

HELENO TAVEIRA TORRES

DIREITO CONSTITUCIONAL FINANCEIRO

Teoria da Constituição Financeira



THOMSON REUTERS
REVISTA DOS
TRIBUNAIS™

HELENO TAVEIRA TORRES

**DIREITO
CONSTITUCIONAL
FINANCEIRO**

Teoria da Constituição Financeira

THOMSON REUTERS

**REVISTA DOS
TRIBUNAIS™**

DIREITO CONSTITUCIONAL FINANCEIRO

Teoria da Constituição Financeira



THOMSON REUTERS PROVIEW™

ACESSO AO LIVRO ELETRÔNICO DA OBRA

978-85-203-5440-7

**DIREITO
CONSTITUCIONAL
FINANCEIRO**

Heleno Taveira Torres

RASPE AQUI SEU CÓDIGO DE
ACESSO:



Para acessar seu livro
eletrônico vá para
www.livrariart.com.br/proview e
digite seu CÓDIGO DE ACESSO

Diretora Responsável

Marisa Harms

Diretora de Operações de Conteúdo

Juliana Mayumi Ono

Editores: Cristiane Gonzalez Basile de Faria, Danielle Oliveira, Iviê A. M. Loureiro Gomes e Luciana Felix

Assistente Editorial: Karla Capelas

Produção Editorial

Coordenação

Juliana De Cicco Bianco

Analistas Editoriais: Amanda Queiroz de Oliveira, Andréia Regina Schneider Nunes, Danielle Rondon Castro de Moraes, Flávia Campos Marcelino Martines, George Silva Melo, Luara Coentro dos Santos, Mauricio Zednik Cassim e Rodrigo Domiciano de Oliveira

Analistas de Qualidade Editorial: Maria Angélica Leite e Samanta Fernandes Silva

Assistentes Documentais: Beatriz Biella Martins, Karen de Almeida Carneiro e Victor Bonifácio

Administrativo e Produção Gráfica

Coordenação

Caio Henrique Andrade

Analista Administrativo: Antonia Pereira

Assistente Administrativo: Francisca Lucélia Carvalho de Sena

Analista de Produção Gráfica: Rafael da Costa Brito

Capa: Chrisley Figueiredo

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Torres, Heleno Taveira

Direito constitucional financeiro : teoria da constituição financeira /
Heleno Taveira Torres. – São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 2014.

Bibliografia.

ISBN 978-85-203-5439-1

1. Brasil – Constituição (1988) 2. Direito financeiro 3. Direito financeiro
– Brasil I. Título.

14-07472

CDU-342.4(81)“1988”:336

Índices para catálogo sistemático: 1. Brasil : Constituição de 1988 e direito
financeiro 342.4(81)“1988”:336

DIREITO CONSTITUCIONAL FINANCEIRO

Teoria da Constituição Financeira

HELENO TAVEIRA TORRES



© desta edição [2014]

EDITORA REVISTA DOS TRIBUNAIS LTDA.

MARISA HARMS
Diretora responsável

Rua do Bosque, 820 – Barra Funda
Tel. 11 3613-8400 – Fax 11 3613-8450
CEP 01136-000 – São Paulo, SP, Brasil

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS. Proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, especialmente por sistemas gráficos, microfílmicos, fotográficos, reprográficos, fonográficos, videográficos. Vedada a memorização e/ou a recuperação total ou parcial, bem como a inclusão de qualquer parte desta obra em qualquer sistema de processamento de dados. Essas proibições aplicam-se também às características gráficas da obra e à sua editoração. A violação dos direitos autorais é punível como crime (art. 184 e parágrafos, do Código Penal), com pena de prisão e multa, conjuntamente com busca e apreensão e indenizações diversas (arts. 101 a 110 da Lei 9.610, de 19.02.1998, Lei dos Direitos Autorais).

CENTRAL DE RELACIONAMENTO RT
(atendimento, em dias úteis, das 8 às 17 horas)
Tel. 0800-702-2433

e-mail de atendimento ao consumidor: sac@rt.com.br

Visite nosso site: www.rt.com.br

Impresso no Brasil [08-2014]

Profissional

Fechamento desta edição [13.08.2014]



EDITORA AFILIADA

ISBN 978-85-203-5439-1

Para RAQUEL e nossos filhos, AUGUSTO e VITTORIO.

ABREVIATURAS

- ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
- ADIn – Ação Direta de Inconstitucionalidade
- AgRg – Agravo Regimental
- AI – Agravo de Instrumento
- ANP – Agência Nacional do Petróleo
- ANTAQ – Agência Nacional de Transportes Aquaviários
- Anvisa – Agência Nacional de Vigilância Sanitária
- Ap – Apelação
- art. – artigo
- CADE – Conselho Administrativo de Defesa Econômica
- CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
- CC – Código Civil
- CComp – Conflito de Competência
- CC – Código de Defesa do Consumidor
- CF – Constituição da República Federativa do Brasil
- cf. – conferir
- CFEM – Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais
- Cide – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
- cit. – citado
- CNPq – Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico
- Cofins – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
- CPC – Código de Processo Civil
- CRSFN – Conselho de Recursos do Sistema Financeiro
- CTN – Código Tributário Nacional
- Dec. – Decreto
- Dec.lei – Decreto-lei
- Des. – Desembargador
- DJe – Diário da Justiça eletrônico
- DJU – Diário da Justiça da União
- DJ – Diário da Justiça
- DNPM – Departamento Nacional de Produção Mineral
- DOU – Diário Oficial da União
- DOE – Diário Oficial do Estado

- EC – Emenda Constitucional
- ed. – edição
- EDcl – Embargos de Declaração
- EDiv – Embargos de Divergência
- FDD – Fundo de Defesa dos Direitos Difusos
- FUST – Fundo de Universalização das Telecomunicações
- IBICT – Instituto Brasileiro de Informação em Ciência e Tecnologia
- ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior
- i.e. – *id est*
- IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados
- IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
- IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
- II – Imposto de Importação
- IRPF – Imposto sobre a Renda de Pessoas Físicas
- IRPJ – Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas
- ISS – Imposto Sobre Serviços
- ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
- ITCMD – Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação, de quaisquer bens ou direitos
- IVA – Imposto sobre Valor Agregado
- j. – julgamento
- IBDP – Instituto Brasileiro de Direito Processual
- LGDJ – Librairie Generale de Droit et de Jurisprudence
- LICC – Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Dec.-Lei 4.657, de 04.09.1942)
- LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal
- MC – Medida cautelar
- Min. – Ministro
- MP – Medida Provisória
- MS – Mandado de Segurança
- Pet – Petição
- PIB – Produto Interno Bruto
- PIS – Programa de Integração Social
- QO – Questão de Ordem
- RE – Recurso Extraordinário
- rel. – relator
- REsp – Recurso Especial
- RFB – Receita Federal do Brasil

- RJ – Rio de Janeiro
- RMS – Recurso em Mandado de Segurança
- RT – Revista dos Tribunais
- SP – São Paulo
- STF – Supremo Tribunal Federal
- STJ – Superior Tribunal de Justiça
- t. – tomo
- TCC – Termo de Compromisso de Cessão
- TCU – Tribunal de Contas da União
- USP – Universidade de São Paulo
- vol. – volume
- v.g. – *verbi gratia*
- v.u. – votação unânime

SUMÁRIO

ABREVIATURAS.....	9
I. INTRODUÇÃO	25
Parte I	
DO DIREITO FINANCEIRO À TEORIA DA CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA	
AUTONOMIA CIENTÍFICA DO DIREITO FINANCEIRO – MÉTODO JURÍDICO-NORMATIVO À LUZ DA TEORIA DA CONSTITUIÇÃO E DO PRINCÍPIO DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO	
II. DIREITO FINANCEIRO E TEORIA DA CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA – UNIDADE SISTÊMICA E MÉTODO.....	35
1. Sistema e método da Teoria da Constituição Financeira	35
2. Evolução teórica do direito financeiro a partir da Ciência das Finan- ças	40
3. A autonomia sistêmica do direito financeiro: técnica, funcional e científica.....	49
3.1 Objeto do direito financeiro e as escolas subjetiva, objetiva e funcional sobre a atividade financeira do Estado	54
3.2 Objeto do direito financeiro: a natureza funcional do seu conteúdo e a noção de Fazenda Pública	56
4. Instrumentalidade e a heterogeneidade do direito financeiro – ainda algumas palavras	60
4.1 Superação da instrumentalidade pela teoria da Constituição Financeira.....	61
4.2 Ausência de heterogeneidade no direito financeiro.....	63
5. Renovação da metodologia jurídica do direito financeiro pela Teoria da Constituição Financeira	64

