiente dos direitos fundamentais; (ii) a redistribuição de rendas pela via dos serviços públicos e (iii) das prestações financeiras também são consideradas encargos do governo central. No entanto, essas últimas não podem ser consideradas na ordem de efetivar os estados e municípios.

Assim sendo, qualquer juízo crítico sobre a descentralização de recursos há que levar em conta a viabilidade de se descentralizarem os encargos da União e de se extinguirem diversas de suas obrigações atuais, posto que há um certo desencanto, em todo o mundo, com muitas das atribuições do Governo Central. (TORRES, 2005, p. 305).

Não deve-se ignorar que o orçamento representa a manifestação numérica da atividade financeira quantificando os recursos disponíveis para a realização de seus fins. A peça orçamentária moderna representa em si um orçamento programa, embasado na idealização prévia, integrado as diretrizes estatais, cuja finalidade é operacionalizar atividade planejada do Estado.

Efetivamente, o orçamento tornou-se um instrumento dominante de ação política, com poder de função alocativa, de forma que a equidade no federalismo depende da política orçamentária da opção por certos princípios constitucionais. A política intervencionista e desenvolvimentista leva à concentração de recursos e tarefas no Governo Federal, enquanto as políticas sociais de atendimento às necessidades imediatas do cidadão privilegiam o Município. Como já exposto neste trabalho, o texto constitucional atribuiu a Estados e Municípios fatia maior do bolo tributário; resta que se lhes redistribuam as despesas na via orçamentária à luz da equidade.

O orçamento atua, ainda, como mecanismo de redistribuição da renda nacional, pois tenta amenizar a desigualdade de patrimônio e rendas das pessoas, quer pela tributação, quer pela realização de despesas. Nesse mesmo diapasão, pode-se também assegurar tal caráter pelo repasse financeiro de recursos dos entes economicamente mais fortes para os demais entes, notadamente aqueles com economia menos expressiva. Dessa repartição decorre, como exposto no Capítulo anterior, chamado federalismo por cooperação.

Com efeito, ao se estabelecer a repartição de competências e a consequente repartição de recursos financeiros, fica mais claro perceber que não existe atuação isolada e estanque de cada ente federativo, mas a previsão constitucional de distribuição de tarefas e atribuições com vistas ao alcance de uma finalidade única, consistente no desenvolvimento do Estado. Nessa visão:

“A cooperação, tal qual registra Enoch Alberti Rovira, pressupõe a compreensão de que o governo central e os governos periféricos não são estranhos entre si, devendo todos mover-se em campos de atuação separados e acordados, num constante trabalho conjunto para o alcance de interesses comuns, em especial para buscar soluções para problemas que demandam a soma de esforços. Ao fincar bases sólidas no terreno do Estado federal, a cooperação exigiu a redefinição da noção de autonomia. Perdeu-se a crença de que o federalismo, pelo simples fato de ser utilizado em um determinado Estado, conseguiria automaticamente exercer a capacidade de articular a unidade política como um todo”. (OLIVEIRA, 2012, p. 51)

Os recursos propostos às unidades federativas podem ser contraídos a partir de tributos próprios, de transferências de recursos pelo ente central e, ainda, das

subvenções federais ou transferências efetuadas sem lastro constitucional ou legal expresso, inseridas no âmbito do Federalismo Cooperativo.

Há assimetria pré existente entre os governos subnacionais viabiliza a cooperação entre elas, mediante a busca por um desenvolvimento equilibrado, com a efetiva redução das desigualdades, por intermédio de políticas públicas, desonerações fiscais, dentre outros.

Não é verossímil, dentro da atualidade, um Estado Federal sem que o corra um percentual mínimo de colaboração entre os diversos níveis de governo.

O Federalismo Cooperativo tem instituições que impulsionam os agentes territoriais a cooperarem, dividindo os poderes entre eles funcionalmente e antecipando tarefas a serem executadas conjuntamente. Com isso, o governo central fica, normalmente, com a função de formulador em grande parte das políticas públicas e os governos subnacionais concentram a competência de implementação.

Em outras palavras, a cooperação se concretiza sob duas óticas: a primeira, referente ao planejamento, realizada em âmbito federal, cujo escopo é a uniformização das medidas adotadas visando os interesses da coletividade, através de uma decisão conjunta e a segunda, é a formalização e adaptação dessa mesma decisão que possui caráter geral as necessidades específicas do âmbito local.

Diante disso, não resta dúvida de que o orçamento desempenha tarefa fundamental no exercício da função distributiva, instrumentalizando a realocação de recursos na sociedade para desfazer o efeito de concentração de rendas. Em termos práticos, grande parte da arrecadação nacional passa através do Tesouro público, ao qual compete orientar a direção desse recurso, ou seja, se promove arrecadação para que, após análise e planejamento, seja possível efetivar a redistribuição do montante com o mínimo de perda possível.

É a Teoria do Filtro²³, segundo a qual o orçamento age como sistema hidráulico que aspira parte das rendas e capitais dos particulares e devolve-os numa redistribuição diferente. De acordo com a lição de Raul Machado Horta (1964, p. 281), orçamento enquanto finalidade da cooperação financeira:

“Aplicando a teoria do filtro, de HENRY LAUFENBURGER, ao domínio da cooperação financeira, pode-se dizer que, através das subvenções e da participação

na receita tributária da União, o orçamento federal redistribui, pelo canal das despesas públicas, a favor das áreas políticas e administrativas mais necessitadas, parte apreciável da receita que, por intermédio da sucção fiscal, o Governo Federal arrecadou nas áreas prósperas da economia nacional”

O Estado administra a maior quantidade de recursos circulantes no território nacional. Sua atividade primariamente política lhe ocasiona a influir deliberadamente um sistema de controle sob a economia e, assim, para atender às necessidades econômicas e sociais garantir que o potencial econômico das pessoas e distribuição de renda equilibrada.

A Constituição Federal de 1988 não deixa espaço para questionamentos quanto ao papel econômico do Orçamento, merecendo destaque o disposto no art. 165, § 7º:

Art. 165. [...]

§ 7º A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

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

[...] § 7º Os orçamentos previstos no § 5º, I e II, deste artigo, compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional.

A relação entre Constituição Financeira e a forma de Estado define o modelo de Federalismo Fiscal, enquanto medida de descentralização financeira. A Constituição financeira institui e organiza os meios necessários, tributários (Constituição Tributária) e não tributários, para cumprir o financiamento do Estado de forma eficiente e suficiente na sua integridade funcional.

A organização político-federativa do Estado está em permanente integração com os fins determinados pela Constituição. No Brasil, a dimensão integradora da Constituição financeira somente é possível em virtude do modelo de Federalismo Cooperativo adotado pela Constituição de 1988, “caracterizado pelo financiamento

centrífugo (efeito virtuoso do federalismo centrípeto que tem início com a Constituição de 1934) em favor das autonomias de menor capacidade financeira” (TORRES, 2019,

Segundo Fernando Facury Scaff (2018, p. 268-269), a Teoria Orçamentária Republicana, a qual tem seu principal fundamento a força distributiva e equalizadora do orçamento público, também poderia ser aplicada, sem nenhum prejuízo, ao contexto do Federalismo Cooperativo Fiscal:

“Observado a realidade de cada país, o orçamento pode ser tendencialmente mais republicano se cumprir uma verdadeira função distributiva, visando reduzir as desigualdades sociais. Daí que a posição justa, sob uma ótica republicana, será a de um sistema orçamentário que estiver mais próximo de arrecadar primordialmente dos mais ricos e gastar primordialmente com os que mais necessitam. Aqui se caracterizará o princípio republicano no âmbito financeiro, isto é, o orçamento republicano, pois os recursos públicos (coisa pública) estarão sendo usados em prol do bem comum, aumentando o grau de liberdade igual, em prol de maior isonomia entre as pessoas. [...]. Observe-se que isso também vale para a repartição territorial das riquezas, síntese do Federalismo Fiscal, pois, se houver maior arrecadação das regiões mais pobres para realizar primordialmente gastos públicos nas regiões mais ricas, estar-se-á defronte de um orçamento oligárquico; de outra banda, se houver maior arrecadação nas regiões mais ricas para primordialmente realizar gastos nas regiões mais pobres do país, estar-se-á diante de um orçamento republicano.”

O propósito de redistribuição de renda no Brasil, como foi visto, encontra-se encartado no art. 170, VII da Constituição Federal de 1988, o qual elege como princípio da ordem econômica a redução das desigualdades regionais e sociais. Esse princípio mantém sintonia fina com os objetivos da República Federativa do Brasil, mormente com relação à construção de uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, I), a erradicação da pobreza e a marginalização, bem como a redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, III).

Os aludidos dispositivos constitucionais oferecem embasamento jurídico ao manejo do orçamento público como instrumento de redistribuição de renda e promoção do desenvolvimento. O Constituinte brasileiro, ao inserir na Constituição as normas supracitadas, impôs ao Estado o dever de promover a redistribuição de riquezas em sua atuação no domínio econômico. Dessa forma, a meta redistributiva há de ser

obrigatoriamente observada na elaboração do orçamento, sobretudo no momento da definição das despesas públicas.

Como colocado acima, “o orçamento público instrumentaliza a atividade financeira estatal, confere unidade e sistematicidade às despesas públicas, integradas com a política e com a intervenção do Estado na ordem econômica e social. Adicione-se, ainda, seu papel funcional de controle das finanças públicas, de transparência, coordenação da alocação de recursos públicos e de eficiência e efetividade para o uso destes recursos”. (TORRES, 2005, p. 347)

No tocante à contribuição do Federalismo Cooperativo fiscal acrescido pela sua concretização por meio do orçamento, imprescindível ressaltar o papel das transferências intergovernamentais desenvolvimento regional e na efetivação dos direitos fundamentais e sociais. o que se percebe é uma tentativa real de equalizar as condições a níveis compatíveis com a dignidade da pessoa humana e o pleno exercício de políticas públicas voltadas aos direitos dos indivíduos. neste contexto portanto os objetivos das transferências intergovernamentais se aproximam do próprio objetivo do federalismo, que não trata tão somente de uma forma de organização, mas sim um instrumento de consecução de finalidade.

Uma das principais formas de operacionalizar o objetivo do Federalismo Fiscal Cooperativo e verificar o papel do orçamento Como ferramenta de cumprimento dos pressupostos constitucionais, é identificar as transferências intergovernamentais que possuem natureza obrigatória e como este é materializado pela repartição de receitas tributárias.

Sem aprofundar cada modalidade, visto que já foi objeto de estudo em um momento anterior, elenca-se, para contextualização, as principais formas de transferência no panorama constitucional: a participação direta, por meio da arrecadação

do tributo de competência de outro ente²⁴; participação direta no produto da arrecadação feita pelo ente federativo competente²⁵ e participação por meio de fundos²⁶.

Aqui abre-se um parêntese para mencionar que as transferências obrigatórias (também denominadas de globais) representam o maior fluxo de transferências intergovernamentais, compreensível pelo fato de serem inerentes à existência do Estado Federal e ao ideal de autonomia de cada ente federado.

As transferências obrigatórias diretas e não vinculadas admitem, por sua vez, três possibilidades de configuração: a) da União para os Estados e Distrito Federal, b) da União para os Municípios, e c) dos Estados para os Municípios, na forma da distribuição, na seguinte formatação:

Da União para os Estados e o Distrito Federal – artigo 157²⁷:

i) 100% do produto da arrecadação do Imposto sobre a renda incidente na fonte sobre os proventos pagos pelos Estados e Distrito Federal, suas autarquias e fundações por eles instituídas e mantidas;

²⁴ “Exemplificativamente, tem-se o disposto nos artigos 157, inciso I, e 158, inciso I, da Constituição Federal, que cuidam do produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem, a qualquer título, a seus servidores”. (DALLAVERDE, 2016, p. 123)

²⁵ “A título ilustrativo, tem-se a destinação de 10% da arrecadação do IPI ao Estado de origem, na proporção do valor das respectivas exportações de produtos industrializados (art. 159, inciso II), e a destinação de 50% do produto da arrecadação do ITR aos Municípios onde se situem os imóveis respectivos (art. 158, inciso II). Também pertencem aos Municípios 50% do produto da arrecadação do IPVA sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios (art. 158, inciso III) e 25% do ICMS arrecadado pelo Estado nas operações realizadas nos respectivos Municípios (art. 158, inciso IV)” (DALLAVERDE, 2016, p. 123)

²⁶ “As receitas são constitucionalmente destinadas aos fundos, e, por meio das regras de distribuição, são repassadas aos Estados e Municípios, de que são exemplos o próprio Fundo de Participação dos Estados e o Fundo de Participação dos Municípios”. (DALLAVERDE, 2016, p. 123)

²⁷ Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I.

ii) 20% do imposto previsto instituído com base na competência do artigo 154, inciso II²⁸ (instituição de impostos extraordinários pela União diante da iminência ou no caso de guerra externa);

iii) 10% da arrecadação do IPI aos Estados e ao Distrito Federal proporcionalmente ao valor das exportações dos produtos industrializados – artigo 159, inciso II²⁹, com repartição do excedente entre os demais entes federados;

b) Da União para os Municípios – artigo 158³⁰: i) 100% do produto da arrecadação do Imposto sobre a renda incidente na fonte sobre os proventos pagos pelos Municípios, suas autarquias e fundações por eles instituídas e mantidas;

ii) 50% do imposto incidente sobre a propriedade dos imóveis rurais, localizados em seus respectivos territórios;

c) Dos Estados para os Municípios – artigo 158:

i) 50% do produto da arrecadação do imposto incidente sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus respectivos territórios;

ii) 25% do produto da arrecadação do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços;

²⁸ Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

²⁹ Art. 159. A União entregará: (...)

II - do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

³⁰ Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

iii) 25% do repasse efetuado pela União aos Estados, incidente sobre a arrecadação do IPI proporcionalmente ao valor das exportações dos produtos industrializados – artigo 159, inciso II.

Já as transferências obrigatórias, indiretas e não vinculadas se operacionalizam especialmente por meio dos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios. A transferência da União para os Estados e para os Municípios (art. 159, inciso I³¹) se distribui da seguinte forma: a) 21,5% do montante de 47% do produto da arrecadação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal; b) 22,5% do montante de 47% do produto da arrecadação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados ao Fundo de Participação dos Municípios.

Por fim, na modalidade de transferências obrigatórias, indiretas e vinculadas, tem-se a destinação de 3% do montante de 47% do produto da arrecadação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste através de suas instituições financeiras de caráter regional.

Haja vista os recursos próprios de cada ente da federação decorrentes da execução da sua competência tributária, pode-se confirmar que estas, em conjunto com as transferências obrigatórias, são empregadas em quase sua totalidade nas despesas correntes de determinado exercício financeiro. Dessa forma, consegue se estabilizar e identificar a simbiose resultante da análise das transferências com os conceitos

³¹ Art. 159. A União entregará: (Vide Emenda Constitucional nº 55, de 2007)

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 50% (cinquenta por cento), da seguinte forma: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 112, de 2021) Produção de efeitos

a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal; (Vide Lei Complementar nº 62, de 1989) (Regulamento)

b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios; (Vide Lei Complementar nº 62, de 1989) (Regulamento)

c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semiárido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer; (Regulamento)

d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 55, de 2007)

e) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 84, de 2014)

f) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de setembro de cada ano; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 112, de 2021) Produção de efeitos

relacionados aos aspectos fundamentais da Teoria do Estado, tal como a forma federativa.

