

NORMAS GERAIS DE DIREITO FINANCEIRO

GERALDO ATALIBA

Professor de Direito na Universidade de São Paulo

SUMÁRIO: *Art. 5º, XV, letra b da Constituição. Definição do Direito financeiro. Limites da competência federal. Autonomia dos Estados e Municípios. A regulamentação do preceito constitucional. Contabilidade pública e orçamento. Problemas de direito tributário. Natureza jurídica do orçamento. A Lei nº 4.320, de 1964. Alguns exemplos históricos. Contrôl e fiscalização orçamentária. Conclusão.*

1. Este trabalho tem por objetivo investigar o alcance do poder normativo do Congresso Nacional, no desempenho da atribuição expressa, conferida pela Constituição federal na letra *b*, XV, do art. 5º.

O regime constitucional vigente no Brasil, quanto à repartição geral das competências entre a União, Estados e Municípios, adotou o critério de expressamente definir as atribuições da União, deixando os poderes — conhecidos na doutrina como residuais — aos Estados.

Dispõe a Constituição federal em seu:

“art. 5º — Compete à União: XV — legislar sobre *b* — normas gerais de direito financeiro.”

É com fundamento nessa faculdade que o Congresso Nacional vem baixando, por iniciativa do Poder Executivo, leis que serão examinadas neste trabalho.

É reputado dos mais delicados e difíceis problemas, já enfrentados pela nossa doutrina — diante do específico panorama jurídico federal — aquêle da determinação do sentido e alcance das expressões constitucionais — “normas gerais de direito financeiro.”

De se salientar, desde logo a absoluta novidade que reveste essa disposição constitucional, antes desconhecida, não só no Brasil, como em qualquer outra parte. Implica, em primeiro lugar, na consagração de tese da autonomia do direito financeiro, por muitos ainda compreendido como domínio do direito administrativo.

2. Convém, portanto, inicialmente, definir o que seja “direito financeiro”, para que, posteriormente, se possa chegar à noção de quais possam ser as normas gerais desse ramo jurídico.

Na opinião do festejado Fonrouge, “corresponde ao direito financeiro ocupar-se do aspecto jurídico da atividade estatal, quando torna efetivas as exações necessárias a satisfazer às necessidades gerais, os recursos para cobri-la e o contrôlo das inversões. Destarte, é compreendido no direito financeiro o direito orçamentário, que se complementa pelas inversões e gastos públicos, inclusive seu contrôlo (Tribunal de Contas)” (Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, vol. I, pág. 46).

Rege o direito financeiro a atividade financeira do Estado, que é aquela tendente a levantar dinheiro na economia estadual (por meios contratuais ou coativos), gerir esse dinheiro e despê-lo. Tal é o campo material desse ramo do direito.

3. O exercício dessa atividade, a financeira, envolve em grande parte o uso da soberania, do poder de *imperium* do Estado. Seu desempenho é exercício de governo.

No estado de direito, vige o princípio da estrita legalidade da ação administrativa. Submete-se o estado, ao direito, como outra pessoa qualquer. Daí por que falar-se em “direito” financeiro. É o conjunto de normas jurídicas que devem ser obedecidas, assim pelo Estado como pelos cidadãos, no respeitante à atividade financeira do poder público.

Se o exercício dessa faculdade fôsse arbitrário, desordenado, não teria cabimento falar-se em “direito financeiro”. E, como tal, integrado — embora didaticamente autônomo — no direito administrativo, porque forma “parte da organização e atividade da administração pública” (Carlos S. de Barros Jr., *Compêndio de Direito Administrativo*).

Sintetiza Giannini a extensão desse ramo jurídico como: “o complexo das normas que disciplinam o recolhimento, a gestão e distribuição dos meios econômicos necessários à vida dos entes públicos” (*Istituzioni*, pág. 4).

4. É hoje pacífico entre nós, principalmente depois do trabalho insuperável do professor Carvalho Pinto (*Normas Gerais de Direito Financeiro*, 1949) que a matéria de contabilidade pública se inclui dentro dos domínios de direito financeiro, pelo menos, segundo a compreensão já consagrada e aceita pelas letras jurídicas nacionais. Daí a pertinência de normas que digam respeito a essa matéria ao fundamento constitucional invocado. Escreveu esse publicista: “tão acentuada é a incorporação da contabilidade ao Direito financeiro, que reconhecem os autores a necessidade daquela à elaboração de apreciável parte deste último” (pág. 16). Foi D’Alessio quem chamou a atenção, com muita propriedade, para o fato de que: “no direito positivo italiano, há uma lei sobre contabilidade do Estado, que é uma lei fundamental, a qual se ocupa do orçamento, da gestão orçamentária, da prestação de contas, da gestão financeira, da administração patrimonial, dos contratos etc.”... “mas o Estado, enquanto entidade financeira, tem sua

ação regulada por normas jurídicas, seja quando gere seu patrimônio, seja quando recebe entradas de caráter patrimonial, seja quando faz despesas” (Francisco D’Alessio, *Corso di diritto finanziario*, ed. de 1938, págs. 36 e 37).

5. Imprecisos ainda os contornos do campo por onde se estendem o poder e alcance da norma contida na letra *b* do item XV do art. 5º. Há que, prudentemente, investigar cada caso concreto, a fim de se obter segura orientação sôbre a matéria.

Não pensamos com Temístocles Cavalcanti que “seria ilusória... procurar definir objetivamente o direito financeiro” (*A Constituição Federal Comentada*, ed. de 1948, vol. I, pág. 100). Pelo contrário, entendemos ser possível chegar-se a uma conclusão. Importa assinalar aqui a quase unanimidade da doutrina universal no reconhecimento de que normas de contabilidade, quando alçadas ao domínio jurídico, pertencem rigorosamente ao direito financeiro.

6. Necessário, pois, conhecer o alcance da expressão “normas gerais”, tal como contida no mencionado dispositivo constitucional, a fim de que, na interpretação das leis referidas, se possa saber os limites dentro dos quais deverão elas, se circunscrever para, sem desrespeitar a autonomia dos Estados e Municípios, serem plenamente obedecidas em todo território nacional.

Segundo a própria Constituição federal, não só à União, mas também aos Estados, (em caráter suplementar) incumbe baixar normas gerais sôbre direito financeiro (art. 6º da Constituição federal). Dizendo a Constituição federal “supletiva ou complementar”, sustentaram muitos, como Temístocles Cavalcanti que segundo o princípio lógico *assessorium sequitur principale*, em não havendo legislação básica, nada haveria a suprir ou complementar, ficando destarte os Estados de mãos atadas, enquanto não surgissem normas federais sôbre a matéria. Entretanto, Pontes de Miranda defendeu — a nosso ver, com acêrto — que “suprir não é apenas completar ou preencher claros, mas também prover à própria ausência” (*Constituição de 1946*, pág. 343).

7. O que importa, entretanto, acima de tudo, é deixar bem claro que só às normas “gerais” se restringe a competência da União, nesse peculiar setor. Como salienta Carvalho Pinto (*op. cit.*, pág. 21) em três níveis se desdobra a competência para legislar sôbre direito financeiro, no Brasil:

a) competência federal para baixar normas gerais, além daquelas especiais que lhe digam respeito diretamente (arts. 5º, XV, *b* e 15);

b) competência dos Estados para baixar normas gerais supletivas ou complementares, além daquelas que lhes digam respeito diretamente (arts. 6º e 19);

c) do Município, no que diga respeito às finanças municipais (arts. 28 e 29).