5.1	“Neoconstitucionalismo” e Constituição Financeira	67
6.	Conclusões.....	68
III.	TEORIA DA CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA.....	71
1.	Mudança de paradigma: do Estado Liberal à Teoria da Constituição Financeira	71
1.1	Estado e Constituição Financeira	73
1.2	A Constitucionalização do direito financeiro.....	75
2.	Teoria da Constituição Financeira como Constituição material e seus pressupostos	77
2.1	O Princípio do Estado Democrático de Direito para a Constituição Financeira	81
2.2	Os fins constitucionais do Estado na Constituição Financeira	85
2.3	Os pressupostos da abertura sistêmica e da interconstitucionalidade da Constituição Financeira	87
2.3.1	Constituição Financeira e o compromisso do Estado com as gerações futuras.....	89
3.	Conteúdo da Constituição Financeira e sua função integradora.....	90
3.1	Análise restritiva e análise global das normas da Constituição Financeira	91
3.2	Tipologia das normas da Constituição Financeira	93
4.	Constituição Financeira como Constituição escrita, rígida e material.....	94
5.	Princípios, fins e normas programáticas da Constituição Financeira	97
5.1	Princípio da Constituição Financeira.....	99
5.2	Valores e fins da Constituição Financeira – A Constituição Dirigente.....	100
5.3	Constituição Financeira e normas programáticas à luz do novo modelo de dirigismo do Estado e escolhas públicas....	101

6.	Funções da Constituição Financeira	104
6.1	A função de preservação e continuidade do Estado Fiscal....	108
7.	A interpretação da Constituição Financeira: elementos a considerar	109
7.1	Constituição Financeira e pressupostos para sua interpretação: a unidade da Constituição Financeira	110
7.2	Interpretação da Constituição Financeira e efetividade	115
IV.	CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA E SUA RELAÇÃO COM A CONSTITUIÇÃO POLÍTICA. ESCOLHAS PÚBLICAS NA ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO: ENTRE SEPARAÇÃO DE PODERES E DEMOCRACIA	117
1.	Considerações iniciais – Política e direito nas escolhas públicas da atividade financeira do Estado Democrático de Direito.....	117
2.	Estado e poder na atividade financeira do Estado Democrático de Direito	122
3.	Democracia como legitimidade da Constituição Financeira e a proteção da dignidade da pessoa humana	128
4.	A relação entre Constituição Financeira e Constituição Político-Federativa: entre separação de poderes e atividade financeira do Estado.....	132
4.1	Decisão política da atividade financeira – legalidade e discricionariedade	136
5.	A Constituição Financeira e os limites do gasto público na decisão das escolhas públicas	139
6.	Decisão política e Estado Social – autonomia democrática e vedação a interferências sobre decisões coerentes com a Constituição	145
6.1	A decisão política e os meios para realização do intervencionismo.....	148
7.	Controles da decisão política na Constituição Financeira	150
8.	A captura da decisão política pelo Judiciário e os limites da interpretação constitucional na Constituição Financeira – os atropelos do ativismo e do chamado “neoconstitucionalismo” em matéria financeira – a garantia de prevalência do legislador democrático.....	152

9. Considerações finais – A garantia de proteção da decisão política na atividade financeira do Estado 160

Parte II

CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA E SUAS RELAÇÕES COM A CONSTITUIÇÃO ECONÔMICA E A CONSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

V. TEORIA DA CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA E A CONSTITUIÇÃO ECONÔMICA	165
1. Constituição Financeira e Constituição Econômica: considerações iniciais	165
2. Conceito de Constituição Econômica	167
2.1 Conteúdo da Constituição Econômica	169
3. Constituição Financeira e direitos sociais	176
4. Constituição Financeira entre as instrumentalidades da Constituição Econômica e os fins do dirigismo da economia	178
5. Constituição Econômica e planejamento na Constituição Financeira	182
5.1 Planejamentos setoriais e Constituição Econômica	185
5.2 Controle do planejamento – Considerações propedêuticas ..	185
5.3 Pressupostos da decisão política do Planejamento e Constituição Financeira	187
5.4 Decisão política e intervencionismo na Constituição Econômica	190
6. Políticas públicas e Constituição Financeira	192
7. Entre Constituição Financeira e Constituição Econômica – O intervencionismo da Constituição Econômica	195
7.1 Justiça distributiva da Constituição Financeira e intervencionismo do Estado	198
8. O intervencionismo e a extrafiscalidade na Constituição Financeira	202
VI. TEORIA DA CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA E AS RECEITAS DA CONSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	207
1. Constituição Financeira e classificação das receitas públicas	207

2.	Constituição Tributária e definição de tributo	209
2.1	Dimensão política do tributo: tributo como <i>jus imperii</i> – Uma tese superada pelo tributo do Estado Democrático de Direito	211
2.2	Dimensão econômico-financeira do tributo e a destinação vinculada às despesas públicas – Uma importação doutrinária funcionalmente inconstitucional	213
2.3	Dimensão jurídica do tributo	215
3.	Impostos.....	218
3.1	Classificação dos impostos	220
3.1.1	Impostos diretos e indiretos	220
3.1.2	Impostos reais e pessoais.....	223
3.1.3	Impostos cumulativos e não cumulativos	223
4.	Taxas	224
5.	Empréstimo compulsório.....	228
6.	Contribuições.....	229
6.1	Contribuições de melhoria	231
6.2	Constituição econômica e intervencionismo financeiro mediante a criação da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Cide.....	233
7.	Do imposto único sobre minerais e combustíveis aos <i>royalties</i> na Constituição	234
8.	Considerações finais. Constituição econômica e intervencionismo com obrigações tributárias	237

Parte III

CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA E FEDERALISMO

A CONSTITUIÇÃO POLÍTICO-FEDERATIVA. FEDERALISMO FISCAL. DISCRIMINAÇÃO DE RENDAS NO FEDERALISMO (FONTE E DISTRIBUIÇÃO DO PRODUTO ARRECADADO). FEDERALISMO HORIZONTAL, NORMAS GERAIS DE DIREITO FINANCEIRO E LEIS COMPLEMENTARES.

VII.	CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA E O FEDERALISMO FINANCEIRO CO-OPERATIVO EQUILIBRADO.....	243
1.	Metodologia da Constituição Financeira cooperativa e a Constituição Político-Federativa – considerações iniciais	243

2.	Federalismo fiscal na Constituição Financeira no Brasil – Escorço histórico e formação institucional.....	246
3.	Federalismo como princípio constitucional e a garantia de unidade nacional.....	252
3.1	A descentralização das unidades do federalismo	254
3.2	Unidade e descentralidade do federalismo na comparação de modelos.....	258
4.	O federalismo fiscal cooperativo e sua dimensão funcional no constitucionalismo brasileiro	261
4.1	Constituição Financeira e federalismo cooperativo na aplicação do princípio de eficiência	263
5.	Solidariedade como princípio legitimador do federalismo cooperativo equilibrado e rigidez constitucional.....	266
6.	Dirigismo constitucional e o dever de assegurar desenvolvimento e a redução de desigualdades regionais – Limites e possibilidades.....	269
6.1	Proibição de redução do federalismo cooperativo à centralidade da União	273
7.	As competências tributárias e o princípio da simetria entre as unidades federadas – Financiamento do federalismo cooperativo pelas fontes	275
7.1	Evolução do modelo de repartição das fontes tributárias	278
8.	A transferência direta do produto arrecadado dos impostos.....	283
8.1	Imposto único da União e competência estadual compartilhada sobre petróleo e derivados	285
9.	A redistribuição por transferência indireta do produto arrecadado de tributos – Os fundos públicos no federalismo cooperativo brasileiro	287
9.1	Fundos de Participação e outras modalidades de transferências intergovernamentais constitucionais, indiretas, incondicionadas e automáticas	291
9.1.1	Metacrítica ao simbolismo constitucional nas transferências dos fundos constitucionais.....	294