As transferências governamentais representam um elemento nodal na concepção de Federalismo Cooperativo, uma vez que sem a sua operacionalização os entes subnacionais ficam impedidos de promover e exercitar as suas competências constitucionais em plenitude.

As duas modalidades de cooperação entre os entes federativos são as transferências obrigatórias e as transferências voluntárias, sendo o repasse automático apenas um instrumento congênere ao convênio utilizado para a viabilização dessas transferências intergovernamentais. Em outras palavras, ser a transferência automática e dotada de regularidade não significa ser ela obrigatória e incondicional. A distinção fundamental entre esses dois gêneros de transferência, como visto, é a exigência ou não de condição para entrega de recursos (BRASIL, 2013, p. 139).

De fato, a coordenação é um meio de distribuição e compartilhamento de poder, em que vários membros da federação participaram em determinada medida. A vontade das partes é livre e igualitária, mantendo-se plenamente seus poderes, de sorte que os órgãos federais podem sempre atuar de forma separada ou independente.

Dentro do que foi relacionado até o momento, cabe ainda discorrer a respeito de um conceito constitucional de orçamento público, observado sob sua forma mais elementar, na qualidade de lei, cujo conteúdo apresenta uma classificação de todas as despesas do estado a serem realizadas no exercício financeiro seguinte e que traz a atribuição dos recursos necessários, a partir da estimativa e indicação da origem das receitas públicas.

Seu tratamento como especialização do processo legislativo, justifica-se pelas finalidades a serem atingidas e pela relevância das suas funções para vida do estado e de toda a sociedade, principalmente em âmbito fiscal.

Sob um olhar simplório, o orçamento é um conjunto de normas jurídicas, veiculadas por leis periódicas, que tem a finalidade de autorizar as despesas e estimativas de receitas, concretizar direitos fundamentais, bem como instituir e perseguir metas, diretrizes, objetivos, programas ou políticas públicas com função de planejamento.

Desta concepção, pode-se inferir pelo menos cinco atributos do orçamento, dentro do Estado Democrático de Direito, os quais podem ser elencadas como: (i)

função de limitação legislativa - ao autorizar a realização de despesas, o orçamento estabelece verdadeira limitação à Administração Pública, por vinculação das autoridades à observância dos seus critérios, por parametrização obrigatória; (ii) função de planejamento - ao orçamento cabe harmonizar o planejamento público nacional com as medidas de intervencionismo ou de dirigismo constitucional, segundo os planos e programas destinados a reduzir desigualdades regionais, redistribuição de rendas e promover o desenvolvimento nacional; (iii) função de transparência - com o orçamento tem-se a função de publicidade e transparência das contas públicas, mediante amplo acesso parlamentar, do povo e da opinião pública às estimativas de receitas e discriminação das despesas a serem autorizadas pelo Parlamento; (iv) função de efetividade dos direitos e liberdades fundamentais, tanto na atribuição de créditos orçamentários para esta missão, quanto pela proteção daqueles que possam suportar custos ou sacrifícios adicionais; e (v) função de controle - o orçamento permite o controle político pelo Poder Legislativo sobre a proposta orçamentária dos poderes e da Administração Pública em geral.

O orçamento não desempenha apenas as suas funções de relacionar as receitas com as despesas e de fixar as despesas. Pois, através da previsão destas, fica a saber-se quanto o Estado se propõe despende com a organização e funcionamento de cada um dos serviços; como, através da previsão das receitas, fica a saber-se qual o contributo de cada um dos meios de financiamento.

O orçamento representa, portanto, o próprio programa financeiro. É nele que se concretiza o plano da Administração: o desenvolvimento que vai dar-se ou as restrições que vão pôr-se à atividade dos serviços, bem como a importância dos recursos que vão transferir-se do sector privado para o sector público. Aqui temos, por conseguinte, a terceira função do orçamento: exposição do plano financeiro.

2.2. O PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO NO CONTEXTO FEDERALISTA

Foi preciso muito tempo para que o orçamento conquistasse o status de lei mais importante do ordenamento jurídico após a Constituição. A concepção tradicional de que o orçamento seria um documento estático foi superada para dar lugar a noção de que este representa um instrumento de gestão e planejamento e não só um diploma normativo que estabelecia a previsão de receitas e autorização de despesas.

“Desde sua origem até os dias de hoje, o orçamento público sofreu uma série de inovações técnicas, aproximando-se cada vez mais de um processo de planejamento, chegando nos dias de hoje ao que se chama de orçamento-programa, que é a tradução em dotações ou verbas orçamentárias de um programa anual de governo. A propósito, a razão de ser do orçamento é exatamente a previsão dos gastos governamentais”. (DALLARI, 2014, p. 158)

Deixa de ter prioritariamente como seu principal atributo o controle de despesas, o qual foi seu ponto de partida para a sua criação, para se tornar um mecanismo Estatal de condução direcionada a si próprio e para os demais agentes econômicos.

Ainda que essas últimas noções estejam em estágio de desenvolvimento e implementação, apura se dentro de um contexto contemporâneo o caráter transformador da lei orçamentária, tal como podemos dirimir das palavras de Heleno Torres:

“meio transformador da sociedade segundo os fins e valores constitucionais do Estado.

Este é o grande instrumento de ação dos governos e da sociedade para efetivar direitos e consagrar a justiça econômica, social e financeira em nosso País. Por isso, a grande revolução constitucional, no Brasil, será assumir o orçamento público sob a máxima efetividade que a Constituição Financeira postula, para dar concretude aos direitos e liberdades fundamentais, realizar o desenvolvimento, erradicar a pobreza e superar as desigualdades sociais e regionais ainda tão profundas”. (2014, p. 769)

Toda Administra Pública está sujeita às previsões e as metas que irão efetivamente direcionar suas metas e formular os programas que devem ser operacionalizados pelo estado. Tentar estripar do orçamento anual seu perfil programático seria tentar convertê-lo há uma mera legislação de cunho administrativo contábil ou de simples ato administrativo. Por isso, é imprescindível a sua interpretação sistemática e interdisciplinar para depreender o seu alcance material, visto que sua construção realiza uma série de limitações à Administração Pública, quanto à formação é aprovação dos orçamentos em si, assim como às programações e planejamento de natureza econômica.

Não se pode negar que um planejamento correto e eficaz, devidamente positivado mediante aprovação das leis correspondentes e com as suas respectivas

execuções praticadas dentro do mesmo liame, é a maneira mais eficiente de contribuir e alcançar os objetivos constitucionais previstos.

Ocorre que, nem sempre é fácil delinear com absoluta precisão as fronteiras entre as várias concepções possíveis de planejamento governamental e, em algumas delas, essas linhas de demarcação serão menos claras, como no caso daquelas que delimitam as áreas entre Direito Financeiro e o Direito Econômico.

Não se tem a pretensão de apresentar definições e conceitos absolutamente precisos, mas almeja-se ser possível distinguir com melhor nitidez como o orçamento, sob a concepção específica do planejamento, que possui contornos e características próprios, como indispensável para se conseguir a promoção dos objetivos fundamentais do Estado.

O aparelho de plano governamental brasileiro está estruturado no ordenamento jurídico em vários diplomas legais, consoante já se pode constatar e ver-se-á ainda ao longo do trabalho, compondo um amplo e complexo sistema de normas.

Nesse sentido, a própria Constituição Federal de 1988 reconhece uma diferenciação de tratamento, visto que a maior proximidade na concepção de planejamento entre as duas áreas do direito supracitadas. Consoante disposição do artigo 174 da Constituição resta consignado que “como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado”.

E com o objetivo de evitar qualquer possibilidade de interpretação diversa, o corpo constitucional também estabelece que “a lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento”³².

Por que dentro desse contexto, ficou também estabelecido a aplicação do ideário de planejamento ao orçamento público, segundo se depreende da leitura do artigo 165 da Lei Fundamental, cujo teor prescreve que “Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: I - o plano plurianual; II - as diretrizes orçamentárias; e III - os orçamentos anuais”.

A disposição retro demonstra especificamente que o planejamento se insere como instituto do Direito Financeiro e tem por uma das suas prerrogativas ser

³² Inciso I do artigo 174 da Constituição Federal de 1988.

responsável por operacionalizar o planejamento em sede de cada ente da federação. Essa acepção, não obstante também seja direcionada ao Governo Central, possui um nítido caráter instrumental.

Outros diplomas legais também cuidam do assunto, destacando-se as leis que regulam, em caráter nacional, as finanças públicas, a saber, a Lei nº 4.320, de 1964, e a Lei Complementar nº 101, de 2000 – a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

O planejamento é absolutamente necessário para a promoção do desenvolvimento, ainda mais se considerarmos a realidade do nosso país, que possui grandes dimensões em todos os sentidos – populacional, territorial etc. As atividades do Estado devem ser coordenadas para o desenvolvimento econômico e social e esta coordenação se dá por meio do planejamento, que não se limita a definir diretrizes e metas, mas determina, também, os meios para a realização destes objetivos.

Isso requer que o instrumento de planejamento deve ser dotado de respaldo democrático, legitimidade, clareza, precisão e força capazes de assegurar a coletividade a credibilidade e confiabilidade do sistema orçamentário.

Nesse contexto, a competência legislativa em Direito Financeiro, Direito Orçamentário e, também, Direito Econômico é da União, dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do artigo 24 da Constituição Federal³³. Assim como em outras áreas, o planejamento com maior intensidade exige uma perfeita coordenação das ações entre os diversos entes federativos, sendo fundamental que todos esses diplomas legais formem um sistema coerente, pois são complexos e abrangem diversas questões relacionadas à divisão de poderes, conexões, subordinação, coordenação, cooperação e hierarquia.

No contexto do planejamento orçamentário, o sistema é baseado nas três leis orçamentárias já mencionadas - PPA, LDO e LOA. Ressalte-se que são leis estabelecidas dentro de cada ente federativo e seu escopo é, em princípio, limitado a esse ente federado em particular. Com isso é possível antever que, sob o aspecto formal, são normas do mesmo patamar hierárquico, inexistindo qualquer relação de subordinação entre elas. Todavia, não é possível realizar uma interpretação de cada lei de maneira isolada, pois compromete o adequado funcionamento do sistema de planejamento orçamentário, o qual pressupõe um vínculo entre o teor dessas leis, as

³³ Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:
I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; (Vide Lei nº 13.874, de 2019)
II – orçamento (...).

previsões de curto prazo sejam coerentes com o que foi determinado previamente para o médio prazo.

Na análise do próprio texto constitucional, verifica-se que existe uma relação entre essas leis que cria vínculos essenciais para a coesão, eficácia e segurança jurídica que se espera do sistema orçamentário. A lógica do sistema é reconhecida pelos estudiosos do tema: “O PPA foi concebido para ser o elemento central do novo sistema de planejamento, orientando os orçamentos anuais, por meio da LDO. A tríade PPA/LDO/LOA forma a base de um sistema integrado de planejamento e orçamento”. (PARES; VALLE, 2006, p. 296)

A coesão entre os três diplomas normativos já foi objeto de consideração pelo Supremo Tribunal Federal - STF, quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4663, no qual o Ministro Relator Luiz Fux aponta que “o sistema orçamentário constitucional estabelece o convívio harmonioso de três diplomas legislativos da mais alta significação, todos de iniciativa privativa do Chefe do Poder Executivo (CR, art. 165, caput e incisos I a III): (i) o plano plurianual, (ii) a lei de diretrizes orçamentárias e (iii) a lei orçamentária anual. O fio condutor que une teleologicamente tais atos normativos (...) consiste na busca pelo planejamento e pela programação na atividade financeira do Estado, de modo a concretizar os princípios da economicidade e da eficiência na obtenção de receitas e na realização das despesas públicas, indispensáveis à satisfação dos interesses sociais por uma Administração Pública guiada pelo moderno paradigma do resultado”

Na ocasião do julgamento retro, o ministro Dias Toffoli também contribuiu com as seguintes considerações: “a lei de diretrizes orçamentárias é espécie normativa com eficácia limitada no tempo, compreendendo o período entre o momento em que é editada, quando está apta a orientar a elaboração da lei orçamentária anual, até o final do exercício financeiro subsequente, período em que o orçamento elaborado sob sua orientação encontra-se em vigor. Sendo assim, é forçoso reconhecer o caráter essencialmente transitório dessa espécie normativa. Registre-se que as disposições constitucionais relativas ao sistema orçamentário vigente no âmbito federal aplicam-se também aos orçamentos estaduais, municipais e do Distrito Federal, por força da simetria das normas constitucionais”

Não há dúvidas, portanto, que o sistema de planejamento orçamentário governamental de cada um dos entes federados estrutura-se com base no Plano

Plurianual, cujas normas prevalecem e condicionam a Lei de Diretrizes Orçamentárias, que, por sua vez, delimita os parâmetros para a lei orçamentária.

Dado que o Brasil é um país em que se prevalece o Federalismo Cooperativo, todas essas regras devem necessariamente formar um sistema lógico e coerente, uma vez que partes essenciais das principais políticas públicas devem ser compartilhadas, inclusive o aspecto financeiro, que exige que as leis orçamentárias as levem em consideração. No planejamento orçamentário, é indispensável a racionalidade da ação governamental, que implica a relação jurídica entre os PPAs de diferentes esferas federais, principalmente para a ação governamental que é operada com recursos de outro ente federado.

No regime de Federalismo Fiscal cooperativo brasileiro, inúmeras políticas públicas são implementadas e executadas por mais de um ente federado, e com duração plurianual. Necessária, portanto, a inserção delas em um sistema de planejamento da ação governamental plurianual que seja abrangente para todos os entes da federação envolvidos.

Conciliar essas diferentes esferas de poder, respeitando a autonomia das entidades que as compõem de forma coerente, e ser capaz de se unir em torno de objetivos comuns não tem sido tarefa fácil em nenhuma das federações existentes, até porque planejar no nível federal deve levar em conta não só a questão territorial, mas também a setorial.

Agregar autonomia administrativa, financeira e política, em suas diversas vertentes, dos entes federativos cujos governantes são eleitos livremente, aptos a organizar sua administração, com poderes executivos, legislativo e judiciário próprios, exige mecanismos de coordenação e cooperação jurídico bastante complexos e longe de serem fáceis de implementar e executar. Entre as principais dificuldades, está a de estabelecer um sistema de planejamento orçamentário coerente, eficiente e com segurança jurídica.

Coordenação e cooperação referem-se a conceitos cujos significados foram bem explicados por Bercovici (p.15), sendo absolutamente apropriado reportar seu texto para compreendê-los:

“(Coordenação) é, na realidade, um modo de atribuição e exercício conjunto de competências no qual os vários integrantes da Federação possuem certo grau de participação. A vontade das partes é livre e igual com a manutenção integral de suas

competências: os entes federados sempre podem atuar de maneira isolada ou autônoma. A coordenação é um procedimento que busca um resultado comum e do interesse de todos. A decisão comum, tomada em escala federal, é adaptada e executada autonomamente por ente federado, adaptando-a às suas peculiaridades e necessidades. A materialização da coordenação na repartição de poderes são as competências concorrentes. A União e os entes federados concorrem em uma mesma função, mas com âmbito e intensidade distintos. Cada parte decide, dentro de sua esfera de poder, de maneira separada e independente, com a ressalva da prevalência do direito federal. Esse tipo de repartição é o previsto pelo art. 24 da Constituição de 1988”

Portanto, qualquer política pública plurianual envolvendo mais de um ente da federação deve ser contabilizada em suas considerações financeiras nas leis orçamentárias de cada ente nela incorporado, incluindo seu respectivo PPA. É simples conceber as dificuldades a serem encaradas para aplicar um nível de cooperação entre as leis que permita formar um teor coeso, com igualdade no trato das políticas públicas cujo custeamento e prática dependam da contribuição de mais de uma esfera de governo, tendo em vista notadamente a autonomia dos entes federados, incluindo a capacidade legislativa para elaboração e prática dos PPA.