8. Daí os primeiros limites à competência citada. Essencial, desde logo, ressaltar que a Constituição consagra o regime federal (art. 1º) e a autonomia municipal (art. 28). Ora, a federação consiste essencialmente na aliança de Estados formando um todo maior que, ao contrário de os destruir, os harmoniza e completa. “A federação supõe certa paridade, uma homogeneidade substancial em seus membros” (Carl Schmitt, *Teoria de la Constitution*, pág. 64).

É ínsita ao regime federal a autonomia dos Estados. O nosso regime constitucional, por outro lado, consagrou solenemente a autonomia dos Municípios, assegurando-lhes, entre outras, a faculdade privativa da “administração própria” no que concerne ao seu peculiar interesse” (art. 28, inciso II). Garante-lhes também a faculdade de decretarem e arrecadarem os próprios tributos, aplicarem suas receitas e organizarem os serviços públicos de sua competência (a e b do item II do art. 28).

9. Do exposto decorre que as normas gerais de direito financeiro não podem ultrapassar os lindes dos campos da competência exclusiva dos Estados e Municípios. Por outro lado, deve ser salientado que, ao falar a Constituição em norma “geral”, quis salientar o aspecto de generalidade que deviam revestir os mandamentos, a êsse título expedidos pelo legislador ordinário federal.

Na verdade, da própria natureza da norma é ser “geral”. Insistindo o legislador no pleonasma, quis fazer patente sua deliberação no sentido de que essa competência se restrinja, realmente, àquelas normas cujo caráter de generalidade excluísse, de tóda forma, as minúcias, os pormenores — a abrangência de qualquer aspecto particular. É essencial atentar para a circunstância de que não foi relegada, sem restrições, à legislatura ordinária a competência a que se refere a letra b, inciso XV, do art. 5º da Constituição.

Na verdade, não é sempre que o Congresso expede norma baseado nessa faculdade que está “por definição” tratando de norma geral de direito financeiro. Grandes perigos envolve êsse dispositivo, pondo em risco tóda a estrutura cuidadosamente construída, no sentido de assegurar que a autonomia dos Estados e Municípios não seja solene declaração, balda em seus efeitos, porque desaparelhada de instrumentos de efetiva concretização.

“A competência federal relativa ao direito financeiro restringe-se à simples função normativa geral, isto é, ao ditame dos princípios genéricos e superiores, cuja natureza ou estruturação sobrepõe às peculiaridades regionais. Não cabe assim à União descer ao detalhe regulamentar ou transpor os limites da simples orientação geral da matéria...” (Carvalho Pinto, *Contribuição de Melhoria*, pág. 10).

Haverá casos, entretanto, em que “a regulamentação de detalhe estará na própria essência da norma geral, a fim de assegurar a observância do

princípio e o próprio funcionamento do instituto jurídico por êle regulado” (Gomes de Sousa, “Normas Gerais de Direito Financeiro”, *Revista Forense*, vol. 155, pág. 22).

“A norma geral de direito financeiro, para cuja decretação é competente a União, evidentemente poderá ditar os princípios de regulamentação e de atuação, para que a disciplinação de rendas opere em tôda sua plenitude” (Amílcar Falcão, *Impostos Concorrentes*, pág. 75).

Tôda cautela e prudência se impõem, no exame dos casos concretos, à luz dos quais, sòmente, é possível extrair-se seguras conclusões.

10. Esse inciso constitucional, tão perigoso quão polêmico, introduzido na Lei Magna por iniciativa do constituinte Aliomar Baleeiro, mereceu estudos acurados de Rubens Gomes de Souza, Carvalho Pinto, Pontes de Miranda, O. A. Bandeira de Melo e outros juristas da mesma categoria, sendo possível, hoje, extrair do exame do material doutrinário existente — rico em qualidade — algumas conclusões, das quais citaremos aquelas mais relevantes para o estudo em questão.

Sabe-se que poucas são as constituições modernas que contêm disposição igual. No Brasil, de certa forma, de há muito se pensa em normas gerais nessa matéria.

Remonta ao *Ato Adicional* a nossa preocupação de tratar em nível formalmente constitucional desse assunto. Se “o Ato Adicional (1832) foi o primeiro ensaio que se fêz no Brasil do que chamamos de *discriminação de rendas*” (R. Gomes de Souza, “Sistema Tributário Federal”, in *Revista de Direito Administrativo*, vol. 72, pág. 2) dentre as primeiras “normas gerais de direito financeiro” que tivemos está a Lei nº 99, de 31 de outubro de 1835, que elenca as rubricas em que se distribuem as receitas do Império. Com fundamento, ainda, na mesma disposição constitucional, está em vigor a Lei federal nº 854, de 1949, que disciplina a cobrança da contribuição de melhoria, tramitando, desde 1954, no Congresso Nacional, projeto de lei da autoria do professor Rubens Gomes de Souza, tratando do Código Tributário Nacional.

Com relação à citada Lei nº 854, a nosso ver, desmandou-se o legislador federal, excedendo, em diversas oportunidades, os limites dentro dos quais haveria de se desempenhar dessa faculdade tão delicada contida na Carta Magna. Mereceu aquela lei acerba crítica do professor Carvalho Pinto que chegou mesmo a afirmar: “. transpõe a órbita normativa para descer a detalhes próprios da estruturação regional e mesmo da respectiva regulamentação (Carvalho Pinto, *Contribuição de Melhoria*, pág. 11),

Na verdade, infringiu a boa técnica o legislador ordinário federal, reunindo num mesmo diploma as normas gerais que lhe era facultado expedir e a regulamentação completa do instituto, no âmbito da tributação federal. A rigor, deveria baixar as normas gerais, com fundamento no art. 5º, nº XV, letra b, mediante um diploma. Regularia a cobrança da contribuição de

melhoria, na órbita federal, mediante texto distinto, com fundamento no art. 30. Confundiu a lei federal com a lei nacional, tão distintas. Pretendendo fazer, como o fêz, concomitantemente, expedir as normas gerais e regular a matéria no âmbito federal, criou situações de perplexidade que só serviram para comprometer de maneira definitiva o instituto que, em 13 anos de vida, não conheceu ainda aplicação prática.

11. O mesmo se diga da Lei nº 4.320, de 1964, sobre elaboração e controle dos orçamentos e balanços. Da mesma forma, pretendeu o legislador federal dar a disciplina da matéria na órbita da União, ao mesmo tempo que fixava aquelas diretrizes genéricas a si incumbentes com relação aos Estados e Municípios. Daí ser cabível afirmar a temeridade de uma série de dispositivos, assim como, a flagrante inconstitucionalidade de outros.

Entretanto, como o sistema jurídico é harmônico, os diplomas legais em estudo devem ser examinados de maneira a selecionar-se aquelas normas que se enquadrem dentro da conceituação de norma geral, separando-as daquelas simplesmente aplicáveis à própria União, para, depois, concluir-se por quais sejam aquelas que têm força e virtude de obrigar Estados e Municípios.

12. Fortíssima presunção de constitucionalidade milita em favor das leis expendidas com fundamento no art. 5º, inciso XV. Mais delicado se torna, porém, problema da discussão da constitucionalidade de tais diplomas, quando se considera que a competência outorgada pela Carta Magna ao legislador ordinário federal é a mais ampla, incumbindo a seu prudente critério limitar-se ao campo político e tecnicamente adequado.