9.2	Repasso do ICMS aos Municípios pelo critério do valor adicionado	296
9.2.1	O caso do ICMS ecológico.....	299
10.	Constituição Financeira e transferências indiretas no federalismo horizontal. Um caso de distorção do sistema federativo brasileiro – A “guerra fiscal” do ICMS.....	300
VIII.	NORMAS GERAIS DE DIREITO FINANCEIRO E LEI COMPLEMENTAR NA CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA	307
1.	Fontes normativas do Federalismo: lei complementar e normas gerais de direito financeiro – Introdução	307
2.	Lei complementar na Constituição	312
3.	Definição de “normas gerais” de competências concorrentes e sua aplicação ao direito financeiro	315
4.	Modalidades de leis complementares e tipologias das normas gerais de direito financeiro	318
4.1	Competências materiais típicas de direito financeiro.....	321
4.1.1	Competência concorrente e normas gerais	321
4.1.2	Normas gerais de direito financeiro propriamente ditas	321
4.1.3	Normas gerais de direito financeiro para organização orçamentária	322
4.1.4	Leis complementares para criação ou modificação de unidades federativas e desmembramentos urbanos – O papel de normas gerais de direito financeiro quanto às repercussões financeiras.....	323
4.1.5	Normas gerais de direito financeiro para cooperação entre as pessoas do federalismo para equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar	325
4.1.6	Normas gerais de direito financeiro para pagamento de precatórios pelas unidades federativas .	326
4.1.7	Normas gerais de direito financeiro sobre distribuição do produto arrecadado de impostos entre as pessoas do federalismo fiscal.....	326

4.1.8	Normas gerais de direito financeiro sobre despesas específicas	327
4.1.9	Normas gerais de direito financeiro sobre previdência privada	328
4.2	Leis complementares em matéria de direito tributário	329
4.3	Vedações de uso de medidas provisórias e de leis delegadas em matérias reservadas às leis complementares.....	331
5.	Resoluções do Senado Federal e uniformidade das alíquotas dos impostos estaduais	332
6.	Considerações finais	336

Parte IV

ORÇAMENTO E DESPESA PÚBLICA NA TEORIA DA CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA

ORÇAMENTO PÚBLICO. DESPESAS PÚBLICAS. PLANEJAMENTO. CONTROLE E FISCALIZAÇÃO.

IX.	ORÇAMENTO PÚBLICO NA TEORIA DA CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA.....	339
1.	Unidade da Constituição financeira e orçamento público – Demarcação de método.....	339
2.	Síntese sobre origem constitucional do orçamento público	341
3.	Conceito constitucional de orçamento público e suas funções democráticas na Constituição Financeira	346
3.1	Função de limitação legislativa para realização de despesas – proibição de conduta diversa e parametricidade obrigatória	350
3.2	Função de planejamento (orçamento-programa, performance ou funcional)	352
3.3	Função de transparência orçamentária	356
3.4	Função de efetividade de direitos e liberdades fundamentais	359
3.5	Função de controle	360
4.	Natureza legislativa do orçamento público constitucional.....	362

4.1	Reserva de lei complementar e lei ordinária para veicular as espécies de orçamentos públicos	362
4.2	Iniciativa em matéria de leis orçamentárias	364
4.3	Prazos para apresentação do orçamento.....	366
4.4	Deliberação das leis orçamentárias no Poder Legislativo	367
4.4.1	Orçamentos participativos e participação popular na aprovação das leis orçamentárias	369
4.5	Emendas parlamentares à proposta de orçamento público ...	370
4.6	Modificações dos orçamentos por lei específica posterior.....	372
5.	“Princípios” do orçamento público	373
5.1	Princípio da legalidade	374
5.2	Princípio da anualidade.....	375
5.3	Princípio da irretroatividade do orçamento	376
5.4	Princípio da publicidade	376
5.5	Critério da clareza	377
5.6	Critério da exatidão	377
5.7	Critério da unidade	378
5.8	Critério da universalidade	379
5.9	Critério da exclusividade	380
5.10	Critério de não afetação ou não vinculação de receitas a despesas públicas.....	381
5.11	E ainda o critério de “equilíbrio orçamentário”	383
6.	Efeitos da lei de orçamento: ainda a distinção entre lei formal e lei material	387
6.1	Orçamento como lei formal: lei de efeitos concretos (Laband), ato condição (Jèze) e conteúdo de ato administrativo (Duguit).....	388
6.2	Orçamento como lei material e processo legislativo no Estado Democrático de Direito	392

6.3	Das correntes dualista e unitária à teoria da Constituição: o fim da formulação do orçamento como ato administrativo ..	395
6.4	Relação entre lei orçamentária anual e aquelas institutivas das despesas	396
6.5	O controle de constitucionalidade do orçamento pelo STF como lei material.....	397
7.	Efeitos da lei anual de orçamento e o papel de planejamento das leis orçamentárias na Constituição de 1988.....	399
7.1	Impositividade das leis orçamentárias em relação aos fins de planejamento (diretrizes, planos, metas ou objetivos da administração) – O orçamento-programa.....	400
7.2	Princípio de compatibilidade constitucional obrigatória do planejamento com o plano plurianual	404
8.	Orçamento autorizativo e obrigatoriedade para realização das despesas públicas na execução orçamentária.....	408
9.	Considerações finais	410
X.	DESPESA PÚBLICA NA CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA.....	413
1.	Conceito constitucional de despesa pública e sua relação com as necessidades públicas.....	413
1.1	Despesas públicas e necessidades públicas – a superação de uma herança da Ciência das Finanças	415
1.2	Conceito constitucional de despesa pública segundo os métodos objetivo, subjetivo, funcional ou finalístico	416
1.3	Conceito de despesa pública na Teoria da Constituição Financeira	417
2.	Classificação e espécies de despesas públicas	418
3.	Natureza da despesa pública como norma e como fato jurídico.....	422
3.1	Legalidade constitucional para a realização da despesa pública	423
3.2	Autorização orçamentária das despesas públicas	425
3.3	Despesa pública como fato jurídico administrativo-financeiro.....	426

4.	A função de ordenador de despesas na Constituição Financeira	427
5.	Procedimentos jurídicos e princípio da eficiência na aprovação e realização das despesas públicas	429
5.1	Realização de despesas públicas mediante contratos administrativos e procedimentos financeiros (empenho, liquidação, medição, autorização e pagamento)	431
5.2	Prescrição contra a Fazenda Pública nos casos de não cumprimento de obrigações financeiras (prescrição do incumprimento de despesas públicas)	436
6.	Despesas públicas com precatórios na Constituição Financeira: execução judicial de dívida contra a Fazenda Pública	438
7.	Despesas com empréstimos públicos: breves considerações.....	442
8.	Controles internos e externos das despesas públicas na Constituição Financeira	452
8.1	Controle interno	457
8.2	Controle democrático e popular e o papel da garantia da imprensa livre	457
8.3	Controle externo	458
8.3.1	O Tribunal de Contas	459
9.	Considerações finais.....	463
XI.	BIBLIOGRAFIA	465

I

INTRODUÇÃO

Segundo a mitologia grega, existia uma ave gigante e que viveria cerca de quinhentos anos. Era a *Fênix*. Ciente da morte, fazia do seu ninho uma pira. Ela, então, tornava-se puro fogo, ardia junto com o ninho e convertia-se em cinzas. Em seguida, das mesmas cinzas nascia uma nova *Fênix*, de igual majestade e grandeza. Este *mito da continuidade* pode ser aplicado ao direito financeiro, pois, tal qual *Fênix*, foi fortemente revigorado nesta primeira década do século XXI.

O direito financeiro agigantou-se, em vastidão oceânica, ao longo do século XX, mas se isso foi indicador de suas grandes virtudes científicas, ao abarcar temas fundamentais da vida do Estado, da economia e da sociedade, como tributação, orçamento ou dívida pública, logo se converteu no seu maior problema, motivo para sua divisão e aparição de novos ramos do direito, a exemplo do direito tributário e outros, renovados em fundamentos e ricos em qualidade de soluções especializadas e “atuais”. O progressivo distanciamento da realidade, como observa Michel Bouvier, sempre foi um obstáculo ao seu desenvolvimento.¹ Com isso, deu-se o fenômeno do “envelhecimento precoce” do direito financeiro, pelo apego da doutrina a institutos de antanho, confusão entre teorias econômicas de épocas mais remotas com aquelas das fases sucessivas, além de tratamento generalista, devido ao aumento da sua complexidade.