Na qualidade de leis ordinárias própria de cada ente federado, sem a configuração de hierarquia entre elas, entende-se que, a princípio, não há como impor um plano em detrimento de outro. Na ausência de uma previsão normativa nacional para regular o setor ou, eventualmente, a política pública em questão, há que se viabilizar juridicamente a coordenação entre os PPA.

O Brasil é uma República Federativa em que prevalece o Federalismo Cooperativo, principalmente no setor financeiro. O Federalismo Fiscal Brasileiro faz uso extensivo de instrumentos de cooperação financeira, sendo as transferências intergovernamentais absolutamente necessárias para viabilizar seu funcionamento. Não basta lembrar que muitas políticas públicas - a maioria - são implementadas e operam com a participação de diversos órgãos federais de todos os poderes.

Por política pública, dentro do viés orçamentário, pode ser conceituada como a forma pela qual se exteriorizam e materializam as ações governamentais, e, de modo mais ou menos preciso, refletem-se nas leis orçamentárias de curto e médio prazos, exercendo papel fundamental no planejamento governamental. As políticas públicas na

maioria das vezes dependem de mais ou menos de recursos públicos para serem sustentáveis, razão pela qual são expressas em leis orçamentárias.

A materialização das políticas públicas pode ocorrer de maneira precisa e explícita, com a respectiva política coincidindo com os termos de um programa governamental caracterizado em planos plurianuais e leis orçamentárias ou de modo menos evidente, tendo sua execução prevista como parte das dotações de programas que não representam uma política pública financiada, que pode utilizar recursos oriundos de dotações orçamentárias incorporadas há outros programas decorrentes de mais de uma esfera de governo. não se ignora também a possibilidade de serem financiadas mediante incentivos fiscais e financeiros, colaborações não governamentais, como se compreende pela lição da principal doutrinadora Brasileira sobre políticas públicas, professora Maria Paula Bucci (2013, p.174):

“A alocação de meios para as políticas públicas abrange possibilidades amplas e diversas, além dos recursos orçamentários. Os meios públicos disponíveis para a implementação de uma política pública podem compreender também créditos fiscais, empréstimos públicos, cessão de uso de áreas ou bens públicos e recursos humanos e Materiais”

Com certeza, a referida Professora é a jurista que mais se aprofundou sobre as propriedades e peculiaridades das políticas públicas, E determina o fio condutor que permite identificar e relacionar os conceitos de política pública com os de planejamento e plano. Nesse sentido, determina políticas públicas como “programas de ação governamental visando a coordenar os meios à disposição do Estado e as atividades privadas, para a realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados” (BUCCI, 2006, p. 241).

Enquanto instrumento de ações governamentais, a proximidade entre política pública e planejamento preconiza a convicção de que a exteriorização da política pública ocorre por meio da confecção de planos. Muito embora a ferramenta normativa do plano seja a lei, que estabelece os principais objetivos e os contornos da sua efetivação, a noção de política acaba sendo mais ampla que o plano, pois denota um processo de escolha para a realização de objetivos do governo.

A transversalidade de boa parte das políticas públicas fica bem evidente no PPA federal, destacando a necessidade de um planejamento orçamentário governamental abrangente em torno do Federalismo Cooperativo, a ser implementado por meio de diversos instrumentos jurídico-orçamentários, como as transferências intergovernamentais.

Não existe possibilidade de se estabelecer um planejamento orçamentário a nível de governo sem considerar a indispensável demanda de coordenação entre todas as esferas de governo, às quais deverão ser capazes de, mesmo tendo especificidades, contribuir para elaborar e executar suas leis orçamentárias de forma coesa entre si.

Mesmo sendo indispensável considerar o todo, são consideradas todas as peculiaridades e os interesses locais, regionais e nacionais, para que se busque solucionar ou mitigar os problemas federativos, sem caracterizar uma relação de subordinação e coerção entre os agentes.

Uma das propriedades mais acentuadas no processo de planejamento orçamentário governamental é a dependência de uma capacidade de articular os diversos programas em torno de ações convergentes, tendo como intenção otimizar a sua execução. Como óbices para atingir uma execução sem falhas, se verifica o desafio da multiplicidade temática e da dependência de participação homogênea de diferentes esferas de governo.

A título exemplificativo, pode-se conferir a importância de aprimorar o regime de colaboração federativa nas diretrizes estipuladas no Plano Nacional de Educação, instituído pela Lei nº 10.172/2001, as quais promovem uma visão de gestão eficiente do sistema:

“Para que a gestão seja eficiente há que se promover o autêntico federalismo em matéria educacional, a partir da divisão de responsabilidades previstas na Carta Magna. A educação é um todo integrado, de sorte que o que ocorre num determinado nível repercute nos demais, tanto no que se refere aos aspectos quantitativos como qualitativos. Há competências concorrentes, como é o caso do ensino fundamental, provido por Estados e Municípios. Ainda que consolidadas as redes de acordo com a vontade política e capacidade de financiamento de cada ente, algumas ações devem envolver Estados e Municípios, como é o caso do transporte escolar. Mesmo na hipótese de competência bem definida, como a educação infantil, que é de responsabilidade dos Municípios, não pode ser negligenciada a função supletiva dos Estados (art. 30, VI, CF) e da União (art. 30. VI, CF e art. 211, § 1º,

CF). Portanto, uma diretriz importante é o aprimoramento contínuo do regime de colaboração. Este deve dar-se, não só entre União, Estados e Municípios, mas também, sempre que possível, entre entes da mesma esfera federativa, mediante ações, fóruns e planejamento interestaduais, regionais e intermunicipais”.

O próprio plano estabelece a relação entre o aspecto financeiro e a forma federativa, diante da necessidade de um planejamento com diretrizes capazes de realizar vinculações de receitas, operacionalizar a gestão por meio de fundos contábeis e assegurar a equidade. Não se diminui a importância da transparência em todo esse contexto.

De fato, os mecanismos para operacionalizar essa coordenação federativa do sistema de planejamento orçamentário governamental são múltiplos e variados, e as soluções para dirimir os conflitos também o são. Como amplamente explorado durante todo este trabalho, mais uma vez, se remete ao papel de imenso destaque das transferências intergovernamentais.

Diante do cenário orçamentário, a partilha de receitas, especialmente as tributárias, viabilizam a coordenação entre os entes da federação de modo a assegurar a execução do que foi estabelecido pelo planejamento orçamentário de cada um. É possível determinar que, mediante a combinação das diversas vantagens provenientes das transferências, se materialize uma adequada distribuição dos recursos de acordo com os objetivos e diretrizes a serem alcançados por determinada política pública.

As transferências intergovernamentais representam um relevante papel dentro do ciclo das políticas públicas quando se persegue a intercessão junto ao orçamento, especificamente na fase de implementação, visto que garante um padrão mínimo de qualidade nos serviços prestados, sem considerar a região do país em que são executados, assegurando também uma maior homogeneidade evitando quaisquer riscos de desequilíbrios.

O planejamento da ação governamental depende de um mecanismo de transferências intergovernamentais bem construído, respaldado pelos princípios fundamentais, conforme lição de Ahmad e Craig (1997, p. 93-94):

“a) predomínio da preocupação com a estabilidade, devendo o governo central manter sua capacidade de controlar a economia;

- b) desenvolver um modelo macroeconômico, pois as transferências não devem ser negociadas aleatoriamente, mas em um contexto de um planejamento governamental de médio prazo, abrangendo pelo menos três anos, com previsões de renda e gasto dos entes federados em seus vários níveis;
- c) os ajustes devem permitir flexibilidade, com possibilidades de revisões, ajustando-se às circunstâncias;
- d) os objetivos das transferências devem ser claros, transparentes e mensuráveis, permitindo o controle e fiscalização;
- e) a inter-relação entre as transferências deve ser levada em consideração, e avaliado o impacto geral das transferências, bem como a consistência entre as transferências condicionadas e as incondicionadas;
- f) simplicidade, especialmente nas transferências condicionadas, cujos objetivos devem ser claros e facilmente compreensíveis;
- g) as alternativas devem ser examinadas, tendo em vista haver múltiplas alternativas para o financiamento das diversas políticas públicas, que precisam ser reavaliadas”.

A intensa inter-relação financeira entre os entes federados em Estados organizados na forma federativa, decorrentes da necessária cooperação para a implementação e execução de grande parte das mais importantes políticas públicas, faz das transferências intergovernamentais, como já ressaltado, instrumentos fundamentais não somente para a viabilização da operacionalidade do sistema, mas também para o planejamento da ação governamental.

Todo planejamento da ação governamental, para tornar-se viável, com segurança jurídica, depende da arquitetura de um sistema de transferências intergovernamentais que seja adequado às características de cada política pública e dos próprios entes federados, uma vez que, no mais das vezes, os recursos com os quais estes implantarão e executarão as ações governamentais serão essencialmente – quando não totalmente – obtidos por meio das transferências intergovernamentais. (CONTI, 2020, p. 259)

É imprescindível a constituição de um modelo de transferências intergovernamentais impecavelmente ajustado aos desígnios da política pública, levando-se em apreço as potencialidades dos entes federados envolvidos, que permita, ao mesmo tempo, o controle por parte do ente central (ou outro que venha a ser o responsável pela política pública) e a dotação da flexibilidade necessária para que se adapte às circunstâncias de tempo, modo e local que possam surgir ao longo da execução.

É indispensável a clareza dos objetivos e critérios envolvidos, permitindo não só que a transferência dos recursos se dê de forma transparente, mas também que facilite a implantação e execução das ações governamentais, o que colaborará decisivamente para que os resultados sejam plenamente alcançados, com a fiscalização pelos órgãos públicos e pelos mecanismos de controle social.

2.3. OS LIMITES DA LOA DE ACORDO COM A LDO: APLICAÇÃO E DIRETRIZES

Como discorrido nos itens anteriores, o processo orçamentário pode ser desmembrado na elaboração do Plano Plurianual - PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO e a Lei Orçamentária Anual – LOA. Nos termos do corpo constitucional³⁴, os projetos das leis orçamentárias serão apreciados, na forma do regimento comum, pelas duas casas do Congresso Nacional.

Ocorre que, a concessão de benefícios tributários submete-se a um processo legislativo específico (e acontece no âmbito do processo legislativo ordinário), uma vez que deve ser constituída mediante lei específica, que regule tão-somente tais benefícios ou o correspondente tributo, nos termos do art. 150, § 6º, da Constituição Federal de 1988:

“§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)”

Da leitura do parágrafo acima se consegue verificar que ao instituto da renúncia de receitas é aplicado o princípio da legalidade estrita, sob o raciocínio de que eventuais

³⁴ Art. 166. Os projetos de lei relativos ao plano plurianual, às diretrizes orçamentárias, ao orçamento anual e aos créditos adicionais serão apreciados pelas duas Casas do Congresso Nacional, na forma do regimento comum.

§ 1º Caberá a uma Comissão mista permanente de Senadores e Deputados:

I - examinar e emitir parecer sobre os projetos referidos neste artigo e sobre as contas apresentadas anualmente pelo Presidente da República;

II - examinar e emitir parecer sobre os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos nesta Constituição e exercer o acompanhamento e a fiscalização orçamentária, sem prejuízo da atuação das demais comissões do Congresso Nacional e de suas Casas, criadas de acordo com o art. 58.

renúncias de receita implicam na modificação de arrecadação de um tributo, o qual só pode ser instituído por lei. Dessa forma, qualquer tentativa de se alterar os seus elementos constitutivos deve ocorrer mediante com o diploma normativo equivalente.

A legalidade absorve para a discussão a compreensão de que tantos os privilégios tributários quanto financeiros devem ser transparentes, visto a possibilidade de implicar mudanças na disponibilidade de ações governamentais de garantia de direitos fundamentais.

Adicionalmente, é de extrema relevância entender que não se deve confundir iniciativa em matéria tributária com iniciativa em matéria orçamentária. o Supremo Tribunal Federal já consigno o posicionamento de que “o ato de legislar sobre direito tributário, ainda que para conceder benefícios jurídicos de ordem fiscal, não se equipara – especialmente para os fins de instauração do respectivo processo legislativo – ao ato de legislar sobre o orçamento do Estado”³⁵

Superado o entendimento de que as iniciativas cujo objeto tratava de matéria tributária seriam exclusivas ao chefe do poder executivo, a Constituição Federal de 1988 dispõe sobre a possibilidade da iniciativa parlamentar de instaurar processo legislativo em tema de Direito Tributário, isto é, a partir de 1988 restou estabelecida uma concorrência entre o legislativo e o chefe do poder executivo no que tange a poder dar início há um processo de formação de leis de matéria tributária.

Às renúncias fiscais são aplicadas as mesmas premissas das leis em matéria tributária geral, o que representa uma necessidade constante perceber os contornos da gestão fiscal.

Diante do exposto, se percebe que as renúncias fiscais não são objeto do processo legislativo orçamentário. Contudo, não se pode afirmar que as renúncias fiscais não são consideradas durante o referido processo. Anualmente, são produzidos

³⁵ EMENTA: ADI - LEI Nº 7.999/85, DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, COM A REDAÇÃO QUE LHE DEU A LEI Nº 9.535/92 - BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO - MATÉRIA DE INICIATIVA COMUM OU CONCORRENTE - REPERCUSSÃO NO ORÇAMENTO ESTADUAL - ALEGADA USURPAÇÃO DA CLÁUSULA DE INICIATIVA RESERVADA AO CHEFE DO PODER EXECUTIVO - AUSÊNCIA DE PLAUSIBILIDADE JURÍDICA - MEDIDA CAUTELAR INDEFERIDA. - A Constituição de 1988 admite a iniciativa parlamentar na instauração do processo legislativo em tema de direito tributário. - A iniciativa reservada, por constituir matéria de direito estrito, não se presume e nem comporta interpretação ampliativa, na medida em que - por implicar limitação ao poder de instauração do processo legislativo - deve necessariamente derivar de norma constitucional explícita e inequívoca. - O ato de legislar sobre direito tributário, ainda que para conceder benefícios jurídicos de ordem fiscal, não se equipara - especialmente para os fins de instauração do respectivo processo legislativo - ao ato de legislar sobre o orçamento do Estado. (ADI 724 MC, Relator(a): CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 07/05/1992, DJ 27-04-2001 PP-00057 EMENT VOL-02028-01 PP-00065)

relatórios demonstrando os gastos governamentais indiretos de natureza tributária para serem utilizados como informações complementares à LOA. Ter uma noção realista dos benefícios vigentes é indispensável na tarefa de subsidiar a formulação dos limites e aplicações dos recursos financeiros.