Será de grande utilidade prática, nesta altura, fixar critério propedêutico que permita a suavização do caminho a ser percorrido, mediante o aparo de arestas que possam turbar o *iter* do nosso raciocínio, na busca dos objetivos deste estudo.

Já possuímos balizas intransponíveis claramente marcadas, no princípio federal e na autonomia municipal. Já dispomos do seguro critério fixado por Carvalho Pinto, consubstanciado por suas regras negativas, que unânime e calorosa acolhida encontraram na doutrina. Já podemos recorrer à bússola fiel em que se constituem os princípios hermenêuticos lembrados, segundo os quais é presunção imanente à dogmática do direito a harmonia do sistema jurídico positivo e o axioma fundamental enunciado por Maximiliano, segundo o qual “o que a Constituição dá com uma mão não retira com a outra”.

Encontramos o critério propedêutico assinalado, na concepção ponderada do autor ao anteprojeto do Código Tributário Nacional, acolhida pelo ministro Osvaldo Aranha.

13. O critério fundamental adotado pela comissão redatora do anteprojeto do Código Tributário, por sugestão de Gomes de Souza, foi, a nosso

ver, o mais equilibrado, ao mesmo tempo que o mais consentâneo com os nossos princípios constitucionais e conveniências políticas.

Diz o art. 1º do referido anteprojeto:

“Este código determina, com fundamento no art. 5º, nº XV, letra b, da Constituição, as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar.”

No inciso 5º da exposição de motivos submetida pelo então ministro da Fazenda, Osvaldo Aranha, ao Presidente da República, salienta S. Excia.:

“a questão é revestida de inegável gravidade, principalmente à vista de suas repercussões jurídicas e políticas, no tocante à preservação da autonomia legislativa dos Estados e dos Municípios”.

Já se via, então, preocupação quanto aos aspectos constitucionais envolvidos pela matéria. Na verdade, àquela altura já se procurava lançar as bases de entendimento que preservasse os princípios hermenêuticos universalmente consagrados, segundo os quais um dispositivo da Constituição não pode colidir com outro.

Parece-nos, com efeito, ser o ponto mais delicado de toda a matéria aquêle da conciliação entre esta faculdade outorgada ao Congresso Nacional, em caráter ordinário, e a consagração do regime federal e da autonomia municipal.

Parece-nos ser de toda prudência continuar aquela diretriz traçada pela comissão elaboradora do anteprojeto e que foi acolhida pelo ministro da Fazenda, a qual vem estampada no inciso 5º já citado, da exposição de motivos.

“Todavia, o que se depreende do estudo cuidadoso dos precedentes parlamentares e da elaboração doutrinária, em matéria de normas gerais, sem embaraço de seu inegável valor como subsídio para o balizamento do terreno, em vista de ulteriores estudos, é a impossibilidade e mesmo a inutilidade ou inconveniência prática de uma limitação apriorística de alcance do conceito, a ser, por isso, utilizado com o caráter de um *standard* jurídico, na análise das hipóteses individuais de sua aplicação, antes que como um preceito suscetível de definição vinculativa”.

No mesmo sentido já havia sido a opinião de Carvalho Pinto, quando fixara aquelas quatro regras negativas, hoje clássicas. A exposição de motivos, nesse passo, seguiu de perto o pensamento de Gomes de Sousa, que vem servir de norte a toda doutrina elaborada posteriormente. Por isso, diz ainda essa peça:

“Em consequência, a comissão se absteve de procurar um conceito pre-determinado de normas gerais e adotou, como regra de trabalho, proceder à análise individual de cada situação concreta, para verificar a possibilidade de sua regulamentação através de uma norma simultaneamente aplicável

aos três níveis de govêrno e à generalidade das situações ou institutos jurídicos de uma mesma condição ou aspecto, salvo em se tratando de situações ou institutos peculiares a determinada entidade tributante” (inciso 5º da exposição de motivos) .

14. Já na discussão de projeto de lei orgânica da contribuição de melhoria, Gomes de Sousa havia manifestado preferir “resolver o problema por eliminação, afastando a idéia de uma definição apriorística de norma geral”, aduzindo que tal solução é “não apenas intelectualmente cômoda, como afasta “o perigo de uma prévia definição limitativa do conceito (que) possa esterilizar o próprio dispositivo constitucional” (“Normas gerais de direito financeiro”, *Revista Forense*, vol. 155, pág. 23) . Aceitamos essas ponderações e as conjugamos com os dados assentados no item 12 dêste estudo.

15. Outra observação preliminar que se impõe diz respeito a uma peculiaridade das leis fundadas sôbre a faculdade criada pela letra *b*, item XV, do art. 5º: tendo o legislador ordinário federal adotado a praxe de disciplinar concomitantemente matérias qualitativamente tão diversas como a normaçoão genérica e a disciplina federal, por fôrça desta circunstância deve-se reconhecer que muitos dispositivos dêsses diplomas dirigem-se, exclusivamente, à administração federal. Pela própria natureza, alguns artigos e parágrafos se destinam a vincular exclusivamente a União. A vocação normativa geral se reduz àquelas disposições mais genéricas que se compadecem com tal caráter.

15-A. O direito financeiro é integrado também pelo direito tributário, que, aliás, se constitui no seu mais desenvolvido e importante ramo. Além disso, o crédito público, as receitas derivadas, a fiscalização e contrôle orçamentário são importantes capítulos dêsse setor do direito. “O direito financeiro é pois o ordenamento jurídico total das atividades financeiras do Estado, as quais compreendem a receita, a despesa, o orçamento e os créditos públicos” (Rui Barbosa Nogueira, *Direito Financeiro*, pág. 3) .

Tôda essa matéria pode ser objeto de ordenação pelo legislador federal, mediante a faculdade e competência de que trata o art. 5º, XV, *b*.

Note-se que os estudos até agora formulados, sôbre o conteúdo material do objeto dessa competência, foram orientados no sentido de investigar o problema sob o prisma do direito tributário sômente, excluído o trabalho, já mencionado, de Gomes de Souza.

Foi a instância das questões concretas suscitadas pela lei orgânica da contribuição de melhoria e pelo projeto de código tributário nacional que se aventou o problema. As exigências concretas levantadas por essas questões de direito tributário é que ensejaram o exame do alcance do dispositivo constitucional em debate. Ora, diante dessa consideração, acrescida da ponderação de que a motivação do legislador foi idêntica, sustentamos a necessidade de se proceder aos devidos reparos e reajustamentos, quando se trate de cuidar do exame de normas de contabilidade e direito orçamen-

tário. Porque, na verdade, os pressupostos que ditaram a orientação firmada, no respeitante aos problemas tributários, não são os mesmos que aquêles ocorrentes quanto ao específico problema em estudo.

Daí entendermos que a *ratio legis* há de ser cindida, para uns e outros efeitos. É a contingência a que sujeita normas revestidas de grande âmbito de abrangência, de latitude compreensiva de matérias diversas. Tanto é procedente esta última assertiva, que ponderável corrente doutrinária sustenta a “autonomia” do direito tributário (Trotabas, Berliri, Blumenstein, Fonrouge, Jarach, Rui B. Nogueira, Amilcar Falcão, Gomes de Sousa etc.), divergindo acidentalmente entre si, na maioria das vêzes, sòmente quanto ao grau dessa autonomia, ou quanto ao seu cunho, se didático ou sistemático, controversia que alcançou seu ponto mais alto no debate entre Trotabas e Geny.