Como demarcação expressiva daquela desejável renovação, o estudo e aplicação do direito financeiro a partir da Constituição ganha destaque, como se vê na obra de Regis Fernandes de Oliveira,² como uma das poucas elaboradas segundo os parâmetros constitucionais (o *iluminismo* do direito financeiro).

O *direito constitucional financeiro* compreende o conjunto de normas do sistema constitucional que regula, direta ou indiretamente, a atividade financeira do Estado. Desse modo, a *teoria da Constituição Financeira* tem por objeto a atividade financeira do

1. Como observa Michel Bouvier: “Aussi, et nonobstant les fondements scientifiques que l’on pourra faire valoir plus loin, il importe d’abord de resituer les finances publiques dans le cadre d’un processus de fonctionnement politique entendu au sens large comme la vie et l’organisation d’une société dans son ensemble. Autrement dit, c’est le caractère politique des finances publiques qui doit en premier lieu être compris” (BOUVIER, Michel; ESCLASSAN, Marie-Christine; LASSALE, Jean-Pierre. *Finances publiques*. 6. ed. Paris: LGDJ, 2002. p. 2 e 6). Sobre a crise das finanças públicas e a necessidade de aprimoramento do intervencionismo, veja-se: GALLO, Franco. *Le ragioni del fisco*. Bologna: Il Mulino, 2007.

2. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 5. ed. São Paulo: Ed. RT, 2013.

Estado na Constituição, segundo os valores do Estado Democrático de Direito e a intertextualidade com as constituições econômica, político-federativa, tributária e social.

A *Constituição Financeira* consiste, assim, na parcela material de normas jurídicas integrantes do texto constitucional, composta pelos princípios, competências e valores que regem a atividade financeira do Estado, na unidade entre obtenção de receitas, orçamento, realização de despesas de todas as competências materiais, financiamento do federalismo, custos dos direitos e liberdades, gestão do patrimônio estatal, bem como da intervenção do Estado.

À inovação deste modelo concorre o emprego do nosso método do *positivismo metódico-axiológico*, pelo qual o direito financeiro deve ser estudado e aplicado como “sistema” de normas jurídicas, a partir da Constituição, para assegurar unidade e conexão entre as competências e valores da *atividade financeira do Estado*, a afastar as miscelâneas metodológicas entre Economia (Finanças Públicas) e Direito.

Os motivos para essa renovação foram muitos, de cunho dogmático e não dogmático. No plano do direito, diversas disciplinas passaram a reclamar conhecimentos e aprofundamentos técnicos do direito financeiro, como foi o caso do direito tributário, do direito administrativo e do direito econômico, apenas para ficar nos mais próximos. Como exemplo, é revelador que o melhor estudo recente sobre financiamento do federalismo e desenvolvimento regional seja de autor de direito econômico e marcado pela singularidade de compartilhar toda a base teórica com institutos e conceitos do direito financeiro.³ Pense-se ainda na doutrina sobre planejamento público e suas relações com a teoria do orçamento, finalmente comprometido, na prática constitucional, com a noção de “orçamento-programa” (como se vê no atual plano plurianual).⁴ Mas não só.

No Brasil, a teoria do direito financeiro foi elaborada ao amparo de doutrinas italianas, francesas ou alemãs, com especial atenção aos autores da “Ciência das Finanças” do século XIX ou da primeira metade do século XX. Os estudos magníficos produzidos no País, sob esta influência, como os de Amaro Cavalcanti, Viveiros de Castro, Veiga Filho, Dídimo da Veiga ou Aliomar Baleeiro, dão conta da sua utilidade. Passado, porém, este momento de efervescência, ao evolver das décadas de 1980 e 1990, viu-se o direito financeiro refluir, tornar-se uma matéria repetitiva e, quando não, ancorada em critérios formais que pouco ou nada contribuíram para alinhar seus conceitos, princípios e métodos com os novos paradigmas assentados na Constituição de 1988, como o do Estado Democrático de Direito.

3. Cf. BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003.

4. Tema ao qual José Afonso da Silva dedicou-se a aprofundar e difundir. Vide: SILVA, José Afonso da. *Orçamento-programa no Brasil*. São Paulo: Ed. RT, 1973; _____. *Orçamento-programa*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. vol. 2, p. 101-131. Cf. COMPARATO, Fábio Konder. O indispensável direito econômico. *RT*, n. 353, p. 14-26, São Paulo: Ed. RT, 1965; MONCADA, Luís S. Cabral de. *A problemática jurídica do planejamento econômico*. Coimbra: Ed. Coimbra, 1985.

É bem verdade que se deve afirmar, e não se nega, até porque essas fontes encontram-se fartamente consideradas ao longo deste estudo, a importância da doutrina clássica do direito financeiro. Contudo, a maior refutação que se impõe às formulações das últimas décadas do século passado localiza-se na ausência de adaptação à construção de um direito financeiro alinhado à Constituição Financeira do Estado Democrático de Direito instaurado com a Constituição de 1988.

Ora, não se constrói o Estado Democrático de Direito com as partidas dobradas da contabilidade, mas com uma Constituição aberta para os fins do Estado e sua realidade circunstante, a informar toda a Constituição Financeira. A *estabilidade* das contas públicas, esta, sim, é profundamente desejável e deve ser medida segundo o atendimento dos fins do Estado, por períodos e segundo o tipo de despesa, de modo dinâmico e progressivo.

A busca de soluções jurídicas para as sucessivas crises econômicas internacionais, fortemente vinculadas a dívidas públicas, orçamentos públicos, crescente intervenção do Estado, fortalecimento da indústria nacional, controle da despesa pública, equilíbrio orçamentário e redistribuição de rendas, ante as demandas do Estado Social, por melhor integração entre as receitas para permitir obter condições de consenso para a reforma tributária, a urgência da revisão de critérios para melhor repartição de recursos no federalismo cooperativo, como se viu no caso da distribuição dos *royalties* do petróleo,⁵ de resultado histórico, e tantos outros. Os desafios da realidade reavivaram, assim, a produção qualificada da doutrina nacional e estrangeira em torno dos grandes temas de Estado vinculados às finanças públicas. Surgem as bases do novo direito financeiro contemporâneo.⁶

Para o direito financeiro convergem renovados desafios. Ele deve prover soluções para as grandes causas nacionais, como é o federalismo, o desenvolvimento equilibrado e a redução das desigualdades regionais e sociais, superar mitos, como ainda persistem aqueles da redução do Estado, integrar-se com os mais elevados temas do constitucionalismo, cada vez mais, assegurar meios para a internacionalização e fortalecimento do Estado, nas questões entre regionalismo e custeio da sua atuação internacional,⁷ bem como preocupar-se com o atendimento das demandas intergeracionais, aquelas do porvir, das futuras gerações. Ao mesmo tempo, deve servir como instrumento eficiente para a concretização de direitos e liberdades fundamentais, assistir aos desvalidos e às

5. Tema de recente estudo completo a respeito, em nosso Departamento: SCAFF, Fernando Facury. *Royalties decorrentes da exploração de recursos naturais não renováveis: incidência e rateio federativo*. Tese (Livre-Docência). São Paulo: USP, 2013.

6. Poder-se-ia falar de um “Direito Financeiro em evolução”, não alimentado por crises, mas por suas transformações, a exemplo de Odete Medauar, com o seu: *O direito administrativo em evolução*. São Paulo: Ed. RT, 2003.

7. Cf. LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. *Globalização, regionalização e soberania*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004. vol. 1, 344 p.

minorias,⁸ garantir o compromisso nacional com saúde e educação de qualidade. E que todos os controles financeiros, internos e externos, possam permitir que os princípios da economicidade e da eficiência prevaleçam em todos os contratos e na administração dos gastos públicos, com eliminação da corrupção e das gestões perdulárias em todos os níveis de governo.

Numa breve incursão na realidade, indo da teoria à prática, que é o labor do jurista,⁹ vale lembrar do quanto a participação do orçamento público é decisiva para a economia do País. Somente o orçamento federal, excetuados os dos Estados e dos Municípios, contempla proposta no montante de R\$ 2,36 trilhões, quase metade da riqueza nacional, como se vê dos parâmetros macroeconômicos do Ministério da Fazenda para 2014, que prevê um Produto Interno Bruto – PIB de, aproximadamente, R\$ 5,24 trilhões (na projeção de crescimento de 4%). Por isso, ao mesmo tempo que qualquer atuação financeira do Estado nunca será “neutra” na relação com a economia de mercado, caberá ao Estado prover o máximo de segurança jurídica e transparência para os agentes econômicos, a permitir a capacidade adaptativa destes e o direito ao planejamento privado.