Adicionalmente, diante da necessidade de equacionar os passivos dos entes subnacionais, com imposição simultânea de uma nova forma de governança para a gestão financeira e orçamentária sobreveio a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, Lei nº 101/2000, na qual foi positivada a noção de responsabilidade ao gestor público, para melhorar o controle a gestão fiscal, bem como condicionar os gastos à capacidade de arrecadação de cada ente.

A LRF foi elaborada exatamente nessa conjuntura, como parte de um esforço de harmonização fiscal idealizado pelo governo central. Instituiu um inovador modelo regulatório das finanças públicas, baseado em medidas gerais de transparência, de programação orçamentária, de controle e de acompanhamento da execução de despesas e de avaliação de resultados, destinadas, entre outras coisas, a incrementar a prudência na gestão fiscal e a sincronizar as decisões tomadas pelos Estados e pelos Municípios com os objetivos macroeconômicos estabelecidos nacionalmente.

As capacidades fiscais, numa federação cooperativa, devem ser exercidas com visão de conjunto, para que a realização dos projetos de cada nível de governo caminhe para um desfecho harmônico. Esse é o sentido da norma em questão. Ela não tem a pretensão de reduzir a política estadual e a municipal a uma mímica dos projetos estabelecidos pela União, mas de determinar que a programação das metas fiscais dos entes subnacionais leve em consideração indicadores e parâmetros ínsitos à economia nacional, tais como taxa de juros, crescimento do Produto Interno Bruto (PIB) e inflação.

Sob os alicerces dos princípios de planejamento, controle, responsabilidade e transparência, consignou-se a adoção de mecanismos que importem em renúncias fiscais, desde que estejam acompanhados de um minucioso estudo e planejamento que identifique as consequências imediatas e futuras sobre a arrecadação e as medidas de compensação cabíveis.

A LRF foi elaborada exatamente nessa conjuntura, como parte de um esforço de harmonização fiscal idealizado pelo governo central. Instituiu um inovador modelo regulatório das finanças públicas, baseado em medidas gerais de transparência, de

programação orçamentária, de controle e de acompanhamento da execução de despesas e de avaliação de resultados, destinadas, entre outras coisas, a incrementar a prudência na gestão fiscal e a sincronizar as decisões tomadas pelos Estados e pelos Municípios com os objetivos macroeconômicos estabelecidos nacionalmente

Assim, explica-se que LDO foi concebida com a missão de orientar a elaboração da LOA, ou seja, compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital, para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Apesar de não criar direitos subjetivos para terceiros e nem ter eficácia fora da relação entre os Poderes do Estado, a LDO é, em suma, um plano prévio, fundado em considerações econômicas e sociais, para a ulterior elaboração da proposta orçamentária do Executivo, do Legislativo, do Judiciário e do Ministério Público.

A importância da Lei de Diretrizes Orçamentárias só fez crescer nos últimos anos, tendo suas funções incrementadas, especialmente após a publicação da LRF, “que lhe acrescentou importantes dispositivos legais. Destaca-se o anexo de metas e riscos fiscais, que deve estabelecer as metas para o ano a que se refere e os dois seguintes, o que reforça ainda mais o vínculo com o cumprimento das metas fixadas. Também as disposições sobre o equilíbrio de receitas e despesas, os critérios para limitação de empenho, normas para controle de custos e avaliação de resultados e as condições para a transferência de recursos a entidades públicas e privadas formam um conjunto de regras relevantes para a normatização das finanças públicas e o aperfeiçoamento do sistema de planejamento das ações governamentais” (CONTI, 2020, p. 72).

A compatibilidade entre o PPA, LDO e LOA é explicitamente exigida pela LRF e não deixa espaço para questionamento quanto à inter-relação que faz das regras orçamentárias um sistema organizado em torno do planejamento e do compromisso do setor público à sua eficácia. Em outras palavras, a LDO, na sua principal função, exerce o papel de “elo” entre o PPA e a LOA, separando, dos grandes programas fixados no PPA, aqueles que serão contemplados – ou a parte deles que será contemplada – a cada orçamento anual.

No sistema jurídico brasileiro, a LDO tem sido o instrumento de viabilização do planejamento deslizando, especialmente após a inclusão dos anexos de metas e riscos fiscais e do anexo com previsão de agregados fiscais. Presume-se Anexo de Riscos

Fiscais, documento no qual serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.

Muito embora a LDO exerça um papel que se assemelha a um verdadeiro código de finanças públicas, com normas regulando anualmente vários aspectos do ciclo orçamentário, o que se constata até mesmo por sua crescente dimensão, tendo as mais recentes ultrapassado a centena de artigos, esta permite que se organize contingenciamento, estabelecendo regras e limites, evitando que o Poder Executivo, no exercício de sua função de comando na execução orçamentária, venha a descumprir a lei orçamentária, desviando-a de seu curso, frustrando a aplicação da lei que havia sido legitimamente aprovada e colocando freios aos abusos de há muito observados em matéria orçamentária, como se observa quando o Poder Executivo, fazendo uso do contingenciamento, superpõe-se indevidamente, e não democraticamente, aos demais Poderes e entes da federação, subjugando-os pela não liberação dos recursos previstos no orçamento.

Estabelecer condições e requisitos para a transferência de recursos para entidades públicas e privadas é outro atributo de maior importância da LDO, pois a disponibilização de recursos orçamentários a terceiros para cumprimento de finalidades públicas é um ato que tem acontecido com maior frequência, da mesma forma que fraudes a elas, de maneira que a LDO tem sido uma ferramenta útil para conter esses desvios.

O debate legislativo sobre gastos tributário tem por finalidade incluir as renúncias fiscais na estimativa da lei orçamentária, de modo que se preveja a eventual necessidade de viabilizar medidas de compensação. A oportunidade de visualizar os efeitos concretos dos gastos tributários desloca a decisão sobre tais benefícios para a campo em que mais produz efeitos, qual seja a deliberação sobre o orçamento do ano seguinte, quando o custo-benefício poderá ser mais bem ponderado.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias, não obstante os avanços importantes que introduziu no sistema de planejamento orçamentário, tem falhado ao se desviar da principal função para a qual foi criada, de definir as grandes alocações e orientar a elaboração do orçamento anual, que se agrava diante da indesejável frequência com que se descumprem os prazos para aprovação; há, pois, que se resgatar esse aspecto,

fundamental para o bom funcionamento do nosso sistema de planejamento orçamentário.

O sistema de planejamento orçamentário tem experimentado um retrocesso, marcado principalmente pela desconsideração da LDO, cujas metas fiscais têm sido reiteradamente descumpridas e alteradas, e seu processo legislativo desrespeitado, sendo aprovada completamente fora do prazo legal, por vezes conjuntamente com a LOA como ocorreu várias vezes nos últimos anos.

CAPÍTULO 3. A ANÁLISE DOS RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS Nº 705.423 E Nº 572.762: O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E OS JULGAMENTOS ESTRATÉGICOS SOBRE RENÚNCIA FISCAL

Conforme disposto nos dois capítulos anteriores, a República Federativa do Brasil é composta pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal, os quais possuem autonomia política, administrativa, financeira e judiciária.

Essa concepção é descrita de modo extremamente direto e simples nos primeiros dispositivos da Constituição Federal de 1988, mesmo que carreguem o rico e complexo significado histórico, político e jurídico. Do modelo federalista se retira o desenho fundamental do Estado em que a repartição de competências executivas e legislativas é implementada entre os entes federados.

O atributo de designação de competências a entes subnacionais qualifica e especifica exatamente a dinâmica das relações entre os diversos níveis de governo, para que possam em conjunto atender às necessidades da coletividade sem atingir o espaço do indivíduo. Destaca-se que a interação não se dá somente entre os entes em si, mas como também entre as suas instituições, refletindo a premissa de que não existem arenas superiores ou inferiores de governo, mas tão somente arenas maiores ou menores.

O Federalismo Cooperativo percebe uma técnica específica de repartição de competências, da qual se origina uma percepção de coexistência igualitária harmônica entre as diversas esferas do governo.

As relações entre as partes federadas compreendem circunstâncias mutualmente complementares de um único mecanismo de governo, cuja finalidade é a realização dos objetivos contemporâneos. A uniformidade e finalidade de interesse permite o diálogo e a pluralidade de agentes na implementação das soluções.

Abordagem federalista associada à ideia de cooperação permitiu uma evidente flexibilidade e um notório desenvolvimento a técnica que individualiza o Estado Federal no campo das formas estatais, uma vez que concebeu uma nova visão a atividade legislativa do estado membro a fim de permitir o ingresso no amplo setor da legislação federal, sem ferir a coexistência de todas as unidades federativas. Nesse sentido:

(...) Essa repartição, flexível nos seus movimentos e diversificada na sua matéria, em instrumento capaz de preservar o duplo ordenamento do Estado Federal, impedindo que o crescimento progressivo dos poderes federais venha absorver, na

exaustividade dos poderes enumerados, a matéria indeterminada dos poderes reservados. de outro lado, inserindo-se na concepção Moderna do Federalismo Cooperativo, a participação dos Estados em matéria legislativa mais ampla permitirá o afeiçoamento das normas da legislação federal de princípios e de regras gerais as peculiaridades econômicas, sociais e culturais de cada Estado, mediante o desenvolvimento de particularidades que absorvente e unificadora legislação federal central geralmente desestimula e ignora. (HORTA, 1999, p. 16)

No entanto, também é importante mencionar que existe a visão de que o Federalismo Cooperativo compromete valores constitucionais, a transparência e a responsabilidade política, a autonomia estadual e local e o auto governo. Sendo esses alguns dos desafios que precisam ser compreendidos e ultrapassados.

Conforme se depreende da leitura do capítulo acerca do Sistema Orçamentário, a atribuição de competências entre os entes federativos pressupõe a existência de recursos financeiros capazes de operacionalizar a prestação de serviços públicos, os quais, dentro do Estado Fiscal, decorrem da função principal dos tributos, qual seja a arrecadação tributária.

Isso porque, ainda que os Estados-membros recebessem ampla autonomia formal para autogovernarem-se, isso de nada adiantaria se não lhes fossem assegurados meios de arrecadar a própria receita para fazer frente às despesas decorrentes do exercício das demais autonomias.

Nos termos do voto do Ministro Marco Aurélio, quando do julgamento Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5628, realizado em 2020:

“O Federalismo Brasileiro, instituído de modo artificial e por desagregação de um Estado originalmente unitário, revela a opção pela descentralização política como método preferencial para a gestão da coisa pública, a reclamar espaços de liberdade para atuação dos entes federados, tradicionalmente reconhecidos nas prerrogativas – não absolutas, por certo – de autogoverno, auto-organização e autoadministração. Há mais: o legislador constituinte de 1988 adotou a técnica alemã do Federalismo Cooperativo, no qual se atribuem aos entes subnacionais competências comuns. Nesse cenário, a repartição de receitas tributárias consubstancia peça-chave do equilíbrio federativo, porquanto inviável aos membros da Federação, sem a correspondente fonte de financiamento, darem concretude aos objetivos constitucionais a eles atribuídos (...).

Daí a relevância da previsão constitucional de atribuição de receitas, ora por meio de participação na arrecadação tributária de outro ente – artigos 157 a 159 –, ora pela atribuição direta de imposição de tributos – 153 a 156. Mostra-se igualmente notável a proteção textualmente conferida pelo artigo 160 da Lei Maior, a proclamar a impossibilidade de retenção de créditos destinados aos Estados e Municípios em decorrência do mecanismo constitucional de transferência de receitas tributárias”.

Como se pode imaginar, a quantidade de conflitos entre os entes da federação um na operação dessa sistemática são constantes, de modo que, no sistema constitucional brasileiro, o órgão responsável por dirimir tais situações é o Supremo Tribunal Federal. Nesses casos, a corte superior é convocada para equalizar quaisquer rugas existente entre uniam estados e municípios relativas à arrecadação de tributos, sua distribuição e seus gastos, seja devido à insuficiência ou desequilíbrios no desenho constitucional, seja por conta de deliberadas distorções no modelo instituído pelo poder constituinte.

De fato, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o Supremo Tribunal Federal³⁶ foi chamado a traçar novos parâmetros que passariam a ser adotados no que concerne à forma federativa do Estado. Nesse contexto, tornou-se a guardiã do sistema federativo e árbitra dos conflitos que venham a surgir entre os entes federados.

No Estado federal, as Cortes Constitucionais têm a missão de garantir o equilíbrio das competências nacionais e dos Estados membros, reparando qualquer exorbitância de uns com os outros. As mais recentes experiências federais têm consagrado Cortes Constitucionais para melhor preservação das garantias consagradas na lei fundamental, dando a atribuição a este órgão de resolver os conflitos de distribuição de competências entre as esferas de cada um dos componentes da comunidade federativa.

Considerando a amplitude de competências deferidas constitucionalmente ao STF, em atenção ao previsto em seu artigo 102³⁷, inciso I, da Constituição Federal, o

³⁶

³⁷ “Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I - processar e julgar, originariamente:

a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

b) nas infrações penais comuns, o Presidente da República, o Vice-Presidente, os membros do Congresso Nacional, seus próprios Ministros e o Procurador-Geral da República;

(...)

conflito federativo pode exsurgir no STF por duas vias diversas: em sede de controle de constitucionalidade abstrato (nos termos das alíneas “a”, “b” e “p”, do citado dispositivo), quando se questiona essencialmente os limites da competência legislativa dos Estados em confronto com a exclusividade conferida à União em diversos temas; ou quando o conflito emerge em sua forma concreta, nos litígios de índole subjetiva travados entre a União e os Estados, nos termos da alínea “f” do artigo constitucional.

Nesse contexto, a alínea “f” do inciso I, artigo 102 da Constituição Federal é responsável pela transformação do STF no denominado Tribunal da Federação, ocasião em que o STF não funciona mais adstrito à matéria constitucional, aproximando-se de uma instância ordinária (DANTAS, 2020, p. 6-7). Em outras palavras, exerce competência para processar e julgar os conflitos entre a União e os Estados e entre os Estados entre si, de forma a garantir sua efetiva concretização.

Também que cabe ao Tribunal processar e julgar por, meio de recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância quando as decisões contrariarem dispositivos constitucionais, declararem a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal ou julgarem válida lei ou ato de governo local contestado em face desta Constituição ou lei local contestada em face de lei federal. Ressalte-se que os atos inconstitucionais podem ser praticados pelo poder público tanto dentro de sua competência quanto além daqueles limites e, portanto, com usurpação ou interferência na competência pertence a outro ente federado.

Não se pode negar a existência dos três níveis de ordens normativas, administrativas e tributárias, o que impõem a necessidade de institucionalização de mecanismos que assegurem o exercício autônomo equilibrado das esferas entre si, bem como a busca de solução de conflitos de maneira pacífica objetivando a manutenção dos fundamentos e objetivos federais.

O Poder Judiciário, como um dos Poderes do Estado, no exercício de sua função jurisdicional é responsável pela prestação de um serviço público essencial, qual seja ser um órgão de controle e orientação expressivo da Administração Pública, em todos os sentidos, especialmente no que tange ao uso de recursos financeiros, humanos e materiais.

O STF é o ator mais importante do Poder Judiciário, hierarquizando as decisões administrativas ou judiciais de forma a vincular seus efeitos aos “demais órgãos do

p) o pedido de medida cautelar das ações diretas de inconstitucionalidade”

Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal”

Assim, a Constituição Federal de 1988 busca fortalecer o modelo de Federalismo Fiscal de equilíbrio, o qual tem como sua principal marca a solidariedade na distribuição do que é arrecadado a partir da “correlação entre fortalecimento da União para planejamento e ordenação das políticas públicas e aprimoramento das competências das unidades periféricas”, criando-se “um sistema que não prioriza extremos, mas que alcança no equilíbrio suas melhores virtudes a serem concretizadas” (TORRES, 2014, p. 262).