16. Examinemos a temática dos pressupostos que sugeriram a orientação do constituinte e do legislador ordinário, no que diz respeito aos problemas tributários, para verificarmos que são completamente diversos daqueles que explicam e ditam outras leis. Se “é evidente que a autonomia assegurada pelo sistema federativo aos entes que integram a federação é plena, no exercício do poder tributário que lhes fôr conferido”. Se “essa plenitude lhes assegura a qualidade não só para disciplinar legislativamente os tributos próprios, como para exercitar as atividades administrativas ligadas à arrecadação e fiscalização”. Se “nesse sentido, cada entidade local poderá, dentro do âmbito de sua competência, legislar livremente sòbre o fato gerador dos tributos que instituir, definir-lhes a alíquota e a base de cálculo, regular a sua fiscalização, lançamento e arrecadação e disciplinar as regras relativas ao correlato processo administrativo fiscal” (Amilcar Falcão, *Introdução ao Direito Tributário*, pág. 132), por outro lado impõe-se o sistema de discriminação rígida das rendas, tal como fixado na Constituição, com as restrições naturais às autonomias dos Estados e Municípios ditadas pelas considerações logo a seguir expendidas.

Aliás, “mesmo que expressa não fósse a competência federal, parece-nos que seria possível legitimá-la como manifestação de poder implícito contido no expresse de legislar sòbre comércio interestadual ou mesmo sòbre direito civil e comercial, tôda vez que a Constituição adotasse o critério de aludir a conceitos de direito privado” (Araújo Falcão, *op. cit.*, pág. 140).

O requisito, entretanto, para que ocorra a necessidade da “regulamentação uniforme em todo o território do país será a circunstância de a sua inexistência propiciar embargos ou óbices relevantes à unidade econômica e territorial da federação” (Araújo Falcão, *op. cit.*, pág. 141). E à harmonia política, acrescentamos nós.

O primeiro de tais problemas é o comércio interestadual, onde frequentemente ocorre a necessidade de serem dirimidos eventuais conflitos espaciais de leis tributárias.

Quanto ao alcance da normatividade em matéria de tráfego interestadual, há que atentar-se para o amplo sentido da expressão “tráfego” na Constituição (Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição de 1946*, Tomo I, nº 41, pág. 309).

Precioso estudo da distinção necessária entre o tráfego “inter” e “intra” estadual se encontra em lúcido parecer de Rui Cirne Lima (*Pareceres — Direito Público*, pág. 133) onde se fixam os limites constitucionais à ação da União nessa matéria.

Contém-se na Constituição, como poder expresso, também, o de manter relações exteriores e firmar tratados internacionais, que, muita vez, importam em concessão de isenções e reduções tributárias. De outra forma, seria comprometida essa competência. Também a igualdade de tratamento dos cidadãos, a evitação das discriminações, certas medidas extrafiscais e outras semelhantes, no campo tributário, estariam compreendidas na competência federal normativa.

É inegável a conveniência da conceituação uniforme dos institutos tributários no território nacional e a disposição de medidas obviadoras da bitributação, pena de a Federação evoluir para o esfrangalhamento do País.

Vinte e três unidades federativas cobram impostos sobre operações mercantis, exportação, transmissão *mortis causa* da propriedade etc., gerando questões de conflito espaciais de legislação, e criando tormentosos problemas para o contribuinte, que, em última análise, é o cidadão brasileiro, a quem se dirigem as garantias constitucionais, das quais se sobressaem a da isonomia e aquelas referentes à matéria patrimonial e tributária.

Mais de dois mil Municípios cobram exações tendo por objeto imóveis rurais e urbanos, transmissão imobiliária *inter vivos*, licença, indústrias e profissões, diversões públicas etc., onerando de omnimoda forma o patrimônio, a renda ou o fruto do trabalho do contribuinte. Evidente, pois, a oportunidade e mesmo conveniência da edição de normas gerais que contornem as dificuldades, eliminem os inconvenientes e reduzam os possíveis aritros.

Ocorre que o contribuinte, em tôdas essas hipóteses, é o mesmo, sujeito às três mencionadas esferas de competência tributária. Esses os pressupostos que estiveram diante dos olhos do constituinte (no-lo revela Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, pág. 178) quando da aprovação do art. 5º, XV, b.

Daí o trecho do magnífico parecer do deputado Aliomar Baleeiro, ao projeto de código tributário nacional, assim redigido:

“Na frase irreverente de Voltaire, o viajante do século XVIII, em França, mudava com mais freqüência de leis do que de cavalos. Vigorava o direito romano e, alguns costumes, no sul. Cada província das demais regiões conservava seu direito costumeiro próprio, de sorte que a travessia

do país em diligência importava na sucessiva submissão aos mais variados regimes jurídicos.

Em matéria financeira, nesta nossa época de aviões, quem cortar o Brasil de norte a sul ou de leste a oeste, conhecerá o império de mais de 2.000 aparelhos fiscais, pois que a União, os Estados, o D.F. e os Municípios se regem por textos diversos de direito tributário, muito embora todos eles se entronquem ou pretendam entroncar-se na Constituição federal, como primeira fonte jurídica da imposição. Cada Estado, ou Município, regula diversamente os prazos da prescrição, as regras da solidariedade, o conceito do fato gerador, as bases de cálculo dos impostos que lhe foram distribuídos, etc.

Não raro, alguns deles dilatam as prerrogativas, invadindo o campo da competência de outras pessoas de direito público, apossando-se sem partilha, de tributos da competência concorrente (art. 21 da Constituição); onerando distorções violentas do conceito de taxa para disfarce de impostos...

No mesmo local do território pátrio, o contribuinte é disputado por três competências fiscais que nem sempre coordenam as respectivas exigências para o bom convívio entre si e com os governados. Corrigir essa incômoda e caótica situação foi o pensamento vencedor na Constituinte de 1946, quando esta, após algumas hesitações iniciais, aprovou a emenda nº 938, de que resultou o art. 5º, XV, b, da nova Carta Magna: "Visa a disciplinar uniformemente em todo o País as regras gerais sobre a formação das obrigações tributárias, prescrição, quitação, compensação, interpretação, etc., evitando o pandemônio resultante de disposições diversas não só de um Estado para outro, mas até dentro do mesmo Estado, conforme seja o tributo em foco..."

"A unificação do direito tributário federal, estadual e municipal oferece a primeira justificativa da codificação..."

O eminente professor da Universidade do Brasil foi, na Constituinte de 46, o responsável pela inclusão, no elenco das matérias de competência legislativa federal, das normas gerais de direito financeiro.

17. Isto atentamente examinado e ponderado com detença, permite evidenciar a radical distinção entre aquelas matérias compreendidas no direito financeiro, como de natureza tributária, exigentes de determinado tratamento e aquelas outras, como o direito orçamentário e a contabilidade pública, essencialmente diversas em seus princípios, pressupostos, exigências, efeitos etc.

Mais convincente se torna a afirmação se se considera problemas como a fiscalização orçamentária, formalmente de direito constitucional, mas materialmente de direito financeiro. Quão diversa há de ser quantitativa e qualitativamente a competência federal normativa no respeitante aos dois temas.