Quanto ao mais, ao Estado cumpre realizar a Constituição, nas suas máximas possibilidades, com planejamento e, quando necessário, outras medidas de intervencionismo, inclusive mediante normas de direito financeiro. Por isso, a relação entre receitas e despesas públicas, no contínuo da atividade financeira do Estado, que é o objeto das normas de direito financeiro, deve ser permanentemente apurada em conformidade com os fins constitucionais do Estado.

Os ordenamentos jurídicos nacionais não podem prescindir da força intervencionista do Estado na economia. Demonstra-o, por dados apurados ao longo de uma década, Thomas Piketty, ao dizer que a conclusão que representa o coração da sua célebre obra “O Capital no século XXI” é de que não existe qualquer processo natural e espontâneo nos mercados que visem a evitar as desigualdades ou tendências desestabilizadoras de um modo durável.¹⁰ Desse modo, somente o Estado, segundo os valores constitucionais, tem os meios e as condições para realizar esta tarefa. Como se viu recentemente, na crise econômica internacional de 2008, só Estados com instituições fortes puderam suplantar rapidamente suas dificuldades, mediante regulação e instrumentos eficazes para recomposição dos próprios mercados.

Os meios projetados por Thomas Piketty foram todos de ordem tributária, com aumento de tributos. O Brasil, neste particular, tem se mostrado pioneiro e eficiente na luta para reduzir desigualdades sociais e eliminar a pobreza, sem apelar para criação ou

8. Com os encômios à recente obra, dedicada justamente a essa relação com os mais necessitados, por uma humanização do Direito Financeiro: OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Gastos públicos*. São Paulo: Ed. RT, 2012.

9. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário – Linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011; VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

10. PIKETTY, Thomas. *Le Capital au XXIe siècle*. Paris: Seuil, 2013, p. 47.

aumento de tributos sobre a renda, a sucessão e o capital. Diversamente, por meio do orçamento e normas constitucionais, foram aprimorados programas de intervencionismo, criadas diversas políticas públicas, que se agregaram aos gastos obrigatórios com saúde e educação, todos como instrumentos para assegurar ao povo o acesso a direitos sociais, bem-estar e qualidade de vida. Eis uma prova cabal da suprema relevância do Direito Financeiro na vida das sociedades contemporâneas.

A complexidade da modernidade social, com postulações multifacetadas de atuação do Estado, é a razão fundamental para que a política atue para exercer as escolhas e definir prioridades,¹¹ sempre por meios jurídicos e democráticos, os quais conformam a decisão democrática do Executivo e do Parlamento. Esta é outra tarefa fundamental para o direito financeiro, propiciar as condições funcionais para a decisão política, e particularmente aquela de caráter teleológico, que informa o direcionamento do planejamento financeiro na realização de metas, programas e diretrizes. É assim que a Constituição Financeira une Constituição Econômica e Constituição Político-Federativa.

Todo estudo de ciência do direito reclama um método, e mormente no caso do direito financeiro, tanto mais, para superar o sincretismo metodológico com a Ciência das Finanças. As razões que corroboram a eleição de método jurídico serão explicitadas no próximo capítulo, porquanto a “Constituição Financeira” não é uma demarcação de artigos ou de títulos atinentes à matéria, mas uma metodologia para sua aplicação em conformidade com os valores e regras constitucionais.

Com a metodologia funcional da “Constituição Financeira” adotada na interpretação e aplicação do direito financeiro, pretende-se assegurar a unidade do regime jurídico das finanças públicas em máxima conformidade com a Constituição. Logo, depurado o direito financeiro das interferências da “Ciência das Finanças”, com prevalência da Constituição, resgata-se sua conexão com a ação do Estado, pela funcionalidade da atividade financeira em cumprimento dos fins constitucionais a serem atendidos pelo orçamento fiscal ou mediante intervenção estatal.

Para este propósito, a interação entre *Constituição Financeira* e *Constituição Econômica* revela-se fundamental. Nesse aspecto, o conceito constitucional de orçamento com fins de planejamento (orçamento-programa) deve predominar e vincular toda a Administração à sua máxima observância (daí todo orçamento público ser “lei material” quanto aos fins do planejamento). E não se pode olvidar dos instrumentos de realização dos projetos constitucionais desenvolvimentistas ou do fortalecimento regional (arts. 3.º e 43 da CF).

11. Como observa Liberato de Castro Carreira: “A história financeira de um país compreende a sua vida econômica e a administrativa, as quais se acham tão ligadas entre si, que a prosperidade de uma dá a medida do bem-estar e da excelente organização da outra; daí o grande princípio ou axioma administrativo – *boas finanças, boa política*” (CARREIRA, Liberato de Castro. *História financeira e orçamentária do império do Brasil*. Rio de Janeiro: Fundação Casa Rui Barbosa, 1980. p. 17).

A burocracia, a relação com o mercado e a própria construção da sociedade democrática reclamam o dever de contínuo controle e transparência. E como as condições e critérios adotados nessas escolhas precisam ser conhecidos, a preocupação fundamental que perpassa toda a atividade financeira do Estado é a sua absoluta legalidade e transparência financeira.

Por isso, atendidos os critérios constitucionais e legais, a harmonia da divisão de poderes impõe a necessária deferência à autonomia do Poder Executivo quanto à vinculação das suas decisões e escolhas, pelo mérito administrativo. Por conseguinte, quanto à *Constituição Político-Federativa*, tem-se os meios que conferem os poderes democráticos para as “escolhas públicas” que definirão os atos financeiros do Estado, pelas autoridades competentes, no âmbito da administração pública financeira.

Com olhar para a realidade do início deste Século, como bem alertou Ricardo Lobo Torres, faltava-nos uma “Teoria da Constituição Financeira”.¹² Compreendida esta como *método*, a assertiva é cabível. E este é o propósito desta Obra: oferecer uma Teoria da Constituição Financeira coerente com a Constituição de 1988 e que exprima suas relações com as Constituições Econômica, Político-Federativa e Social, a ressaltar o papel de intervencionismo e dirigismo constitucional como meios de transformação, nas funções de concretização dos direitos e liberdades fundamentais em cada uma das suas etapas, da realização dos fins constitucionais do Estado e do compromisso com o permanente controle da ação do poder, do orçamento público às relações tributárias, que igualmente são objeto do seu conteúdo.

A Constituição Financeira, pelos valores veiculados em suas normas, comunica-se com a realidade e com a política, para definir as decisões financeiras da atuação do Estado. Na decisão política na atividade financeira estatal o agente deve levar em conta que o Estado Democrático de Direito brasileiro encontra-se comprometido com a realização da justiça social mediante a redistribuição de rendas e a concretização de um verdadeiro Estado de “bem-estar social” (*welfare state*).

As decisões políticas de direito financeiro legitimam-se pela concretização de escolhas públicas coerentes com preferências democráticas, mas também por realizar o intervencionismo e dirigismo constitucionais, ao perseguirem os fins e valores constitucionais do Estado, como é o caso da redução de desigualdades regionais e sociais, do desenvolvimento equilibrado, da sociedade livre, justa e igualitária, do interesse público, do bem-estar e de tantos outros.

É por meio da política que a justiça das escolhas públicas integra-se às normas de finanças públicas pela eficiência e alocação de prioridades, segundo as necessidades coletivas. Assim, afastada a competência legislativa em matéria de orçamento, e observados os limites constitucionais, como aqueles da Constituição Tributária, tanto o Poder Executivo quanto o legislador têm ampla liberdade para definir o melhor direcionamento

12. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. vol. 1, p. 160 e ss.

das despesas públicas, programas de redistribuição de rendas, procedimentos a serem seguidos, instrumentos de controle e outros.

Neste modelo sistêmico-constitucional, toda e qualquer aplicação de recursos públicos deve guardar conformidade com os valores republicanos e democráticos que a todos obriga permanente responsabilidade com os bens públicos e fins do Estado. À Constituição Financeira cabe, pois, a tarefa de racionalizar o poder financeiro segundo os critérios estabelecidos pelas leis e pela Constituição. Assim, o direito financeiro encontra na Constituição os limites e os critérios para as decisões administrativas dos ordenadores de despesas nos atos de gastos e dos agentes políticos nas escolhas públicas, os quais condicionam a atividade financeira do Estado.