Sobre a seriedade da função do Supremo Tribunal Federal para assegurar o equilíbrio do Estado Federal Brasileiro, que implica a descentralização, isto é, autonomia dos entes federados, verifica-se:

“A atividade censória do Supremo, quando exerce o controle da constitucionalidade das Constituições dos Estados, reflete na sua intensidade, maior ou menor, o volume das normas centrais e o próprio estilo da Constituição Federal. O controle não deve ser inibidor do poder de organização, eliminando originalidades que não colidam com a supremacia inquestionável da Constituição Federal. [...] As soluções criativas configuram o modelo estadual de organização constitucional e essa criatividade, atendendo às peculiaridades de cada Estado, deve ser preservada sempre que for possível compatibilizar o poder de organização do Estado com as normas supremas da Constituição Federal” (HORTA, 1995, P. 397)

A Constituição da República confere ao Supremo Tribunal Federal a posição de Tribunal da Federação (artigo 102, inciso I, alínea f), atribuindo a esta Corte, em tal condição institucional, o poder de dirimir controvérsias que, ao irromperem no âmbito do Estado Federal, culminam por antagonizar as unidades o compõem. Essa competência jurídico-institucional da Suprema Corte impõe-lhe o dever de velar pela intangibilidade do vínculo federativo e de zelar pelo equilíbrio harmonioso das relações políticas entre os entes estatais brasileiros (ACO 2.661, Rel. Min. Celso de Mello, Pleno, julgado em 13.05.2015).

A reflexão que o presente caso impõe consiste na definição do papel institucional desta Corte, como Tribunal da Federação, diante do iminente colapso fiscal de um ente federativo. Diante de conflitos que tangenciam a mega política, não cabe ao Supremo Tribunal Federal se eximir de adotar as intervenções que restabeleçam, à luz

dos princípios constitucionais, a paz federativa. Não cabe ao Supremo Tribunal Federal meramente assistir, como um espectador indiferente, o ocaso de um ente federativo e as consequentes violações à dignidade dos cidadãos que, em consequência, serão privados dos seus direitos constitucionais sem que tenham concorrido para esse desfecho.

A jurisdição constitucional é contextual. Cabe à Corte Constitucional ler os princípios constitucionais à luz dos arranjos institucionais que se descortinam nas documentações juntadas aos autos e nas manifestações.

Ocorre que, a concretização de todos esses institutos só ocorre quando existe a real e concreta transferência de recursos entre os entes federativos, ou seja, quando são disponibilizados os ativos financeiros necessários para o agente que tem responsabilidade e conhecimento no que gastá-los.

Nas últimas décadas, para identificar a utilização maior dos tipos de contribuições (espécie de tributo) na composição da arrecadação da União, agregada à tentativa de redução da carga de impostos, pois diferentemente desses não são obrigatoriamente repartidas com os demais entes da federação. Para viabilizar tal artifício, uma vez que as contribuições são de maneira geral vinculadas à finalidades específicas no que tange a sua aplicação, a União criou e institucionalizou o regime de desvinculação de receitas (DRU), permitindo que o produto dessa arrecadação seja livremente manejado em seu orçamento, sem que ocorra qualquer perda decorrente da repartição obrigatória com os entes menores.

O posicionamento da Corte Constitucional se torna imprescindível por conta dos eventuais reflexos na arrecadação dessas medidas e, não em instância posterior, na capacidade real dos entes subnacionais de promover seus objetivos e prestações sociais. O ponto nodal é a preocupação com a autonomia dos entes federados diante da proposta de redução de sua parcela nos vultuosos repasses de receitas da União para o custeio de suas atividades administrativas. Ademais, é necessária a harmonia para a manutenção da "união indissolúvel", podemos extrair o dever de lealdade entre as unidades federadas, que no exercício de suas competências autônomas devem observar obrigações e limitações que possibilitem a manutenção da federação.

De sorte que, além de fundamento axiológico destes princípios expressos na Constituição, o princípio da lealdade federativa é deles, ao mesmo passo, decorrente, pois não há como se manter a unidade federativa sem que se adotem condutas de fidelidade entre os membros da federação, bem como não há como respeitar a

autonomia de cada ente sem que se exija dos demais limites no exercício de suas competências

O presente quadro de desequilíbrio, apesar de encontrar origem nas próprias determinações constitucionais, é agravado pelas medidas que, mesmo não tendo o objetivo principal de reduzir os repasses aos Estados-membros, acaba por amortizar drasticamente ou dificultar as transferências intergovernamentais.

Nesse contexto, todo e qualquer julgamento do Supremo Tribunal Federal se torna relevante para manter os contornos do Federalismo Cooperativo Fiscal, imprimindo uma necessidade de estabilização e fortalecimento das unidades federativas locais no exercício de sua competência, sob pena de ser impossibilitado o exercício desta mesma atribuição.

Considerando o desenho do Federalismo Brasileiro e a previsão do repasse de caráter essencial para as finanças dos Estados e Municípios, um dos principais debates se desdobra na possibilidade de redução do montante entregue aos entes menores por ato unilateral do ente maior (mediante a instituição de algum benefício fiscal ou desoneração tributária). Em outras palavras, se dentro do modelo constitucional de Federalismo Cooperativo baseado na participação dos entes menores na arrecadação dos entes maiores impõem que os percentuais de repasse sejam calculados com base no que seria arrecadado desconsideradas de quaisquer previsões de incentivos fiscais.

A Corte Constitucional foi convocada para tratar sobre o assunto, de modo que serão abordá-los em seguida.

No entanto, antes de prosseguir com a análise da jurisprudência, é importante mencionar que o poder de tributar exercido pelos entes federados não é ilimitado, assim como não se pode dispor livremente das receitas provenientes da arrecadação. Dentro dos conceitos expostos na presente dissertação, permanece a constatação das tratativas da União Federal de aumentar e concentrar os recursos financeiros do país.

Na contextualização da previsão constitucional de transferências intergovernamentais obrigatórias, as medidas de desoneração que implicam na diminuição dos repasses aos entes menores devem ser construídas sob a noção de quem efetivamente detém a propriedade da receita. Muito embora o exercício da competência tributária em sua integralidade é garantido a cada ente federado, resta saber se esse exercício deve considerar os efeitos decorrentes de eventuais renúncias fiscais, ou seja,

se é permitida a disponibilidade do percentual da arrecadação que será destinado a outros entes federativos.

A interação entre a competência tributária e a competência financeira é o fio condutor que orientará a discussão, em razão de ambas proporcionarem a mesma consequência: exercer o direito de obter fundos, seja por arrecadação própria, seja pela participação no produto da arrecadação alheia. Deste ponto de partida, procura-se distinguir quem seria o real possuidor da receita.

A dinâmica apontada pode ser facilmente encontrada nos julgamentos dos Recursos Extraordinários 572.672/SC e 705.423/SE pelo STF.

Considerando a situação tratada em cada apelo extraordinário, verifica-se, em um primeiro momento, uma tendência da Corte Suprema em prevalecer as diretrizes constitucionais do Federalismo Fiscal Cooperativo. No entanto, em um segundo momento, a mesma corte se posiciona pela prioridade da possibilidade ou não do ente federado exercer sua competência tributária.

Diante das opiniões distintas dos Ministros da Corte Guardiã da Constituição, apura-se uma notável vulnerabilidade dos entes federativos locais ante às práticas fiscais da União que, como exposto anteriormente, buscar priorizar a arrecadação por meio da instituição de Contribuições Sociais.

Apona-se, desde já, que a noção de tempo dentro da matriz de incidência será ponto determinante no posicionamento que não há empecilhos para promoção de benefícios ou renúncias fiscais, já que a partilha do bolo ocorreria em momento posterior à própria arrecadação, de modo que essa não poderia produzir efeitos na elaboração de lei com matéria tributária.

Com a constatação que até mesmo o STF possui interpretação diversa sobre a questão, demonstra-se ainda mais a importância do tema e a necessidade de se buscar um posicionamento jurisdicional definitivo.

3.1. O RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 572.762

Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pelo Estado de Santa Catarina em face do acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça, que deu provimento ao recurso de apelação do Município de Timbó, sob o argumento de que a retenção da parcela do

ICMS pertencente aquele ente federado em razão da concessão de incentivos fiscais violaria a Constituição Federal.

Em prol de sua tese, o Estado de Santa Catarina sustentava que o Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense – PRODEC seria um mecanismo de desenvolvimento sócio econômico do estado, que permitiria que as empresas instaladas no estado se beneficiassem e com uma das seguintes formas de incentivo: (i) o financiamento por meio de instituição financeira oficial ou (ii) a postergação do recolhimento do ICMS.

Com a instauração do benefício fiscal era permitido ao contribuinte localizado em Santa Catarina a postergação do recolhimento de ICMS, de forma que o recolhimento ocorreria e o valor seria recebido de volta parcialmente na forma de um financiamento. a controvérsia, em si, se consistia no fato do estado apenas computar no cálculo de repasse do ICMS aos municípios a parcela do imposto que não era devolvida aos contribuintes. Dessa forma, tinha esse como resultado a redução de 75% na base de cálculo do repasse, visto que apenas 25% do imposto era recolhido imediatamente, o restante era parcelado em até 60 meses.

Complementa a sua alegação com o argumento de que não seria possível se falarem arrecadação de tributo e, conseqüentemente, em direitos dos municípios a repartição da receita dele recorrente, uma vez que o momento do recolhimento do tributo seria diferido.

Diante da relevância jurídica, política e econômica do tema, foi reconhecida a existência de repercussão geral³⁸ do tema, uma vez ultrapassados os interesses individuais dos entes em litígio. Em sede de julgamento, foi negado provimento ao recurso extraordinário e se manteve o acórdão do Tribunal de Justiça local, por unanimidade.

Consignou o entendimento que a relação do município com o produto da arrecadação do imposto do ente maior, na parcela que lhe cabe, é de sua verdadeira titularidade.

É imperativo ressaltar que, em trecho que se tornaria essencial a compreensão da posição do STF a partir do julgamento do RE 705.423, em âmbito local se concluiu que a arrecadação do ICMS ocorreu em seu todo, de forma que o benefício fiscal consistiria

³⁸ Tema 42: Retenção de parcela do produto da arrecadação do ICMS, pertencente aos Municípios, em razão da concessão de incentivos fiscais pelo Estado-membro.

no repasse de parte do produto da arrecadação. Nos termos do voto do Relator, Ministro Ricardo Lewandowski, Mesmo que se ignorasse a compreensão anterior, restaria configurada a inconstitucionalidade da redução do repasse aos municípios, pois “a parcela do imposto a que se refere o artigo 158, IV, da Lei Maior Não constitui receita do Estado, mais, sim, dos Municípios, aos quais pertencem de pleno direito (...) não podendo o ente maior dela dispor a seu talante sob pena de grave ofensa ao pacto federativo”.

O entendimento do Ministro Relator foi construído com base em 2 argumentos diferentes: (i) uma vez arrecadado o ICMS, um quarto da receita pertence de pleno direito aos municípios, vedada qualquer retenção pelo Estado e decorrência de benefício fiscal estadual que vem a ter por objeto o montante arrecadado e (ii) mesmo considerado um momento anterior a efetiva arrecadação do imposto, os benefícios fiscais instituídos pelo Estado não podem afetar o montante a ser repassado ao Município.

Sobre o primeiro ponto não existe espaço para muito debate, tendo em vista que se configura evidente ofensa à Constituição qualquer manipulação da base de cálculo do repasse aos municípios em virtude de algum gasto tributário instituído posterior e unilateralmente pelo Estado. consolidada a arrecadação, a parcela pertencente aos municípios deve ser tão somente repassada. Com relação ao segundo ponto, ressalta-se que é a fração objeto de repasse é de titularidade dos entes menores por força de disposição expressa constitucional, não tendo os Estados qualquer disponibilidade sobre essa parte do tributo.

Cabe mencionar também as lições do Ministro Carlos Britto, que dispôs acerca da possibilidade estadual de conceber benefícios fiscais, indicando que o incentivo estadual deve ser elaborado excluindo o percentual de 25% de repasse.

Nas transcrições do julgamento, ficou registrada a importância deste precedente, uma vez que obrigou a corte a examinar e se pronunciar a respeito de uma matéria técnica e específica sobre distribuição de receitas, porém destaca a importância da autonomia financeira municipal, concebida e pormenorizada pelo texto constitucional no desenho de repasse ou distribuição de participação.

A repartição vertical e horizontal de competências, aliada a partilha dos recursos financeiros, é a característica mais relevante do Estado Federal, pelo menos a que apresenta maiores consequências de ordem prática, ao lado do debate acerca da distribuição de competência, seja à atribuição de renda as próprias às unidades

federadas. Com esse efeito, é indispensável que o participe da Federação, que exerce sua autonomia dentro de uma esfera de competências própria. Seja contemplado com a necessária contrapartida financeira para fazer face às obrigações decorrentes do pleno exercício de suas atribuições.

Foi citado expressamente no voto do Ministro Relator que no Federalismo Cooperativo entre os entes estatais podem ser beneficiários de rendas relativas a tributos de alheia competência. Podendo ocorrer também a hipótese de que o ente competente não possuirá o produto da arrecadação de tributo próprio.

Não se esquece que quem confere competências, na verdade, está transferindo encargos, sendo imprescindível atribuir-se ao ente político as rendas adequadas para que possa desempenhá-las satisfatoriamente. Sem autonomia financeira, a autonomia política será apenas nominal, porquanto não se pode agir com independência aquele que não possui recursos próprios.

A abordagem singular de cada voto do plenário também merece ser considerada como um fator determinante, isso porque, a posição unânime do Tribunal não restou somente atrelada ao conceito de receita efetivamente arrecadada. Pelo contrário, foi examinada de modo expreso o problema da competência do ente maior de conceber benefício ou incentivo fiscal em prejuízo da arrecadação total do imposto.

Chegou se a considerar a possibilidade de edição de súmula vinculante, que não chegou a ser publicada, mas que poderia ser intitulada da segunda forma: “é inconstitucional lei estadual que, a título de incentivo fiscal, retém parcela do ICMS pertencente aos municípios”.

Muito embora o resultado tenha sido objeto de críticas doutrinárias, em virtude de uma suposta limitação indevida da competência tributária, o posicionamento da Corte aplicou uma leitura de Federalismo Fiscal que privilegia autonomia financeira dos entes menores, ainda que tal entendimento implique na imposição de limites de dos ao exercício da competência tributária pelos entes maiores.

Mesmo com o brilhantismo e a clareza da posição adotada neste julgamento, o tema voltou a ser discutido pelo plenário quando do julgamento do RE 705.423. De maneira surpreendente, o Supremo Tribunal Federal, sob a posição de existir diferenciação entre os dois casos, adotou solução diametralmente oposta, entendendo que a União Federal poderia livremente instituir benefícios fiscais que interferisse na

repartição de arrecadação de seus impostos para o fundo de participação dos Municípios. É o que será analisado a seguir.