18. Consequência lógica e necessária das considerações expendidas é a diversa extensão e diferente intensidade da faculdade contida no art. 5º, XV, *b*, da Constituição, conforme se cuide de disciplinar matéria tributária ou outra, dado que o campo de eleição das “normas gerais”, é o ramo tributário do direito financeiro. Por isso, escreveu Amílcar Falcão no seu *Impostos Concorrentes na Constituição de 1946* (Rio, 1964, pág. 74):

“O ponto crítico da discussão estava precisamente, em conciliar a competência tributária privativa e mesmo, secundariamente, a concorrente, que pressupõe exclusividade ou autonomia para a disciplina dos tributos compreendidos nas respectivas áreas, com alguma forma de interferência legislativa federal capaz de traçar regras oponíveis àquelas mesmas competências legislativas ou limitativas do seu exercício” (pág. 74).

Com efeito, se a atribuição da competência para instituir um tributo implica na automática capacidade para disciplinar-lhe a decretação, arrecadação, liquidação, etc., o princípio federal e a autonomia municipal importam, quando se trate de orçamento, fiscalização orçamentária e contabilidade pública, na faculdade de plena liberdade legislativa a respeito.

Se motivos há, de rigorosa cautela e prudente comedimento na ordenação “normativa geral”, em matéria tributária, que tantas considerações multiformes estão a recomendar — com maior razão — cautela e prudência mais acentuadas se impõem no concernente àqueles objetos. Estas recomendações não se cingem, como é claro, a conveniências de ordem somente técnica e jurídico-formal, mas, também políticas.

Isto assente, podemos acrescentar mais um seguro elemento ao critério balizador do exame dos limites da vinculabilidade das normas não tributárias emanadas com base no dispositivo constitucional em estudo. Não têm suas disposições aquela latitude de abrangência encontrada nas leis de caráter tributário. Não militam em seu favor as mesmas exigências que ditaram, não só a elaboração da lei orgânica da contribuição de melhoria e do projeto de código tributário nacional, como o próprio dispositivo constitucional em exame. É, em matéria de orçamento e contabilidade, muito mais saliente e robusta a autonomia dos Estados e Municípios.

19. Já o insigne Otto Mayer escrevia, a propósito do orçamento, que “*la signification de cette loi est, dans la doctrine du droit public, l'objet de vives controverses*” (*Droit Administratif Allemand*, 1904, vol. III, pág. 178). Depois de examinar o caráter de “norma jurídica” de alguns artigos da lei orçamentária, registra a opinião de certos doutrinadores de que essa peça é um ato administrativo. Estudando as opiniões de Gneist, Tocqueville e Leroy Beaulieu, afirma que “*nous sommes ici en présence d'un rapport entre le gouvernement et la représentation nationale*” (*op. cit.*, página 480), concepção na qual se integra o professor Cirne Lima, que assim entende a “relação de administração”, sobre a qual faz repousar o seu *Sistema de Direito Administrativo*.

Se o conteúdo é um *plano*, sua forma é lei, sua natureza ato administrativo, como veículo de manifestação política. É a síntese, da concepção de Otto Mayer. Não repugna, aliás, êsse entendimento, àquele consagrado pelo direito constitucional brasileiro. Entre nós, O. A. Bandeira de Melo e Mário Mazagão sustentam a natureza administrativa da ação legislativa.

Restringe-se o orçamento à esfera de ação da entidade a que diz respeito. Não se ouviu falar jamais de conflito interespecial de leis orçamentárias. Com efeito, consubstancia essa peça um plano financeiro, sendo formalmente um ato jurídico que veicula ação de natureza política (a vontade do Poder Legislativo), na opinião de Jêze.

Salienta-se, por sua eminência, a “autorização” para arrecadação de impostos e para efetuar despesas.

Carré de Malberg vê no orçamento verdadeira lei material, da mesma forma que Duguit. Para aquêles, como Laufenburger e Trotabas, que seguem a opinião de Jêze, juridicamente o que importa é fixar sua qualidade de *ato condição*, no sentido de que sem a autorização orçamentária a *lex imperfecta* instituidora dos tributos não incide.

No nosso entender, a discussão deve ser conduzida à luz da disciplina concreta que o direito constitucional positivo dê ao tema, em cada país.

No direito brasileiro, o orçamento é ato-condição, no sentido que condiciona a incidência das leis tributárias. É o que reza peremptoriamente o § 34 do art. 141 da Constituição, quando dispõe que “nenhum tributo será... cobrado em cada exercício, sem prévia autorização orçamentária”.

É ato político, no sentido de que representa a expressão da vontade dos Podêres Legislativo e Executivo, quanto à programação das atividades do País.

É ato jurídico, porque tem por finalidade “manter e resguardar” direitos. Das espécies de ato jurídico, reveste a de ato administrativo, porque exhibe tôdas as notas características dêste.

Quanto às doutrinas que pretendem ser êle simplesmente um “programa”, destituído de cunho jurídico relevante, baseadas em que êle não cria nem extingue direitos, responde-se que tais características não são inerentes ao orçamento como tal, mas decorrem de disposições constitucionais expressas, como aquela do art. 73 da nossa lei máxima, que diz que “a lei de orçamento não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa” (§ 1º do art. 73).

É que, entre nós, foi negativa a experiência das “caudas orçamentárias”, quando o regime constitucional não era expresso em tais vedações.

A mesma experiência viveu a França, ao que relata Jêze (*op. cit.*, loc. cit.), quando, aproveitando a rapidez da tramitação do orçamento, os parlamentares enxertavam o respectivo projeto com todo tipo de emendas de

diversas naturezas. Daí, também naquele país, ter surgido a necessidade de tornar mais rígida a disciplina da tramitação orçamentária. Não se negou jamais, porém, a juridicidade daquelas disposições “estranhas à previsão da receita e fixação da despesa”, quando eram permitidas.

A configuração jurídico-positiva da peça orçamentária, ainda que de maneira constante e universal, dessa forma estrita, não permite a apressada conclusão de que o instituto jurídico do orçamento requeira, como seu caráter essencial, tais predicados negativos. Fruto dessa confusão são as esdrúxulas teorias em contrário.

20. Assentado, pois, que o orçamento é ato político, enquanto programa de governo, proposta pelo Executivo e aprovado pelo Legislativo (órgão da soberania nacional), veiculado por ato jurídico — a lei, da natureza de ato-condição — se vê que, por seu conteúdo, é elemento essencial à administração. Logo, o orçamento é instrumento da ação política do Estado e do Município. É condição de sua autonomia.

Essa “a razão pela qual a competência prevista no comentado art. 5º se estringe a meras normas e são estas, ainda, expressamente qualificadas de “gerais”. E eis, ainda, por que “o intérprete do texto se há de conduzir com critério restritivo, sempre consciente de que a faculdade estatuída, no referido artigo, significa uma limitação imposta ao princípio das autonomias locais, fundamental ao nosso sistema político” (Carvalho Pinto, *Normas gerais*, pág. 34).

Assim, o sacrifício desses critérios e valores *fundamentais* ao nosso regime constitucional, só se justifica quando e na medida estritamente previstas. Adiante veremos que o “crédito” público se reveste de características, êle sim, que transcendem o âmbito de ação e influência do Estado e Município, erigindo-se, destarte, em capítulo do direito financeiro a merecer disciplina normativa federal.

O que, entretanto, se circunscreva à economia interna da administração estadual e municipal, jamais, poderá ser objeto de minudente ordenação, como pretendem as mentalidades padronizadoras.