Diante disso, pensar as relações da atividade financeira do Estado segundo a Constituição é profícuo em qualquer hipótese.¹³ Somente com a garantia da unidade metodológica, propiciada pela “Teoria da Constituição Financeira”, tem-se a renovação conceitual do direito financeiro, a partir da interconstitucionalidade (na sua intertextualidade semântica e pragmática) com as Constituições Econômica, Político-Federativa e Social. Destarte, é possível assegurar resultados coerentes com a estabilidade entre *economia de mercado*, ao amparo da segurança jurídica e transparência, e as regras do “direito financeiro”, para cumprimento das funções finalísticas do Estado Democrático de Direito, principalmente mediante orçamento-programa e intervencionismo estatal, segundo decisões políticas orientadas pela democracia, ao longo da atividade financeira do Estado.

Esta obra tem por origem nossa tese “Teoria da Constituição Financeira”, apresentada ao concurso para Professor Titular de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP, a qual foi aprovada, por unanimidade, pela Banca Examinadora composta pelos professores titulares Régis Fernandes de Oliveira (USP), Gilberto Bercovici (USP), Luiz Gonzaga de Mello Belluzzo (UNICAMP), Adilson Abreu Dallari (PUC-SP) e João Maurício Adeodato (UFPE). A estes, nossos melhores agradecimentos pelas importantes questões formuladas, as quais permitiram aflorar novas e profícuas reflexões.

Por fim, rendemos nossas homenagens e gratidão a todos aqueles que, direta ou indiretamente, contribuíram para que este Livro pudesse vir a lume no tempo desejado, assim como à “Thomson Reuters”, por Marisa Harms, sua Diretora Editorial.

13. Até mesmo na Economia ou nas teorias das Finanças Públicas esse modelo aprimora as respostas do sistema. O “modo de pensar constitucionalmente” foi a base fundamental da Escola da “Public Choice”, o que conferiu a James Buchanan seu Prêmio Nobel, por integrar as finanças públicas com intervencionismo na economia. Dentre outros: BUCHANAN, James. The constitutional way of thinking. *Supreme Court Economic Review*, Chicago: University of Chicago Press, vol. 10, p. 143-155, 2003. _____; TULLOCK, Gordon. *The calculus of consent: logical foundations of constitutional democracy*. Michigan: University of Michigan Press, 1965.

PARTE I
DO DIREITO FINANCEIRO À TEORIA DA
CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA

AUTONOMIA CIENTÍFICA DO DIREITO FINANCEIRO –
MÉTODO JURÍDICO-NORMATIVO À LUZ DA
TEORIA DA CONSTITUIÇÃO E DO PRINCÍPIO
DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

II

DIREITO FINANCEIRO E TEORIA DA CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA – UNIDADE SISTÊMICA E MÉTODO

SUMÁRIO: 1. Sistema e método da Teoria da Constituição Financeira – 2. Evolução teórica do direito financeiro a partir da Ciência das Finanças – 3. A autonomia sistêmica do direito financeiro: técnica, funcional e científica: 3.1 Objeto do direito financeiro e as escolas subjetiva, objetiva e funcional sobre a atividade financeira do Estado; 3.2 Objeto do direito financeiro: a natureza funcional do seu conteúdo e a noção de Fazenda Pública – 4. Instrumentalidade e a heterogeneidade do direito financeiro – ainda algumas palavras: 4.1 Superação da instrumentalidade pela teoria da Constituição Financeira; 4.2 Ausência de heterogeneidade no direito financeiro – 5. Renovação da metodologia jurídica do direito financeiro pela Teoria da Constituição Financeira: 5.1 “Neoconstitucionalismo” e Constituição Financeira – 6. Conclusões.

1. Sistema e método da Teoria da Constituição Financeira

No direito financeiro cristalizam-se os máximos valores do trato das contas públicas e da aplicação dos princípios democráticos e republicanos na condução do Estado Constitucional. É o direito financeiro que rege e garante para as gerações de hoje e as futuras a manutenção e continuidade do Estado, bem como o cumprimento de todos os fins proclamados pela Constituição. Da separação dos poderes à efetividade dos direitos sociais, do federalismo aos programas de redução de desigualdades, dos investimentos em infraestrutura ao fomento de proteção do meio ambiente, lá estarão as exigências de receitas públicas, programas ou políticas públicas, autorizações orçamentárias, realização de despesas e controles internos e externos.

A complexidade do Estado e da sua atividade financeira, ao longo do último século, assumiu proporções nunca imaginadas. Com a Constituição garantista do Estado Democrático de Direito e suas distintas constituições materiais, como a Constituição Econômica e da Constituição Social, ampliaram-se as competências dos gastos públicos e respectivos controles, a reclamar especializações crescentes. Nesta amplitude, viu-se ruir o tênue edifício da sua unidade de método, pelas fundações assentadas entre finanças, economia e juridicidade, sobremodo cambiantes conforme as mudanças sociais, econômicas e políticas.

É inegável a crise de método e de identidade por que passa o direito financeiro. Sua fragmentação em subsistemas tem sido, a um só tempo, criticada, mas estimulada pela própria doutrina, ao desprezar sua compreensão unitária, em preferência por estudos isolacionistas dos seus domínios (Receitas, Despesas Públicas, Responsabilidade Fiscal

etc.), e alguns nominados inclusive com foros de autonomia, como “direito orçamentário” ou “direito do débito público”.

A presente obra assume a “Teoria da Constituição” como paradigma metodológico dirigido a construir um modelo unificador dos conteúdos do direito financeiro a partir da Constituição, para delimitar a unidade do direito financeiro, segundo os fundamentos da teoria dos sistemas.

O direito financeiro, segundo o método da “Teoria da Constituição Financeira”, deve ser estudado e aplicado como “sistema”, para que se possa superar, a um só tempo: (i) o ontologismo do modo de aproximação do objeto (a *atividade financeira do Estado*); e (ii) as miscelâneas metodológicas entre direito e economia (ciência das finanças ou finanças públicas).

Para cumprir a delimitação da *unidade* do direito financeiro, o sistema da Constituição Financeira atende a todos os demais axiomas da teoria dos sistemas. De plano, confirma-se o *axioma da coerência*, pois todas as normas são elaboradas conforme os mesmos critérios normativos de validade; os *axiomas da completude* e da *diferenciação sistêmica* encontram-se atendidos, dos quais decorrem sua formação e existência, porquanto todas as “normas” e “relações” veem-se unificadas pela conexão material com a *atividade financeira do Estado*; ao mais, o *axioma da continuidade*, por não se restringir (o sistema diferenciado de normas de direito financeiro) por alguma limitação temporal, estará preservado; e, por fim, o *axioma da dependência*, pois este subsistema sempre dependerá da complexidade do sistema total, do qual decorre a diferenciação sistêmica que o qualifica, *i.e.*, do ordenamento jurídico, na sua totalidade.¹

O modelo de “sistema” como método de elaboração teórica ou critério de aplicação do direito financeiro tem a virtude de eliminar a atomização mencionada anteriormente. Talvez não exista outro domínio em que a necessidade de redução a “sistema”, nos dias atuais, seja tão sentida e fundamental, até mesmo para sua continuidade e afirmação, haja vista a desintegração sofrida a partir da autonomia adquirida pelo direito tributário.²

1. Para um amplo estudo sobre a noção de sistema, seus axiomas e fundamentos teóricos, aqui mencionados em síntese, o nosso: TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 2012. p. 82 e ss. Veja-se ainda: HARTMANN, Nicolai. *Ontologia*. El pensar teleológico. México: Fondo de Cultura Económica, 1964; LUHMANN, Niklas. *Sistemas sociais. Fundamentos de una teoría general*. Trad. Alberto Febbrajo. Bologna: Il Mulino, 1990, 761 p.; LOSANO, Mario G. *Sistema e estrutura no direito: das origens à escola histórica*. Trad. Carlo Alberto Dastoli. São Paulo: Martins Fontes, 2008, vol. 1; CAPPELLINI, Paolo. *Systema iuris: genesi del sistema e nascita della scienza delle pandette*. Milano: Giuffrè, 1984. vol. 1, 637 p.; VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Ed. RT, 1977; ADEODATO, João Maurício. *Filosofia do direito: uma crítica à verdade na ética e na ciência (através de um exame da ontologia de Nicolai Hartmann)*. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 322 e ss.; BERTALANFFY, Ludwig von. *General system theory: foundations, development, applications*. New York: George Braziller, 2008. 295 p.
2. Nesse particular, vale a observação de Antonio Pistone: “Il diritto finanziario ‘riduce a sistema le norme che regolano l’agire economico dello Stato, elaborando, insieme, istituti e figure che consentono di cogliere le modalità concrete in cui l’azione corrispondente viene progettata

A conformidade jurídica dos estudos da atividade financeira do Estado, por muito esforço, se fez destacar da Ciência das Finanças (doutrina econômica).³ Observada as devidas fronteiras, é inegável a necessidade de recursos aos modelos racionais da economia para compreender o funcionamento das finanças públicas.⁴ Entretanto, o direito financeiro pode e deve ser estudado preferencialmente por método jurídico e dogmático. Nada que ver com “purismo metodológico”, até porque o direito financeiro nunca foi terreno fértil para uma “Teoria Pura do Direito”.