3.2. O RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 705.423

Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pelo Município de Itabi em face do acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região, que deu provimento ao recurso de apelação da União Federal, para discutir se a concessão de benefícios, incentivos e isenções fiscais relativos ao Imposto de Renda – IR e ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI pode impactar o cálculo do valor devido aos Municípios a título de participação na arrecadação dos referidos tributos.

Em prol de sua tese, o Município de Itabi sustentava, em síntese, que base do cálculo da quota parte do Fundo de Participação dos Municípios - FPM a que a Municipalidade faria jus é percentual do produto da arrecadação dos referidos impostos, sem a dedução dos valores dos incentivos, benefícios e isenções fiscais concedidos pelo ente maior.

Adicionalmente, sustentou divergência entre o recorrido e o RE 572.762, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, a qual “entendeu que a concessão de benefícios, incentivos e isenções fiscais só podem ser realizados com a parte que cabe aos Estados e a União Federal, devendo ser preservada a parcela do montante arrecadado que constitucionalmente pertence aos municípios”.

Na ocasião de apresentação de contrarrazões, a União sustentou que a distribuição do produto da arrecadação e a concessão de incentivos não estariam necessariamente relacionados, uma vez que a possibilidade de instituir isenções está contextualizada no exercício legítimo da competência tributária do respectivo agente político. Ademais, se reporta ao teor do artigo 159, I, da Constituição Federal, o qual dispõem sobre o produto arrecadado, não remetendo ao ideal do que poderia ter sido arrecadado se a competência tributária fosse exercida de forma integral e ampla.

Diante da relevância jurídica, política e econômica do tema, foi reconhecida a existência de repercussão geral³⁹ do tema, uma vez ultrapassados os interesses individuais dos entes em litígio. Em manifestação de preliminar de repercussão geral, o

³⁹ Tema 653 - Valor devido pela União ao Fundo de Participação dos Municípios, relativamente aos impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, em face de benefícios e incentivos fiscais concedidos em relação a esses mesmos impostos.

Ministro Ricardo Lewandowski definiu a questão constitucional vertida no apelo extremo da seguinte forma:

“A questão constitucional versada neste recurso consiste em definir, sob o prisma constitucional, até que ponto a concessão de benefícios e incentivos fiscais relativos ao Imposto de Renda e ao Imposto Sobre Produtos Industrializados pode impactar nos valores transferidos aos Municípios a título de participação na arrecadação daqueles tributos.”

O objeto de discussão apresenta singular relevância por afetar pilares do nosso sistema federativo, a saber, a autonomia financeira dos Municípios e a competência tributária da União.

Em sede de julgamento, foi negado provimento ao recurso extraordinário e se manteve o acórdão do Tribunal Regional Federal, por maioria.

Consignou-se o entendimento de que “É constitucional a concessão regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais relativos ao Imposto de Renda e Imposto sobre Produtos Industrializados por parte da União em relação ao Fundo de Participação de Municípios e respectivas quotas devidas às Municipalidades”.

O entendimento do Ministro Relator foi construído com base em 2 argumentos diferentes: (i) a União Federal detém competência tributária para conceder incentivos e renúncias fiscais não configurando violação à autonomia financeira dos municípios e (ii) o teor do artigo 158, I, da Constituição Federal estabelece que a repartição se dará a partir do produto da arrecadação, não havendo os Municípios e Estados direito à repartição de valores não arrecadados.

Contudo, diante da exigência de se encarar a divergência com o julgamento anterior, procederemos com uma análise mais analítica dos contornos do caso concreto. De início, ficou estabelecido que a intenção do recurso extraordinário seria delimitar o conteúdo jurídico da expressão “produto da arrecadação”.

Assim, hipótese levantada seria a seguinte: é constitucional a redução do produto da arrecadação que lastreia o FPM e respectivas quotas devidas às Municipalidades, em razão da concessão regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais relativos aos Impostos de Renda e Sobre Produtos Industrializados por parte da União?

Considerando essa problemática, o primeiro passo seria distinguir se existe ou não conexão com o Tema 42 da sistemática da Repercussão Geral, cujo recurso-paradigma é RE 572.762.

Realizando uma análise integral de seu conteúdo, é possível verificar que se trata de controvérsias substancialmente distintas, porquanto são diferentes os contextos fático-normativos subjacentes aos litígios. Como exposto no iter anterior, o STF assentou a posição de que o repasse das receitas públicas tributárias transferidas, via fundo de participação, não pode sujeitar-se às técnicas e condicionantes previstos em programa estadual de benefício fiscal. Portanto, é inviável a retenção de parcela do produto da arrecadação do ICMS.

Sob a axiologia do próprio do Direito Financeiro, a discussão do Tema 42 concentrou-se na natureza compulsória ou voluntária das transferências intergovernamentais, ao passo que o cerne do debate a ser levado a cabo neste Tema 653 da sistemática da repercussão geral reside na diferenciação entre participação direta e indireta na arrecadação tributária do Estado Fiscal por parte de ente federativo.

Dessa forma, a discussão envolvida no presente caso não trata do mesmo assunto. Tal afirmação pode ser compreendida, considerando as lições do ilustre doutrinador de direito financeiro, o Professor José Maurício Conti (2001, p. 38-73):

“O sistema hoje vigente de repartição de receitas tributárias no Brasil prevê, além dos tributos exclusivos de cada uma das esferas de governo, os dois tipos de participação na arrecadação: direta e indireta. Adota, por conseguinte, o sistema misto, acolhido na maioria dos Estados modernos. (...)

A participação direta vem regulada basicamente nos arts. 157 e 158 da Constituição. O artigo 157 trata da participação direta dos Estados e Distrito Federal na arrecadação da União e o artigo 158 trata da participação direta dos Municípios nas arrecadações da União e dos Estados. (...)

Prevê também a Constituição diversas formas de participação indireta. As participações indiretas ocorrem por meio da criação de fundos. Há vários fundos previstos na Constituição Federal e, além destes, inúmeros outros criados pela legislação infraconstitucional. (...)

Cumprir destacar ainda que, além do sistema de transferência intergovernamentais de natureza compulsória, como as que foram anteriormente analisadas, quer sob a sua forma direta, quer sob a sua forma indireta, há diversas formas de transferências voluntárias, como é o caso das subvenções, por exemplo.”

É importante também missionar que o entendimento disposto nas especificidades do precedente RE 572.762 não permite a sua aplicação para casos gerais de concessão de benefícios e isenções fiscais⁴⁰. Nessa mesma direção, a manifestação do Ministro Joaquim Barbosa ao decidir a STA 681-MC/PB:

“(...) os municípios não têm expectativa legítima à arrecadação potencial máxima, nem dispõem de meios para compelir os estados membros e o Distrito Federal a absterem-se de conceder benefícios fiscais. Resumidamente, a Constituição assegura ao município uma parcela do produto arrecadado com a cobrança do ICMS, e não uma parte do produto que poderia ter sido arrecadado se não houvesse benefícios fiscais. Complementarmente, se o benefício fiscal incide após a arrecadação, essa diminuição não pode prejudicar a expectativa dos municípios. Tal era a hipótese do Prodec, examinada no precedente indicado. Para se aferir a importância dessa distinção entre os quadros (benefício incidente antes ou no momento da cobrança do tributo e benefício incidente após a arrecadação dos valores), lembro que a publicação do enunciado da Súmula Vinculante 30 (‘é inconstitucional lei estadual que, a título de incentivo fiscal, retém parcela do ICMS pertencente aos Municípios’) foi suspensa no dia imediatamente seguinte ao da respectiva aprovação (DJe de 18.02.2010)”.

Nesse sentido, é possível afirmar que o RE 572.762 contemplava apenas a necessidade de o ente maior entregar ao ente menor o que havia sido efetivamente arrecadado, sem condicionar a entrega “a técnicas de condicionantes previstas em programa estadual de benefício fiscal”. De acordo com o entendimento, não teria sido fixada pela Corte Constitucional qualquer limitação à concessão regular de benefícios fiscais pelo ente maior.

⁴⁰ Decisão proferida pelo Ministro Ayres Britto na STA 658/PB: “E não é só: fundamenta-se a decisão em causa em acórdão deste Supremo Tribunal Federal que parece tratar de questões distintas da apresentada nos presentes autos. Vale dizer: no julgamento do RE 572.762, da relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, esta nossa Casa de Justiça entendeu que 'a parcela do imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a que se refere o art. 158, IV, da Carta Magna pertence de pleno direito aos Municípios'. Contudo, é certo que a questão então submetida ao exame do Plenário deste Supremo Tribunal Federal era específica: no Estado de Santa Catarina, diante da instalação de Programa de Desenvolvimento da Empresa Estadual, havia a efetiva arrecadação do ICMS, ainda que postergada ou diferida. O que justifica, por si só, a conclusão de que 'o repasse da quota constitucionalmente devida aos Municípios não pode sujeitar-se à condição prevista em programa de benefício fiscal de âmbito estadual'. Quadro fático que parece não se confundir com a situação dos autos, em que há óbice à própria constituição do crédito tributário, em razão da concessão de isenções e benefícios fiscais pelo Estado, com fundamento no § 6º do art. 150 da CF”.

Passando ao mérito da discussão, o Ministro Relator Edson Fachin adotou três eixos de raciocínio: (i) pré-compreensões e premissas a respeito dos municípios no Federalismo Fiscal brasileiro; (ii) o arquétipo constitucional das competências e autonomias financeiras dos entes federativos; e (iii) os reflexos jurídicos desse paradigma fiscal no conteúdo e no cálculo do Fundo de Participação dos Municípios.

Quanto ao “MUNICÍPIO NO FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO”, foi lembrado pelo Ministro que, embora a tradição política brasileira seja marcada por avanços e recuos na afirmação política da autonomia dos municípios, o advento da Constituição da República de 1988 representou adequada estabilização das expectativas sociais em relação ao status constitucional das municipalidades como entes políticos autônomos⁴¹.

A opção do Poder Constituinte explanou uma expressão de dispersão da soberania estatal em mais esferas de decisão, isto é, caracterizando uma descentralização política e administrativa do Estado para viabilizar o aumento da participação política do cidadão na esfera pública:

“Portanto, no Brasil, já não se pode falar em uma estrutura binária, com a União e os Estados federados convivendo sobre o mesmo território geográfico. Há, agora, três esferas de governo diversas, compartilhando o mesmo território e povo: a federal, a estadual e a municipal. (...)

Aqui também há a tríplice capacidade, que caracteriza a autonomia: capacidade de auto-organização – incluindo-se a auto legislação – de autogoverno e de autoadministração” (TAVARES, 2015, p. 854-855).

Foi ressaltado pelo Ministro que o novo arranjo constitucional de 1988 repercutiu na divisão geográfica da atividade fiscal do Estado e nas respectivas responsabilidades alocativas de recursos públicos, esboçando a fórmula do Federalismo Fiscal brasileiro. O próprio exercício das capacidades da autonomia municipal pressupõe custeio mediante receitas públicas e a atribuição de competências administrativas.

⁴¹ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito (...)

Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

Art. 34. A União não intervirá nos Estados nem no Distrito Federal, exceto para:

VII - assegurar a observância dos seguintes princípios constitucionais:

c) autonomia municipal;”

Nesse sentido, foram destacados dois fenômenos políticos relevantes para digressão do caso concreto: (i) a municipalização das receitas e despesas públicas; e (ii) a significativa criação de municípios na primeira década de vigência da Constituição da República de 1988.

A respeito do primeiro fenômeno, as transferências governamentais no âmbito constitucional representam um movimento ímpar na história federativa brasileira e em comparação com experiências de outros países, com igual ou maior nível de desenvolvimento econômico. Por conseguinte, é possível afirmar que os municípios passaram a ter um peso relativo significativo no que toca à distribuição e à aplicação de verbas públicas, a ponto de tornarem-se atores políticos essenciais na concretização do projeto constitucional de escopo nacional.

Em relação ao segundo fenômeno, verifica-se que a alteração de ordens constitucionais gerou distorção em plano federativo no que toca à criação de municípios. Nesse ponto, ficou registrado que o texto constitucional apresentou relevante alteração na metodologia de criação de entes municipais, ao remeter exclusivamente ao âmbito estadual a regulação do tema, que passou a contar com o critério de viabilidade mínima financeira, econômica e populacional.

Conquanto a “AUTONOMIA FINANCEIRA DOS MUNICÍPIOS E COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DA UNIÃO”, o Ministro Relator estabelece um liame de conciliação hermenêutica entre a competência tributária da União e a autonomia financeira dos Municípios.

De um lado resta compreendida a autonomia financeira como capacidade de autofinanciamento das atividades estatais representadas pelo autogoverno, à luz de suas características essenciais, que são a independência, a suficiência e a eficiência, percebendo-se que os Municípios têm-se afirmado progressivamente como parte vital da Federação, em que pesem às desigualdades sociais e regionais e às promessas civilizatórias não cumpridas, em maior ou menor medida, pelo Estado brasileiro.

Na distinção entre competência tributária⁴² e capacidade tributária ativa reside a significância normativa das isenções fiscais, haja vista que essas resultam do não exercício da capacidade tributária ativa, a despeito da manutenção da referida competência. Fica evidente como se delimita que o poder de isentar⁴³ é decorrência lógica do poder de tributar, ou, metaforicamente, o verso e o averso de uma mesma moeda.

Permita-se transcrever a notável lição do professor Celso de Barros Correia Neto, que estipula que os incentivos e renúncias fiscais transmuta a preocupação para o foco de proteger o núcleo essencial da capacidade contributiva e do dever fundamental de concorrer à manutenção do Estado Fiscal:

“Vale dizer, em matéria de incentivo e renúncia fiscal, a questão está menos em determinar o quanto de tributo se deve pagar, do que em saber por que um não está obrigado a pagá-lo, se todos os demais estão. Resta então questionar o sentido que adquire certa dispensa de pagamento no contexto de dado sistema tributário, e aqui se inverte a lógica do pensamento fiscal. É preciso pensar o conceito e o controle judicial dos incentivos e renúncias fiscais pelo caminho oposto: ver o tributo ao avesso.” (CORREIA NETO, 2014, p. 25)

⁴² “A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos. (...)”

Não se confunde com a capacidade tributária ativa. Uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo. O estudo da competência tributária é um momento anterior à existência mesma do tributo, situando-se no plano constitucional. Já a capacidade tributária ativa, que tem como contranota a capacidade tributária passiva, é tema a ser considerado no ensejo do desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que acontece, no mundo físico, o fato previsto na hipótese normativa.” (CARVALHO, 2014, pp. 218-219)

⁴³ “1º) A Constituição assegura tão somente, pelo princípio da competência tributária, uma autorização, previamente delimitada por ela própria, para a criação de tributos;

2º) A criação ou instituição de tributos, e consequentemente das isenções, é matéria sob reserva de lei;

3º) Antes que a lei o regule, inexistente tributo válido no sistema da tributação vigente no país (excetuadas hipóteses que são irrelevantes face a estas conclusões);

4º) Compreende-se no âmbito material do princípio da legalidade a definição do fato gerador da obrigação tributária;

5º) O fato gerador é, pois, uma entidade jurídica, hipoteticamente prevista em lei e sem cuja realização não pode existir a obrigação tributária (efeito constitutivo da obrigação tributária);

6º) O ato de lançamento tributário declara a obrigação preexistente e torna-a líquida (efeito declaratório do lançamento quanto à obrigação e constitutivo quanto ao crédito fiscal);

7º) O regime jurídico-material da tributação abrange a disciplina das isenções;

8º) É portanto a lei que, ao selecionar fatos geradores e delimitar o campo abrangido pela hipótese de incidência, institui as isenções, isto é, retira certos fatos ou pessoas, normalmente sujeitos à tributação do campo de incidência da definição legal do fato gerador.” (BORGES, 2007, pp. 170-171)

Em frente dessas considerações, restou tão somente buscar o sentido jurídico na dispensa de pagamento do IR e do IPI realizado pela União no contexto federativo do STN, sobretudo no que toca à participação indireta dos entes municipais no produto da arrecadação desses impostos, por via do FPM.