A forma legal de que revestido implica no respeito e reconhecimento de sua fonte *generatriz* o Poder Legislativo estadual ou local, dotado constitucionalmente de Autonomia.

As limitações ao exercício dos poderes legiferantes dos Estados e Municípios devem decorrer expressa e inequivocamente da Constituição federal. Somente razões transcendentais podem ditar qualquer dilatação na rigidez da interpretação desses princípios.

Se Estados e Municípios são autônomos; se a autonomia implica na administração própria; se o orçamento é instrumento de governo e de administração política; se nenhuma razão mais ponderável exige uniformidade e padronização; se as exigências elevadas de harmonia recíproca entre os entes públicos e a proteção do cidadão brasileiro não conduzem à necessi-

dade de que sejam reduzidas as prerrogativas decorrentes de autonomia, é forçoso concluir que a maioria das normas gerais de direito financeiro só obrigam Estados e Municípios, de maneira tênue, em seus grandes princípios.

Na verdade, a faculdade outorgada ao legislador ordinário federal “não poderá exercitar-se além dos lindes que lhe possam traçar a capacidade de auto-organização e governo outorgada aos Estados e Municípios em preceitos constitucionais próprios. A exploração das fontes tributárias privadas, a modelação dos próprios serviços administrativos, por exemplo, são atribuições inerentes às autonomias locais e pela Constituição expressamente ressalvadas (arts. 18, § 1º, 19, 22, 28 etc. etc.)” (Carvalho Pinto, *op. cit.*, pág. 35).

21. Aliás, o exame dos trabalhos da Constituinte a esse respeito são elucidativos. Revelam que uma tendência centralizadora, ainda herdeira da ditadura, pretendeu impor seu pensamento, sendo, entretanto, rechassada. Em nome do “revigoramento da unidade nacional, através da fixação de diretrizes harmônicas, nas relações entre os três Podêres entre si e entre estes e os contribuintes”, “o desenvolvimento da teoria da renda nacional, os modernos estudos sobre contabilidade nacional e sobre a política de investimentos e aplicação da despesa pública”, (Afonso Almiro, *Questões de técnica e de direito financeiro*, pág. 223) em nome disso tudo faz-se a tentativa de redução do estado federal à mais simples expressão, enquanto se considera repugnante aberração a natural e necessária tendência nacional à diversificação, como se o Brasil fôra um Estado unitário, regido por um regime monolítico, dominado por um partido único, cujas conveniências seriam o grande norte nacional.

Esse partido seria o partido dos contabilistas. O objetivo nacional seria a beleza estética das estatísticas bem feitas. Tal pensamento é revelado pelo diretor-geral da Fazenda Nacional, Afonso Almiro (*op. cit.*) que chega mesmo a confessar que tôdas as revolucionárias inovações no setor da contabilidade pública “conduzem inevitavelmente à técnica do planejamento econômico — imperativo ao qual não pode fugir nenhuma nação no mundo contemporâneo.”

Corolário daquela tendência centralizadora e uniformizadora, até o grau mais deletério, é a mentalidade padronizadora de burocratas profundamente convencidos da virtude de umas tantas formas e formalidades mágicas, para salvação do país.

Não queremos, com esta argumentação, negar o evidente e inequívoco valor da estatística, como condição do planejamento, ou contestar o mérito dêste. Queremos, isto sim, evidenciar que, por mais convincentes que sejam os argumentos em seu favor, não chegam a ter a virtude de permitir impune olvido do sistema federal juridicamente estabelecido, compadecendo-se melhor com o regime da Carta de 37. Na impossibilidade de vermos conciliação entre os ideais propostos, sem dúvida muito elevados, e os

corolários do princípio federal e autonomia municipal — como jurista — nos inclinamos por arredar os primeiros e nos curvamos reverentes ao segundo.

É esta atitude, aliás, decorrência necessária do caráter dogmático do direito, que impõe ao legista o respeito inexorável por seus mandamentos.

O próprio texto da Constituição, tal como afinal aprovado, atesta a repulsa da maioria dos responsáveis por sua elaboração, interpretando aliás o pensamento mais legítimo da maioria do país, a tão estreitas concepções. Na verdade, a própria Comissão Constitucional rejeitou tentativa anterior do professor Baleeiro, no sentido de estender os preconceitos padronizadores e elevá-los à categoria de “princípios constitucionais”, tendo sido negado o beneplácito da Comissão à emenda de sua autoria assim redigida: “Os orçamentos da União, Estados, Distrito Federal e Municípios obedecerão a padrões estatuidos em lei federal, segundo as seguintes disposições.”

Na justificativa, haviam sido ressaltadas as vantagens de se elaborarem estatísticas de contabilidade pública, como “de interesse nacional”. Esse mesmo brilhante e notável constituinte, tão acre crítico do regime instaurado pela Carta de 37, não hesita mesmo em apontar, como ato meritório do regime ditatorial a elaboração das normas gerais de direito financeiro e contabilidade pública consubstanciadas no Decreto-lei nº 1.804, de 24 de novembro de 1939. Não atentou, entretanto, para o caráter profundamente antidemocrático dessas normas e sobretudo frontalmente conflitante com o regime constitucional instaurado em 1946.

Como já se acentuou, foi predominante preocupação da Assembléia Constituinte, quando da aprovação da emenda que resultou na letra *b* do inciso 15 do art. V, o Direito Tributário. Testemunham-no os trabalhos parlamentares que se socorreram, entre outros, de notável estudo de Paulo Barbosa de Campos Filho (*Revista de Direito Administrativo*, junho 1946, pág. 58) onde preconiza que: “f) deve consistir essa codificação na decretação de lei geral tributária dentro de cujos preceitos livremente legislem União, Estados e Municípios, sobre os tributos cuja arrecadação lhes pertence; g) convém, para isso, atribuir-se competência à União para legislar sobre *normas fundamentais* do nosso Direito Tributário” (o grifo é nosso). Esta circunstância deve ser objeto de muita ponderação, porque permite reduzir às devidas proporções o alcance do dispositivo constitucional em discussão.

Se as exigências de ordenação nessa matéria são, em certa medida, evidentes por si mesmas e se as razões que ditaram a elaboração constitucional se detiveram quase que exclusivamente na consideração disso, é imperativo reconhecer a necessidade de reajustamento do critério, quando se tratar de matéria não tributária. Também a conveniência de certa padronização, para fins estatísticos, o que revelam as discussões em plenário, da qual participaram empenhadamente Aliomar Baleeiro, Gustavo Capanema, Ataliba Nogueira e outros. Contemplando hoje a Lei nº 4.320, p. ex., nela reconhecemos sobretudo a idéia de permitir a elaboração estatística, tão atrasada entre nós.

Flagrante contraste vemos entre o espírito informador desta lei, digna sucessora do diploma ditatorial retromencionado, com a lição de Meireles Teixeira, segundo a qual “pela administração própria, no que concerne ao seu peculiar interesse, supôs o legislador constituinte algo superior e independente do arbítrio do intérprete ou do legislador ordinário, fundado de fato numa noção objetiva, insuscetível de desrespeito, desconhecimento ou modificação, um conceito categórico, válido e subsistente, por si mesmo, a ser desenvolvido em suas conseqüências e ilações, nunca, porém, desrespeitado pelo legislador ordinário” (*Estudos de Direito Administrativo*, pág. 245).