A opção por um método estritamente jurídico não desconhece a pluricidade metodológica para apreender a atividade financeira do Estado, na sua extensão parcial ou total.⁵ Basta pensar nos temas de redistribuição de rendas, políticas públicas, equilíbrio orçamentário, finanças de estado mínimo e finanças de estado social intervencionista e outros.

ed attuata’, esso, dunque, contiene nel suo ambito anche quegli aspetti dell’azione statale che sono più strettamente inerenti il fenomeno dell’imposizione, i quali non trovano ancora collocazione autonoma e sistematica nel campo del diritto” (PISTONE, Antonio. *La giuridificazione tributaria in rapporto agli altri rami del diritto*. Padova: Cedam, 1994. p. 33).

3. Como bem resume Regis de Oliveira: “O ponto central da ciência das finanças incide sobre a atividade fiscal, ou seja, a desempenhada com o propósito de obter recursos para o custeio das atividades estatais. Por ser ciência pré-jurídica, não é objeto de estudo dos juristas, servindo, apenas, como ponto de partida para fornecimento de meios destinados ao estudo do fenômeno financeiro” (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 5. ed. São Paulo: Ed. RT, 2013. p. 19). E quanto à função de “sistema”, conclui Roberto Dromi: “En ese orden, la complejidad de los objetos de estudio, en el horizonte de la actual sociedad del conocimiento, requiere una *organización sistémica* (integral) y *sistemática* (progresiva) de cada una de las disciplinas que constituyen el objeto de la comprensión cognoscitiva” (DROMI, Roberto. *Sistema y valores administrativos*. Buenos Aires: Ciudad Argentina, 2003. p. 21).
4. “L’avantage de la notion de régime de finances publiques est d’être assez facilement déterminée par l’analyse du droit positif. Dès lors, en partant des textes et de la jurisprudence, il est possible d’établir si les finances considérées sont ou ne sont pas soumises à un régime de finances publiques” (OLIVA, Eric. Essai de définition normative du domaine des finances publiques. In: FAVOREU, Louis; HERTZOG, Robert; ROUX, André (org.). *Constitution et finances publiques*. Études en l’honneur de Loic Philip. Paris: Economica, 2011. p. 497).
5. Nas palavras de García Belsunce: “El Estado como organización jurídico-política de la sociedad y para el cumplimiento de sus fines tiene que atender a la satisfacción de las necesidades públicas. Para ello debe obtener los medios materiales (monetarios) que le permitan cumplir con esa obligación. A tal efecto, el Estado realiza una serie de operaciones que denominaremos ‘fenómenos financieros’, que pueden consistir en imponer tributos en ejercicio del poder tributario con base constitucional; recibir dinero en préstamo; aceptar liberalidades; gestionar los bienes que forman su patrimonio para obtener rentas o el producto del precio de su venta; confiscar bienes cuando así lo permita su legislación; imponer penas pecuniarias; emitir papel-moneda, entre otras. El conjunto de estas operaciones es lo que constituye la actividad financiera del Estado, a la que podríamos definir como ‘el conjunto de actividades del Estado para obtener los medios (recursos) para satisfacer las necesidades públicas (gastos) para el cumplimiento de sus fines’” (BELSUNCE, Horacio A. García. *Tratado de tributación*. Buenos Aires: Astrea, 2003. t. I, p. 1).

O direito financeiro, compreendido como “sistema jurídico”, vê-se definido pela diferenciação do objeto das suas normas e relações em face do sistema total (ordenamento). Assim, ele tem suas autonomias “científica”, “técnica” e “funcional” confirmadas, a permitir a elaboração de subsistemas, sempre que houver meios para determinar unidade e coerência segundo os objetos, que são as normas que definem a atividade financeira do Estado na Constituição. Nessa unidade, o sistema expande-se concêntricamente, a formar sua totalidade com diferenciação em face dos demais sistemas e subsistemas.

Desde Timpler (1612), quando se fala em “sistema”, deve-se admitir a presença de dois domínios bem definidos, dois sistemas conexos, o “interno” e o “externo”. Contudo, sua aplicação ao direito somente adveio a partir de Kant, que faz diferenciar o sistema de direito positivo (*sistema interno*), cujo objeto manifesta-se em *linguagem prescritiva* (normas), daquele sistema da ciência do direito (*sistema externo*), com seu objeto expresso em *linguagem descritiva* (doutrina). Mais tarde, Hans Kelsen e outros aprofundam essa distinção fundamental.

Lourival Vilanova resumiu, com precisão, esse dualismo imanente ao direito: “A *forma-de-sistema* reside no direito-objeto, como reside na ciência-do-direito”.⁶ Assim, para evitar confusões, ao falarmos de “sistema interno”, é preferível utilizar o termo “ordenamento jurídico”; e para o “sistema externo”, Dogmática Jurídica ou Ciência do Direito.

Toda e qualquer aplicação do modelo de “sistema” no direito (do ordenamento jurídico completo ou daqueles surgidos por diferenciações das normas) equivalerá sempre à integração entre *direito positivo* (sistema interno) e *ciência do direito* (ou dogmática jurídica – sistema externo). Essa demarcação já evidencia o quanto é errática a confusão entre “doutrina” e “direito positivo”. Doutrina descreve, organiza o conhecimento da linguagem de objeto, que são as normas jurídicas. Postula uma verdade, aquela da dogmática (*sistema externo*), segundo argumentos lógicos, semânticos e programáticos, mas sem confundir-se com a “interpretação” do direito (*sistema interno*), que persegue a aplicação normativa, segundo critérios de validade. Os métodos de interpretação têm fins práticos ou técnicos, concorrem para criar a “norma jurídica” aplicável no caso concreto, mediante critérios definidos pelas chamadas “normas de estrutura”, no que até podem ter influência da doutrina, mas nunca mediante confusão sistêmica entre os dois domínios.

O direito financeiro, como dogmática jurídica (ciência do direito), ao descrever seu objeto (e, assim, construir o sistema externo), que é o conjunto de normas jurídicas que direta ou indiretamente regulam a *atividade financeira do Estado* (sistema interno), tem sua unidade forjada a partir da própria Constituição. Esta é a *diferenciação* que permite a autonomia do direito financeiro, e que se vê tanto mais fortalecida com a Teoria da Constituição Financeira, pela unidade.

6. VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Ed. RT, 1977. p. 111.

Mas, afinal, por que a diferenciação e a redução de complexidades são tão importantes na teoria dos sistemas?

Como viu muito bem Niklas Luhmann, a *diferenciação* dos elementos presta-se para determinar a *unidade, completude e coerência* na organização estrutural dos subsistemas, a partir do aumento da complexidade de um dado sistema.⁷ Em vista disso, a auto-organização dos elementos, pelo referencial dos objetos e relações, garante sua unidade, com abertura aos demais sistemas pela reflexividade e, em particular, com o sistema total.