Como explicado em outras oportunidades durante o presente estudo, a repartição de receitas correntes conjuga duas espécies de financiamento dos governos locais: uma pelo critério da fonte (cobrança de tributos de competência própria) e outra pelo produto, o qual se traduz em participação no bolo tributário de competência do governo central.

Colocando o foco na segunda hipótese, não existe direito a uma participação referente a uma arrecadação potencial máxima em que se incluiria os incentivos e as renúncias fiscais, sob pena de subversão da decisão do Poder Constituinte em momento constitucional no que diz respeito ao modelo de Federalismo Fiscal.

Apesar de ser consciente a respeito das assimetrias existentes no Federalismo Fiscal brasileiro, estabelece-se que não cabe ao Supremo Tribunal Federal refazer as opções federativas determinadas pelo poder constituinte, visto que é mais importante prezar pela estabilidade do Estado Democrático de Direito.

Em relação ao “CONTEÚDO E CÁLCULO DO FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS” o acórdão apresenta uma verdadeira taxonomia normativa sobre a sua caracterização e objetivo, podemos ser aqui sintetizados de maneira muito simplória como a reserva de receita afetada para aplicação determinada em lei, não sendo, em regra, dotado de personalidade jurídica. Para melhor demonstrar a visão do Ministro Relator:

“O caso da transferência de recursos por meio dos Fundos de Participação previstos na Constituição brasileira é o típico caso de transferência intergovernamental automática e obrigatório ‘por fórmula’. O sistema de transferência intergovernamental adotado pela Constituição brasileira que faz uso dos Fundos de Participação nada mais é do que uma fórmula de redistribuição de recursos entre as diversas esferas de governo. Os Fundos de Participação foram criados apenas e tão somente como uma etapa intermediária – e necessária – entre as regras de recebimento dos recursos e as regras de distribuição dos mesmos recursos. São, pois, partes integrantes da fórmula de redistribuição de recursos acolhida pelo Texto Constitucional que permitem a operacionalização dessa sistemática.

Não há por que atribuir personalidade jurídica – ou capacidade postulacional, ou processual – a parte de uma fórmula matemática de transferência intergovernamental despida de qualquer grau de autonomia. A figura dos Fundos de Participação não tem, na verdade, qualquer tipo de personalidade jurídica, ou capacidade postulacional, ou qualquer outra denominação que se dê figuras intermediárias entre uma entidade com personalidade jurídica e um bem completamente despersonalizado.” (CONTI, 2001, p. 79)

Em conjunto com essa conceituação, foi possível delimitar o significado normativo da expressão “produto da arrecadação” como o resultado da arrecadação que abrange a arrecadação tributária bruta, sem a possibilidade de dedução das despesas administrativas e computando-se as multas moratórias e punitivas.

Portanto, na visão do Plenário, não teria como se incluir na base de cálculo do FPM os benefícios e incentivos fiscais devidamente realizados pela União em relação a tributos federais, à luz do conceito técnico de arrecadação.

Adicionalmente, foi considerado o disposto no artigo 150, §6º, da Constituição da República, que dispõe sobre submissão à lei específica a concessão de “qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições”, por sua vez regulada no artigo 14 da LRF, a desoneração tributária regularmente concedida impossibilita a própria previsão da receita pública.

Logo, consignou-se o entendimento que seria incabível interpretar a expressão “produto da arrecadação” de modo que não se deduzam essas renúncias fiscais. Diante dessas razões, firmou-se convicção no sentido de que é constitucional a concessão regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais relativos ao Imposto de Renda e Imposto sobre Produtos Industrializados por parte da União em relação ao Fundo de Participação de Municípios e respectivas quotas devidas às Municipalidades.

Mesmo com todos esses fundamentos sendo expostos pelo Ministro Relator, o ministro Luiz Fux inaugurou posição divergente, ressaltando que o caso analisado não guardaria relevante divergência com o RE 572.762, delimitando sua controvérsia nos seguintes termos:

“O ponto principal da discussão consiste, portanto, em saber se de fato a expressão ‘produto da arrecadação’ pressupõem que o tributo seja primeiro arrecadado, não havendo que se falar em qualquer direito por parte dos entes subnacionais antes

disso. Sob essa ótica, haveria uma rígida separação entre os planos: da competência para a instituição de tributos e o da arrecadação, o que de certa forma, prestígio a posição da dogmática jurídica tradicional que tem defendido uma rígida segregação entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro”

O seu voto consubstanciou também a explanação acerca do histórico dos desenhos federativos brasileiros desde 1891, ressaltando, assim como fez o Ministro Relator, a tendência descentralizadora isso a atribuição de enorme autonomia aos Municípios, formalizando a noção de importância perante o Federalismo Fiscal e apontando os aspectos essenciais das investidas centralizadoras da União.

Em seguida, registrou a Extrema importância da receita dos fundos nas finanças municipais, especificamente por considerar como irrisória arrecadação tributária própria da grande maioria dos municípios brasileiros, ocasionadas não só pelas dificuldades políticas locais, mas como também pela insuficiência da base econômica dos impostos de competência municipal.

Ao analisar o caso concreto, o voto divergente destacou que o Governo Central progressivamente vem aumentando os benefícios fiscais incidentes sobre o IPI como meio de estimular o consumo e a produção industrial e sobre o IR Para aumentar o poder de consumo dos indivíduos. Porém, a política de desoneração ocasionou grande prejuízo às finanças estaduais e municipais, rechaçando a visão simplista do poder de desoneração dos entes maiores.

Para o Ministro Luiz Fux, o caso paradigma tratava de uma efetiva arrecadação, mas o produto era envolvido em um programa de financiamento. Já no julgamento do presente caso, tratava-se da consideração do direito em abstrato dos entes menores ao que viria a ser arrecadado pelo governo federal e não foi, por conta das PRE visões de benefícios fiscais concedidos sobre os tributos supracitados.

No entanto, essa sutil diferença entre o momento anterior e posterior da arrecadação não pautou a razão de decidir do tribunal no caso paradigma. Adicionalmente, foi rejeitado o argumento de que o reconhecimento da obrigação do ente central de compensar as perdas do FPM significaria uma imposição indevida do Poder Judiciário sobre o exercício da competência tributária constitucionalmente assegurada, uma vez que em nada ficaria limitada a prerrogativa do ente de conceber benefícios sobre a parcela que lhe cabe dos impostos.

Na visão divergente, haveria pelo menos duas alternativas para a implementação prática desse entendimento: a União poderia limitar o benefício fiscal à parcela dos impostos de que tem disposição, deixando inalterada a arrecadação a ser destinada ao FPM ou poderia optar por conceber o incentivo sobre o valor cheio do imposto e absorver o montante da desoneração que incidir sobre a parcela indisponível.

Destaca-se que não foi considerada qualquer impossibilidade na operacionalização desses cálculos, uma vez que para instituir qualquer benefício fiscal, nos termos da LRF, é indispensável um estudo de impacto da desoneração no orçamento.

Dessa forma, se a instituição da Renúncia de receita já exige a demonstração analítica de seu impacto orçamentário-financeiro, não se pode sustentar ser incalculável o produto da arrecadação desconsiderando-se as desonerações para se compor a base de cálculo do repasse aos entes menores. caso os cálculos não existam, a instituição do benefício concedido é inconstitucional.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Quando se estabelece a noção de que toda pessoa denota um ser livre, é indispensável reconhecer que para ser titular de liberdade o indivíduo é participante ativo do contrato social, ou seja, é sujeito ativo e passivo das diretrizes previstas na Constituição.

É sabido que as Constituições Modernas disseminaram a compreensão que a tributação seria um fardo coletivo indispensável que atinge todas as pessoas, com objetivo de garantir, em princípio, a igualdade entre os entes e seus componentes.

Para tanto, foi absorvido a concepção de que, sem diferenciação e proporcionalmente aos seus recursos, todos os cidadãos devem contribuir para a composição de receitas destinadas a suprir as despesas estatais.

Verifica-se que se falar em deveres do cidadão atualmente permanece um assunto extremamente delicado, uma vez que é majoritária a concepção de que devam sobressair os direitos, as liberdades.

As prestações positivas do Estado continuam permeando os ideais dos cidadãos, ainda que se esteja diante da ruptura da estabilidade atingida pelo modelo do Estado Fiscal no pós-guerra. Foi depois da Segunda Guerra Mundial que se conseguiu compatibilizar plenamente o intervencionismo econômico e social do Estado com o Estado de Direito e com o Estado Democrático.

O Estado Fiscal é aquele que tem como principal característica o seu modelo de financiamento decorrente da arrecadação de tributos, em geral, os impostos, isto é, o cidadão passa a ser efetivamente um agente responsável pelo custeio das atividades estatais.

Em outras palavras, em ordem para cumprir as ações e interesses públicos, a coletividade contribui com recursos financeiros, mediante a confiança na concepção de autorresponsabilidade dos cidadãos. Deve-se também considerar o aumento das demandas por ações estatais, o que enseja a imperatividade de se conseguir harmonizar o financiamento da atuação estatal com os efeitos da tributação no setor produtivo.

Assim, o que se consigna é a noção de que o suporte financeiro do Estado contemporâneo tem na figura dos impostos o seu principal agente. O Estado possui como sua principal razão de ser a realização da pessoa humana, no respeito pela sua

eminente dignidade, o Estado Fiscal não pode deixar de se configurar como um instrumento dessa realização.

Uma tarefa que se torna mais complexa atendendo à perda de cooperação entre os entes federativos em resultado da transferência do centro de decisão de algumas políticas importantes para o ente de Poder Central. Efetivamente, as estruturas do poder local, pressionadas pela proximidade dos problemas e sobrecarregadas face à diluição do poder público governativo e à fuga de serviços desconcentrados do Estado, assumem tarefas novas, mas reclamam, simultaneamente, por um acréscimo de poder tributário para poder fazer face ao aumento dos encargos.

Dito isso, ao colacionar meios para subsidiar o Estado, tem-se a noção de orçamento público. Ou seja, é pelo arranjo de meios financeiros proveniente de seus componentes que o Estado será capaz de se fazer presente e honrar suas prerrogativas.

Mesmo com a conscientização de que para ocorrer a efetivação dos direitos fundamentais, mediante a implementação de políticas públicas ou não, é necessária a obtenção de recursos financeiros, para a maioria da sociedade não é compreensível, ou ainda identificável, o real impacto produzido pelas alterações normativas arrecadatórias.

Daí o problema atual mais crítico seja o da insuficiência da receita fiscal decorrente de uma competitividade existente entre os entes federados, levando sobretudo à uma disputa pela tributação originária e pelo produto desta também. Ou seja, a concorrência fiscal entre os Estados sem regras nem limites põe em causa a sustentabilidade financeira do Estado e não resolve o problema.

As evidências decorrentes da redução do orçamento somente são sentidas pela sociedade quando inviabilizam a garantia de acesso dos indivíduos aos seus direitos previstos na Constituição.

Em nenhum momento é questionado pela população quais seriam os responsáveis ou quais seriam as ações que ensejaram a alteração ou a descontinuidade das políticas públicas. Não se vislumbra, nem mesmo, se as medidas foram objeto de controle judicial.

A noção de equidade proveniente do princípio estrutural da Constituição viabiliza campo de debate ente os gastos públicos e a alocação de recursos para promover a igualdade dos cidadãos.

Com o passar dos anos, a concepção de Federalismo sofreu modificações, uma vez inserido em um contexto de movimento pendular, alternando períodos de

centralização de recursos financeiros nas mãos do Poder Central, com outros em que se busca conferir novas prerrogativas aos entes menores.

O Federalismo Cooperativo, enquanto modelo adotado pela Carta da República, é o desenho mais adequado para garantir que os interesses de todos os entes políticos estejam em paridade, na concretização de suas autonomias políticas, administrativas e financeiras, bem como garante a visão realista de que, apesar do Poder Central possuir instrumentos capazes de dirimir eventuais desigualdades entre as regiões, existem também mecanismos e medidas que tem como consequência o agravamento da disparidade entre as regiões.

O sistema tributário e os benefícios fiscais devem cumprir a função instrumental de apoiar o desenvolvimento econômico e social para atingir os objetivos fundamentais da Constituição brasileira

Em verdade, dentro do escopo do Estado Fiscal, ainda que sob a ética Federalista, se os atributos inerentes às autonomias dos entes federados não forem efetivamente respeitados e aprimorados, é possível estabelecer todo um cenário favorável para subsistir a inadequação das relações entre os entes maiores e menores, promovendo uma ruptura nas prestações governamentais e, conseqüentemente, a configuração de um grave desequilíbrio entre toda a República.

Foi possível identificar as principais ferramentas previstas no Ordenamento Jurídico que viabilizam a manutenção do modelo supracitado, decorrentes da interseção entre os sistemas tributário e financeiro, especialmente, a materialização da cooperação tem se dado por meio da repartição de receitas. Enquanto mecanismo fiscal, eventuais distorções na repartição geram desequilíbrio político e fiscal, à medida que tornam os entes menos favorecidos extremamente dependentes dos recursos externos para concretizar suas competências materiais.

A interação entre as políticas públicas, tributação e o ciclo orçamentário, vai além da previsão de arrecadação, receitas e despesas. Em verdade, essa relação se revela sob dois aspectos principais: i) como o orçamento é efetivamente dependente dos recursos provenientes essencialmente da arrecadação fiscal e ii) como a redução orçamentária aumenta a dependência do ente local ao Poder Central, aniquilando o conceito de autonomia previsto no Federalismo.

Percebeu-se que um dos aspectos centrais do debate sobre o Federalismo Brasileiro ainda é a partilha de recursos entre os três níveis governo. As medidas da

União Federal para tentar concentrar em suas mãos o produto de arrecadação é uma dinâmica conhecida pelo modelo brasileiro, facilmente percebida, porém de difícil manuseio e enfrentamento.

A ampliação da tributação por meio da instituição de contribuições sociais, as quais não estão sujeitas à repartição com os estados e municípios, é o meio centralizador do Poder Central. Ter conhecimento que por mais uma vez o equilíbrio financeiro e tributário está em risco e não tomar qualquer providência para limitar tal empreitada, é permitir que o modelo de Estado Fiscal previsto pela Constituição Federal de 1988 encontre seu declínio.

Como conclusão pode-se afirmar que a União Federal busca a coexistência de dois modelos de Estado Fiscal. O primeiro, o Estado fiscal propriamente dito, que denota a expressão do contrato social para suporte do Estado enquanto comunidade, financiado pela figura dos impostos e que está sujeito ao escrutínio democrático consubstanciado nos princípios constitucionais da legalidade fiscal, solidariedade e cooperação. O Segundo, seria um Estado Fiscal paralelo, financiando basicamente por contribuições sociais, instituídas sobre relações e manifestações de riquezas específicas, com designação de aplicação de receitas específicas.