Encontramos aí, patenteado pelo espírito monolítico, padronizador, uniformizador e antidemocrático, violação aos direitos subjetivos à autonomia que têm Estados e Municípios, direito subjetivo êsse oponível à própria União, e que torna inconstitucionais as leis que atinjam essa autonomia. Daí não podermos concordar com o pensamento de Meireles Teixeira, quando afirmou:

“Julgou o legislador constituinte federal e, a nosso ver, com inteira procedência, que o crédito dos Municípios, a boa ordem de suas finanças, a legalidade de sua administração financeira constituem matérias que transcendem à órbita dos interesses locais, para situar-se no plano de interesse geral do Estado e quiçá da própria União” (*op. cit.*, pág. 249).

Ora, há necessidade de se proceder às devidas distinções. Inegável é a dificuldade da determinação *a priori* dos limites da competência municipal, por exemplo, da linha demarcatória entre as questões de interesse geral e os “negócios peculiares” ao Município. O exame de cada dispositivo em que desdobrada a lei, em face dos critérios fixados, é que permitirá a determinação de seu poder vinculatório sobre Estado e Município. Voltaremos adiante, ao exame das disposições referentes à matéria orçamentária, para tentarmos fixar seu alcance e poder vinculatório, de acôrdo com o critério a que nos propusemos inicialmente: examinando caso por caso, disposição por disposição. Fica, entretanto, lançada esta premissa: só a conveniência estatística justifica as normas gerais de elaboração orçamentária. “A lei de padronização orçamentária... para fins estatísticos, está enquadrada no princípio genérico da letra *b* do nº XV do art. 5º” (Afonso Almiro, *Questões de Técnica e de Direito Financeiro*, pág. 69).

Justificando sua emenda, *rejeitada*, Baleeiro argumentava que a padronização influía nos orçamentos municipais e estaduais “aperfeiçoando-os do ponto de vista técnico... permitindo unidade na maneira de se elaborarem as estatísticas de contabilidade pública de interesse nacional” (*Diário da Assembléia*, nº 66, 16, V, 46, pág. 1.767).

22. A necessidade dessa ordenação geral da atividade jurídico-financeira do poder público, no Brasil, cuja vastidão territorial sempre dificultou a ação governamental, de há muito já se fazia sentir. Relata Maria Sílvia Franco Moreira que: “no livro de atas da Câmara de Guaratinguetá”, no

referente à sessão do dia 1º de junho de 1835, vê-se que foi “lida a circular do presidente da Província, ordenando que os presidentes das câmaras façam copiar, pelos secretários, a ordem e modelos dos balanços anuais e orçamentos da receita e despesa das Câmaras” (nota nº 39, *Os Homens Livres na Velha Civilização do Café*, S. P., 1964) .

Esse trecho de livro de atas da municipalidade de Guaratinguetá revela bem a precariedade do sistema de publicação das normas jurídicas entre nós, àquela altura.

A isto, acrescenta-se a circunstância de que o aparelho administrativo em geral e o fiscal, particularmente, eram muito deficientes em estrutura e funcionamento.

O Ministro da Fazenda, José Inácio Borges “já chama a atenção para o fato de que “se a receita não aumentava, aumento relativo ao programa do país, isto era devido ao desleixo e prevaricação de muitos agentes da administração, pela sua impunidade, acobertados com o sistema ministerioso e obscuro da escrituração do tesouro e tesouraria” (M. Sílvia Moreira, *op. cit.*) .

Já em 1834 (aos 17 de novembro), tentou-se proceder à reforma fazendária (Taunay, t. II, IV, pág. 21), conforme relatório de Cândido José de Araújo Viana:

“O impasse em que se encontrava o govêrno realmente pressionava no sentido dessa regulamentação, que se cuidou de garantir praticamente: as providências para implantação das medidas racionalizadoras das finanças públicas penetraram até os últimos escalões da administração” (nota nº 39, Maria Sílvia Franco Moreira) .

A abundância das palavras e figuras retóricas dos relatórios oficiais só era superada pela desorganização geral do país. Logo, em julho de 1835, são expedidos dois decretos tendo em vista ordenar a fiscalização das rendas públicas. Não é de se crer, à vista dos documentos dos governos provinciais e municipais, no que escreveu J. Sturz, na *Reviu of financial, statistical and comercial over the Empire of Brazil*, 1837, citado por Taunay, vol. VI, tomo II, pág. 30, onde diz, baseado em informações oficiais “no que concerne ao sistema fiscal, esta reforma teria logrado a revisão completa do aparelhamento financeiro do país, distribuição mais racional dos impostos e maior economia em sua arrecadação, reforma salutar das alfândegas e tesourarias e melhoria enorme de sua contabilidade.”

Talvez a contemplação desse panorama, pouco mudado nos cem anos subseqüentes, explique a ânsia uniformizadora de tantos, hoje.

23. O contrôle e fiscalização da execução orçamentária, ao que nos parece, segue de perto a sorte da matéria, substancialmente orçamentária: *assessorium sequitur principale*. Não há necessidade de grande detença no exame apriorístico do assunto. Segundo os mesmos critérios gerais que nos

propusemos a observar, na conformidade da sábia orientação da comissão elaboradora do anteprojeto de Código Tributário Nacional, é recomendável submeter, no momento oportuno, cada caso (antigo ou parágrafo) exame particular, para determinar-lhe a conformidade ou não ao poder vinculante da normatividade geral.

Repudiamos, entretanto, desde logo, as regras voltadas exclusivamente para as conveniências estatísticas. Não podem estas conveniências superar em importância os princípios constitucionais expressos. Se conflito houver, entre umas e outras, haverão aquelas de ser arredadas.

Distingue-se o “contrôle” da “fiscalização” orçamentária (Joseph Reiser, *L'organisation du Contrôle et le technique des vérifications comptables*, Paris, 1940). Realiza-se o primeiro na esfera interna do Executivo. O segundo é objeto da ação de órgão externo e independente, normalmente sujeito ao Legislativo. Êste último se desdobra em duas partes, uma técnica e formal e outra política.

Na esfera estadual, realizam o controle as Secretarias de Fazenda e a fiscalização dos Tribunais de Contas, enquanto função técnica. A prerrogativa política da fiscalização das contas globais do Executivo incumbe às Assembléias Legislativas. Nos Municípios, o que ficar disposto nas Constituições estaduais.

A regra, entre nós, é que: “A administração financeira, especialmente a execução do orçamento, será fiscalizada, na União, pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas, e, nos Estados e Municípios, pela forma que fôr estabelecida nas Constituições estaduais” (art. 22 da Constituição federal).

Ora, daí se vê que a fiscalização da administração financeira é matéria que deve ser disciplinada pelas Constituições estaduais. Como conciliar isso com a Lei nº 4.320? Ou esta, ou o dispositivo do art. 22 hão de prevalecer. São inconciliáveis. *Data venia* dos doutos propugnadores da “ordem unida” nacional, optamos pela Constituição.

O Poder Constituinte estadual não está sujeito às “regras gerais” de que trata a letra *b* do inciso XV do art. 5º.