Essa realidade tem expressão ainda mais acentuada no espectro municipal, entes que mais dependem dos repasses do Poder Central, pois uma vez em face de novos tributos (quase sempre designados por contribuições) perdem o seu direito de participar do produto da arrecadação. Não é raro que se tenha, na realidade, outras espécies de tributos como impostos disfarçados para fugir da previsão constitucional de repartição.

Considerando-se que as receitas passíveis de repartição pela União estão sendo progressivamente reduzidas, estabelece-se também um distanciamento do modelo previsto pela Constituição, o qual tem seu ineditismo diante dos outros modelos mundiais dirimido pela desconfiguração do suas diretrizes. Nesse patamar, os direitos dos entes destinatários das verbas repartidas acabam atraindo destaque e importância.

Assim, dentro da seara de discussão das transferências governamentais, restou evidente que a propriedade do percentual a ser repassado também se tornou matéria de discussão, necessitando, inclusive, do pronunciamento da Corte Constitucional.

O ponto nodal do debater é refletir sobre: tendo em vista que o produto da arrecadação dos impostos está previsto na lei, qualquer renúncia do Fisco (sem o

amparo de uma lei) absolutamente não poderia prejudicar a plena fruição do direito constitucional à participação nas receitas tributária.

Ocorre que, no campo doutrinário, não há um consenso sobre o tema, nem mesmo se tem normas infraconstitucionais que determinam exatamente como deve se interpretar as previsões constitucionais sobre percentual de repasse da arrecadação.

De fato, pela análise proferida pelo Supremo Tribunal Federal, verifica-se, dentro da análise dos Recursos Extraordinários 572.672/SC e 705.423/SE e da ausência de hierarquia entre os dois julgamentos, que ainda permanece a instabilidade financeira em virtude da disparidade entre as receitas municipais próprias e suas atribuições, notadamente, tendo em vista o fenômeno da descentralização de encargos públicos para o Município e a centralização na distribuição das competências tributárias.

A delimitação da previsão constitucional de transferências intergovernamentais obrigatórias e a efetivação de desoneração, implicam na redução das remessas aos entes menores, de modo que devem se ter bem estruturada a concepção de quem efetivamente detém a propriedade da receita.

Na literalidade dos julgados foi possível apurar os obstáculos existentes na definição de quais seriam os reais limites para os efeitos das repartições tributárias. Como os precedentes foram julgados sob o rito da repercussão geral, não se pode afirmar qual tese jurídica é mais correta ou mais aplicável. Dessa forma, a pergunta central da controvérsia acaba não sendo respondida.

Considerando a circunstância abordada em cada apelo extraordinário, confere-se, em uma primeira ocasião, uma convergência da Corte Suprema em garantir as diretrizes constitucionais do Federalismo Fiscal Cooperativo. Contudo, em uma segunda ocasião, a mesma Corte se posiciona pela possibilidade ou não do ente federado desempenhar sua competência tributária.

A concepção de tempo na matriz de incidência foi ponto categórico no posicionamento que não há impedimentos para promoção de benefícios ou renúncias fiscais, já que a partilha aconteceria em momento futuro à própria arrecadação, de forma que seria possível a produção de efeitos na elaboração de lei com matéria tributária.

Com a constatação que até mesmo o STF possui interpretação diversa sobre a questão, demonstra-se ainda mais a importância do tema e a necessidade de se buscar um posicionamento jurisdicional definitivo e fundamentado por estudos capazes de demonstrar a importância dos institutos em debate.

Percebe-se que, apesar do julgamento dos Ministros estarem repletos de conceituações e recortes doutrinários, não foram utilizados quaisquer parâmetros práticos para auxiliar no julgamento. Mesmo existindo entidades capazes de demonstrar em números a concretização dos preceitos constitucionais (o Congresso Nacional, o Tribunal de Contas da União e a Confederação Nacional dos Municípios, por exemplo), estas foram tão solenemente ignoradas e o resultado se deu no campo teórico, sem que, efetivamente, se resolvesse nada.

É imperativo mencionar ainda que a arrecadação enquanto tema de debate ganha ainda mais relevância em um momento no qual o país sobrevive em meio de uma crise fiscal acentuada, tornando a eficiência no uso dos recursos públicos (e, consequentemente, sua distribuição) um assunto de tratamento urgente.

O cenário permite estabelecer quais seriam os gatilhos e consequências de comprometer a ação estatal, denegrindo a figura do Estado Democrático de Direito e pondo em risco os direitos fundamentais garantidos pelo texto constitucional.

Em última análise, o tema é relevante na medida em que é possível se identificar o real grau de inadequação do modelo federativo adotado pelo Constituinte e o quanto são insuficientes e vulneráveis as autonomias por ele defendidas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Forense: Rio de Janeiro, 2018.

AFONSO, José Roberto Rodrigues. **Orçamento e finanças públicas na elaboração da Constituição da República de 1988**. Texto de discussão n. 87. Rio de Janeiro: FGV-IBRE, 2015.

AHMAD, Ehtisham; CRAIG, John. Intergovernmental transfers. TERNASSIAN, Teresa (Ed.). *Fiscal federalism in theory and practice*. Washington: International Monetary Fund, 1997. p. 73-107.

ALMEIDA, F. C. R. **A Renúncia de Receita como fonte alternativa de recursos orçamentários**. Revista Tribunal de Contas da União, v. 32, n. 88, p. 54-65, abr./jun., 2001.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. São Paulo:Malheiros, 2011. p. 238-239.

BARROSO, Luís Roberto. **A derrota da federação: colapso financeiro de Estados e Municípios**. In: BARROSO, Luís Roberto. Temas de direito constitucional. Rio de Janeiro: Renovar, 2002

BERCOVICI, Gilberto. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Revista de Direito Sanitário, v. 3, n. 1, 2002, p. 17.

_____. **Desigualdades regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: MaxLimonad, 2003.

BOECHAT, Stephan Righi. **Orçamento por Resultados e Direito Financeiro**. Série Direito Financeiro (Coord. J Mauricio Conti). São Paulo: Blucher Open Access, 2018.

BORGES, Jorge Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3 ed. São Paulo:Malheiros, 2007.

BRASIL. Ministério do Planejamento. **Sobre o PAC**. Disponível em: <<http://www.pac.gov.br/sobre-o-pac>>. Acesso em: 24 de agosto de 2022.

_____. Ministério da Economia. Secretaria Especial de Fazenda. Secretaria de Avaliação, Planejamento, Energia e Loteria. **Manual Técnico do Plano Plurianual 2020-2023**. Planejar, priorizar, alcançar. Brasília: SECAP/Ministério da Economia, 2019.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual Técnico de Orçamento (MTO) 2022**. Brasília, 2021.

_____. Congresso Nacional. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Texto Compilado. Acesso em 10/05/2022.

_____. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 26 de agosto de 2022.

_____. **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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 26 de agosto de 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 572.762**. Relator(a): RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 18/06/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-167 DIVULG 04-09-2008 PUBLIC 05-09-2008 EMENT VOL-02331-04 PP-00737

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 705.423**. Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-024 DIVULG 07-02-2017 PUBLIC 08-02-2017

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 2.515/2019** – Plenário, Rel. Min. Vital do Rêgo, sessão de 16.10.2019.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 2.368-34/2013-Plenário**. Processo nº 035.358/2012-2. Relator: Ministro Benjamin Zymler. Brasília, 4 set. 2013. Diário Oficial da União, Brasília, 13 set. 2009, Seção 1, p. 139.

BUCCI, Maria Paula Dallari. **Direito administrativo e políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2013.

BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana – entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2014.

CATARINO, João Ricardo. **Para uma teoria jurídica do tributo**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1999.

_____. **Para uma Teoria Política do Tributo**. 2.ed. Lisboa: Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 2009.

CONTI, José Mauricio. **Levando o direito financeiro a sério. A luta continua.** 3ª edição São Paulo: Blucher Open Access, 2019.

_____. **O planejamento orçamentário da administração pública no Brasil.** 1. ed. – São Paulo: Blucher Open Access, 2020.

_____. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação.** São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

CORRALO, Giovani da Silva. **O Estado brasileiro: entre o Federalismo Fiscal e a autonomia financeira municipal. Teoria do estado** [Recurso eletrônico on-line]; organização CONPEDI/UFS; Cordenadores: Ilton Noberto Robl Filho, Armando Albuquerque de Oliveira, Sergio Urquhart de Cademartori – Florianópolis: CONPEDI, 2015

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo.** São Paulo: Almedina, 2014.

DALLARI, Adilson A. **Lei orçamentária – processo legislativo.** Peculiaridades e decorrências. Revista de Informação Legislativa, 2015.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado.** 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **O Estado Federal.** São Paulo: Ática, 1986.

DALLAVERDE, Alexsandra Kátia. **As transferências voluntárias no modelo constitucional brasileiro.** Série Direito Financeiro (Coord. J Mauricio Conti). São Paulo: Blucher Open Access, 2016.

DALMOLIN, Marcelo Dalton; CARVALHO, Carlos Eduardo. **Uma análise institucionalista do pacto federativo fiscal brasileiro.** Revista Brasileira de Desenvolvimento Regional, Blumenau, 2019. Disponível em: <https://proxy.furb.br/ojs/index.php/rbdr/article/view/6326>. Acesso em: 01/06/2022.

DANELI FILHO, Eloi Cesar; PILAU SOBRINHO, Liton Lanes. **Neoliberalismo, globalização, desconstrução do Estado Fiscal e políticas públicas de inclusão social.** In: Encontro Nacional do CONPEDI, XVIII. 2009, São Paulo. Anais do XVIII Encontro Nacional do CONPEDI. Florianópolis: CONPEDI, 2009.

DANTAS, Andrea de Quadros. **O STF como árbitro da federação: uma análise empírica dos conflitos federativos em sede de ACO.** Revista Direito GV, v. 16, n. 2, p. e1964, 2020. Disponível em: https://bibliotecadigital.stf.jus.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/3273/TCC_Vanessa%20Bicalho.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em 27 de agosto de 2022.

_____. **O dever fundamental de pagar impostos, teoria da justiça e imunidades de templos de qualquer culto.** In: Encontro Nacional do CONPEDI, XIX. 2010, Fortaleza. Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI. Florianópolis: CONPEDI, 2010.

DOMINGUES, José Marcos. **Federalismo Fiscal Brasileiro**. Revista Nomos, v. 26, Ceará, 2007.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 28 ed. São Paulo: Saraiva.2002.

GRUPENMACHER, Betina Treiger; ZICCARELLI, Matheus. **A questão do ‘incentivo com o chapéu alheio’ entre União e Municípios** – RE 705.423/SE, tema 653/RG-STF. In: SCAFF, Fernando Facury (Org.). **Federalismo (s) em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019.

GUIMARÃES, Ulysses. **Discurso proferido na sessão de 5 de outubro de 1988**, publicado no DANC de 5 de outubro de 1988, p. 14380-14382. Disponível em <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/plenario/discursos/escrevendohistoria/25-anos-da-constituicao-de-1988/constituente-1987-1988/pdf/Ulysses%20Guimaraes%20-%20DISCURSO%20%20REVISADO.pdf>. Acesso em 10/05/2022.

HABERMAS, Jürgen. **A constelação pós-nacional: ensaios políticos**. Tradução de Márcio Seligmann-Silva. São Paulo: Littera Mundi, 2001

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 16. Ed. Revisada, atualizada e ampliada. São Paulo: Atlas, 2017.

HESSE, Konrad. **Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha**. Trad. Luís Afonso Heck, Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1998.

HOLMES, Sthephen; SUNSTEIN, Cass R. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. 2. ed. New York: W Norton & Co Inc, 2000.

INTERNATIONAL MONETARY FUND. **Manual de Transparência Fiscal**. Washington. 2007

KELSEN, Hans. **Teoria do Direito e do Estado**. 3 ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MOREIRA Neto, Diogo de Figueiredo. **Curso de direito administrativo**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

MOREIRA, Allan Gomes. **O Federalismo Cooperativo brasileiro e o problema do planejamento Orçamentário: Os repasses do FPE aos Estados-membros**. Revista de Direito Constitucional e Internacional, v. 90, ano 23, São Paulo, p. 335-358, jan./mar. 2015.

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista de Direito Público da Economia**, Belo Horizonte, v. 5, n. 20, out./2007.

_____. **O Dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2015.

_____. **Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal**. Vol.1. Coimbra: Almedina, 2005.

_____. **Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal**. Vol. 2. Coimbra: Almedina, 2008.

_____. **Por uma liberdade com responsabilidade. Estudos sobre direitos e deveres fundamentais**. Coimbra: Coimbra editora, 2007.

_____. **Reflexões sobre quem paga a conta do estado social**. v. 88. São Paulo: Revista Tributária e de Finanças Públicas, 2009.

OLIVEIRA, Cláudio Ladeira de e FERREIRA, Francisco Gilney Bezerra de Carvalho. **O Orçamento Público no Estado Constitucional Democrático e a Deficiência Crônica na Gestão das Finanças Públicas no Brasil**. Sequência (Florianópolis) [online]. 2017, n. 76 [Acessado 26 Agosto 2022], pp. 183-212. Disponível em: <<https://doi.org/10.5007/2177-7055.2017v38n76p183>>. ISSN 2177-7055. <https://doi.org/10.5007/2177-7055.2017v38n76p183>.

OLIVEIRA, Ricardo Victalino de. **Federalismo assimétrico brasileiro**. Belo Horizonte: Arraes, 2012.

PARES, Ariel; VALLE, Beatrice. **A retomada do planejamento governamental no Brasil e seus desafios**. In: GIACOMONI, James; PAGNUSSAT, José Luiz (Org.). *Planejamento e orçamento governamental*. v. I. Brasília: ENAP, 2006.

PASSEROTTI, Dênis C. **O orçamento como instrumento de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Blucher, 2017.

PRADO, Sérgio. **A questão fiscal na federação brasileira: diagnóstico e alternativas**. Comissão Econômica para América Latina (CEPAL). Brasília. 2007.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Temas de Direito Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento republicano e liberdade igual: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no brasil**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

SERRA, José & AFONSO, José Roberto R. **“Tributação, Seguridade e Coesão Social no Brasil”** in CEPAL, Serie Políticas Sociales n. 133. Santiago: Nações Unidas, 2007.

SOARES, Márcia Miranda. **Federalismo e políticas públicas**. Brasília: Enap, 2018

TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2015,

TORRES, Heleno Taveira. **Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro**. Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDFFE, Belo Horizonte, ano 3, n. 5, p. 25-54, mar./ago. 2014.

_____. **Constituição financeira e o Federalismo Cooperativo brasileiro**. In: SCAFF, Fernando Facury (orgs.). FEDERALISMO(S) EM JUÍZO. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2019.

_____. **Direito constitucional financeiro: Teoria da Constituição Financeira**. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

_____. **Direito Constitucional Financeiro: Teoria da constituição financeira**. São Paulo: Editora Revistas do Tribunais, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. **A cidadania fiscal múltipla**. In: (Org) REZENDE, Condorcet. **Estudos Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

_____. **Curso de direito financeiro e tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**, vol. II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários. 3 ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**, vol. III – Os Direitos Humanos e a Tributação: imunidades e isonomia. 3. ed, Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**, vol. IV – Os Tributos na Constituição. 3 ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**, vol. V – O orçamento na Constituição. 3 ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2005.