A matéria de fiscalização da administração financeira não pode ser objeto de disciplina por lei federal. Esta não pode vincular Estados e Municípios. A própria administração financeira, também, salvo no que tenha repercussão extravasante do âmbito municipal ou estadual, é de exclusiva competência das *autonomias* garantidas pela Constituição. Isto vem expressamente reconhecido por C. J. de Assis Ribeiro, autor do anteprojeto de “Código de Contabilidade da União”, que, na brilhante justificativa (*Revista de Direito Administrativo*, vol. 72/451) escreveu: “mesmo considerando que êste Código de Contabilidade não terá aplicação nas esferas estadual e municipal, e, portanto, suas normas gerais tenham um campo restrito...”

24. Matéria integrada no direito financeiro perfeitamente compreendida no campo de abrangência das normas gerais é sem dúvida o “crédito público”, que não restringe o alcance de sua repercussão ao âmbito limitado do Estado ou do Município. Está em curso, no Congresso Nacional, projeto de lei normativa do crédito público. A esta se haverá de reconhecer rigorosa adequação aos objetivos visados pelo legislador constituinte, quando sancionou o item *b* do inciso XV do art. 5º. É caso nítido de regular exercício, pelo Congresso ordinário, daquela faculdade.

Depois de lançadas as bases desta discussão, sintetizemos os resultados obtidos, a fim de procedermos a aplicação dos princípios firmados.

25. Recapitulando sinteticamente o que ficou dito pode-se afirmar:

a) tem a União competência para (na forma da letra *b* do inciso XV do art. 5º da Constituição) legislar sobre “normas gerais de direito financeiro”;

b) a matéria jurídica, compreendida na disciplina científica denominada “direito financeiro”, é constituída pelo direito orçamentário, direito tributário, crédito público, contabilidade pública, guarda e gestão dos dinheiros públicos, controle e fiscalização orçamentária (Tribunal de Contas);

c) a supradita competência federal não exclui a estadual, expressamente prevista (art. 6º), em caráter suplementar, embora não necessário;

d) tais competências não conflitam com aquela específica de cada ente público, quando emana as normas de direito financeiro, diretamente voltadas para as próprias matérias, no âmbito de sua competência; quer isto dizer, que, tanto as normas gerais, como as particulares, consideradas de direto interesse da economia interna de cada um dos entes políticos, enquanto instrumentais de sua ação, nos limites de suas competências constitucionais, poderão (e deverão) ser objeto de legislação própria;

e) a competência normativa geral não pode invadir os lindes implícitos ou explícitos da competência privativa e exclusiva de Estados e Municípios, resultante das atribuições constitucionais que lhe foram outorgadas e decorrentes dos princípios constitucionais da federação e da autonomia municipal;

f) a norma “geral” de direito financeiro só é vinculante para Estados e Municípios, enquanto contida no âmbito de generalidade desejado pela constituinte;

g) deve a norma geral restringir-se ao ditame de princípios genéricos e superiores, excluídos de compromissos ou referências e caracteres regionais; o pormenor e a matéria regulamentar são-lhe vedados;

h) parte da legislação já expedida com êsse fundamento padece do grave vício original de pretender colimar concomitantemente dois objetivos delicadamente próximos, mas inconfundíveis: revestir a qualidade de

normas gerais e regular a matéria, integralmente, na esfera federal. Nem tôdas essas leis, portanto, são aplicáveis a Estados e Municípios; menos ainda às autarquias;

i) não há conceito prévio de norma geral; não se pode fixar *a priori* seu conteúdo; o caminho seguro consistirá na apreciação de cada caso concreto, à luz de uns tantos critérios já assentes na doutrina; no nosso caso concreto, interessam o princípio federal e o princípio da autonomia municipal;

j) a matéria de que trata, p. ex., a Lei nº 4.320, de 1964, é “elaboração orçamentária e contabilidade pública”; não são aplicáveis exatamente os mesmos critérios à exegese de tais normas e às de matérias tributárias; é intuitiva a razão: a matéria tributária envolve questões que se constituem em objeto de garantias individuais. Por outro lado, a disciplina tributária deve forçosamente ser minudente e abundante, tendo em vista estabelecer rigorosos padrões de convivência de três entes tributantes, que agem sobre as mesmas matérias tributáveis e os mesmos contribuintes;

k) o material doutrinário existente só se preocupa, quase, do capítulo “Direito Tributário”, dentro do direito financeiro. As leis, até agora cogitadas ou decretadas, versam somente essa matéria: lei da contribuição de melhoria, lei definidora das relações interestaduais em matéria de vendas e consignações, projeto de código tributário nacional, etc. Não basta, pois, extrapolar as conclusões dos estudos a elas referentes, para outras matérias;

l) é importante assinalar e ter bem presente, que a própria origem da letra *b* do inciso XV do art. 5º da Constituição federal se prende a preocupações de ordem tributária e teve como principal objetivo enfrentar esse problema;

m) ora, é imperioso salientar que há diversidade fundamental de objetivos e pressupostos entre tais matérias, em consequência do que, não serão necessariamente os mesmos os princípios orientadores da exegese do texto constitucional, quando se trate de versar uma, ou outra. Basta considerar que tudo quanto diga respeito a tributos envolve garantias individuais, asseguradas pela Constituição federal e objeto de cuidado do legislador federal e de tutela do judiciário da União: que, também, pode envolver conflitos de competência entre os entes tributantes, o que exige, por sua própria natureza, a existência de normas gerais. Já a elaboração do orçamento e a contabilidade pública, além de não dizerem diretamente respeito a qualquer direito individual — matéria insuscetível, pois, de tutela nacional — concernem exclusivamente às entidades interessadas, em sua organização interna; exaurem-se em seus efeitos, no âmbito do próprio ente (Estado ou Município); não extravasam da circunscrição de alcance limitada que lhes é naturalmente assinalada;

n) daí a necessidade de cindir-se a *ratio* do dispositivo constitucional em exame (art. 5º, XV, b), conforme se trate de matéria tributária ou outra.

o) se, há de ser comedido e prudente, o legislador federal, quando edita normas gerais, em matéria tributária, com mais razão o haverá de ser, quando se volte para outras questões de direito financeiro, menos carentes de disciplina geral normativa. Isto é regra hermenêutica a ser obedecida pelo judiciário, também:

p) a elaboração orçamentária e a contabilidade pública são formas de instrumentar a administração estadual e municipal; em respeito à autonomia política do Estado e Município, a interpretação da Lei nº 4.320 há de ser restritiva. Na verdade, o orçamento é, na opinião unânime da doutrina, síntese de um plano de governo, de um programa administrativo. Ora, “ser autônomo” quer dizer “governar-se a si mesmo”; é ter disponibilidade sobre as próprias decisões, segundo critérios próprios. É — na expressão de Ataliba Nogueira, no Curso de Teoria do Estado, na Faculdade de Direito de São Paulo — “decidir sobre os próprios negócios, mediante normas próprias, por meio de autoridades e órgãos próprios”. Sendo o orçamento programa de governo, de ação administrativa, não é possível subtraí-lo à integral disponibilidade dos entes autônomos, pena de violação dessa autonomia;

q) o controle orçamentário é problema interno da administração e, como tal, a esse respeito é competente para legislar, exclusivamente, o Poder interessado. Quanto à fiscalização orçamentária, é expresso o art. 22 da Constituição federal: caberá, nos Estados, ao Tribunal de Contas, e, quanto ao Município, o que se fixar nas Constituições estaduais. Não tem cabimento, pois, legislação federal a respeito. Foi a competência federal, quanto a esta matéria, excluída por antecipação, pelo art. 22 da lei maior.