O sistema jurídico (o sistema “total” em relação ao direito financeiro) integra-se aos demais subsistemas (político, economia etc.) e com o próprio sistema social.⁸ E nunca se pode adotar qualquer separação estanque entre sistema e subsistema, até porque só se dá a divisão em virtude da *complexidade* do ordenamento, que confere justificativa àquela partição especializada pela diferenciação. Não se pode esquecer a contribuição de Edgar Morin ao estudo da complexidade, ao dizer que “pensar a complexidade é respeitar este tecido comum, o complexo que ele constitui, para além das suas partes”.⁹

Desse modo, as antigas formulações doutrinárias que se debatiam sobre a impossibilidade de autonomia científica do direito financeiro, a pretexto de que somente o direito (ordenamento total) seria “autônomo”, cessam à luz da teoria dos sistemas.¹⁰ A complexidade dos elementos em um dado sistema (direito positivo) assume a função de motivo para justificar as possíveis diferenciações sistêmicas. E isso porque, a partir da unidade do ordenamento jurídico, podem-se “construir” tantos “sistemas” quantos sejam necessários para funcionarem como redutores internos da sua complexidade (sistema administrativo, sistema financeiro, sistema constitucional etc.).

No caso do *Sistema Constitucional Financeiro*, sua unidade, completude e coerência desvelam-se ainda mais, como atividade financeira do Estado regida integralmente segundo a *Teoria da Constituição*. É que no texto constitucional encontram-se reunidos

7. Para Luhmann, o sistema total será sempre o “ambiente” dos subsistemas derivados: “Il sistema complessivo acquisisce allora la funzione di ‘ambiente interno’ rispetto ai sotto-sistemi”. E prossegue: “La differenza sistema/ambiente viene quindi replicata” (LUHMANN, Niklas. *Sistemi sociali. Fondamenti di una teoria generale*. Trad. Alberto Febbrajo. Bologna: Il Mulino, 1990. p. 88-89).

8. Cf. IRTI, Natalino. *Letà della decodificazione*. 3. ed. Milano: Giuffrè, 1989. p. 72 e ss.

9. MORIN, Edgar. Complexidade e liberdade. In: _____; PRIGOGINE, Ilya. *A sociedade em busca de valores*. Lisboa: Piaget, 2000. p. 239-257.

10. Luhmann bem esclarece a função da diferenciação em face da “autonomia”: “Nella misura in cui un sistema si rende indipendente dall’ambiente mediante schemi di differenziazione fondati in modo autoreferenziale, esso riesce anche a disegnare autonomamente la propria differenziazione dei fenomeni ambientali. Ciò non significa che il sistema diventi indipendente dalla differenziazione ambientale preesistente, ma che esso è in grado di raggruppare e distinguere i fenomeni ambientali secondo criteri scelti autonomamente. In tal modo, una maggiore articolazione del sistema mediante differenziazione si ripercuote sulle sue possibilità di acquisire informazioni” (LUHMANN, Niklas. *Sistemi sociali. Fondamenti di una teoria generale*. Trad. Alberto Febbrajo. Bologna: Il Mulino, 1990. p. 87).

todos os princípios, valores, competências e garantias definidores do conteúdo do direito financeiro. E, assim, pelo nexos de unidade que essas normas promovem, renova-se com expressivo vigor o estudo e a prática do direito financeiro.

2. Evolução teórica do direito financeiro a partir da Ciência das Finanças

As “finanças públicas” podem ser estudadas sob a ótica de distintas disciplinas e métodos, todos de mesma dignidade, com resultados válidos segundo a finalidade pretendida.

A origem etimológica do termo “financeiro” ou “finanças” foi sempre de difícil determinação. Preferimos, porém, aquela oferecida por Gerolamo Boccardo, ao esclarecer que, na baixa latinidade, *Finatio*, *Finantia*, *Financia*, *Finis* (verbo *finire*) significava período para pagamento de um débito, prazo de adimplemento da obrigação, e daí advém sua origem. Mais tarde, no século XIII, como assinala Graziani, “finis” passa a denotar “transação” e, na Inglaterra, taxa ou pena pecuniária. A partir do século XVI,¹¹ autores alemães começam a atribuir um significado pejorativo, como sinônimo de furto, fraude, rapina, usura. Na França, porém, desde o século XV, o termo “finança” sempre significou “riqueza” à disposição dos governos. Diante da influência francesa na formação dos estados modernos, essa terminologia foi a que prevaleceu entre nós.

O “direito financeiro” deve muito da sua origem e elaborações teóricas à “Economia Política” e à “Ciência das Finanças”. Foi a partir dos avanços dessas disciplinas que o fenômeno jurídico pôde prosperar.

A autonomia do direito financeiro em relação à Ciência das Finanças, porém, não se evidenciaria de modo fácil. Essa distinção, de certo, não se poderia efetuar apenas pela segregação entre mundo do “dever ser”, no plano normativo (direito financeiro), e mundo do “ser” (Economia Política e Ciência das Finanças), como se fosse uma separação entre os objetos, até porque direito e economia, em muitas hipóteses, operam com objetos “ideais”, e não se pode descartar do normativismo o agir econômico do Estado.

O “direito financeiro” conquistou *autonomia* em face das “Ciências das Finanças” e da “Economia Política”¹² somente no início do século XX, com obras de importantes autores alemães e italianos, ao concentrarem-se sobre os princípios e regras jurídicas

11. Ver: BOCCARDO, Gerolamo. *I principi della scienza e dell'arte delle finanze*. Torino: Utet, 1884. p. 2. De igual modo, ver: GRAZIANI, Augusto. *Istituzioni di scienza delle finanze*. Torino: Fratelli Bocca Editori, 1897, p. 12. É importante esclarecer que outros autores dão origens diferentes ao termo, mas prefere-se aderir a esta proposição por ter maior evidência às bases terminológicas da nossa cultura. Cf. MANGIAVILLANO, Alexandre. *Le contribuable et l'Etat L'impôt et la garantie constitutionnelle de la propriété* (Allemagne – France). Paris: Dalloz, 2013.

12. São autores representativos da economia política: William Petty, Jacques Turgot, Richard Chantillon, François Quesnay, David Hume, Adam Smith, David Ricardo, John Stuart Mill, Jeremy Bentham, Karl Marx, Alfred Marshall, James Buchanan, Milton Friedman, Michael Sandel, Michel Walzer, Friedrich Hayek, Paul Samuelson, John Hicks, Kenneth Arrow, Joseph Schumpeter, John Maynard Keynes, Joan Robinson, Joseph Stiglitz, entre outros. No Brasil, veja-se: BELLUZZO, Luiz Gonzaga de Mello. *Valor e capitalismo: um ensaio sobre a economia*

que ordenam a atividade financeira do Estado.¹³ Entretanto, do final do século XIX à primeira metade do século XX, foram frequentes obras com título de “Ciências das Finanças”, mas de conteúdo fortemente dedicado a aspectos jurídicos, numa entropia metodológica que não se recomenda na atualidade.¹⁴

A evolução do direito financeiro, com distanciamento daqueles conteúdos da “Economia Política” e da “Ciência das Finanças”, variou muito por cada país e, passado mais de um século, não se pode afastar a importância das recíprocas contribuições da interdisciplinaridade vivenciada, em face da economia, da política e do próprio direito.

Registre-se que não foram poucos os autores, no Brasil, que sinalizaram com a necessidade de profunda mudança da doutrina em relação à Ciência das Finanças. Bilac Pinto, por exemplo, em 1940, insurgia-se contra a falta de autonomia e outros problemas, revela a crise de método e suas dificuldades em acompanhar as transformações relevantes dos novos tempos, com crescentes modificações econômicas, políticas e sociais, a impor ao Estado Social reforma da sua organização político-administrativa e promoção de intervencionismos multiformes para adaptação a esta realidade.¹⁵ De igual modo, Alfredo Augusto Becker,¹⁶ que foi incisivo quanto à autonomia.

Para a juridicização da matéria financeira (pública), concorreram os estudos de Laband, assim como as elaborações de Gerber e Jellinek. Mais adiante, estas concepções iriam influenciar fortemente Hans Kelsen, na formulação da sua teoria pura do direito, dentre tantos outros.

política. 3. ed. Campinas: UNICAMP-IE, 1998; PAULANI, Leda M. *Modernidade e discurso econômico*. São Paulo: Boitempo Editorial, 2005. 214 p.

13. Quanto à sucessão de métodos e formas de estudo da atividade financeira do Estado, resume Cosciani: “Il termine *scienza delle finanze* è stato introdotto nel secolo XIX, come traduzione del termine tedesco *Finanzwissenschaft*. Successivamente l’insieme dei temi economici riguardanti le entrate e le spese pubbliche ha avuto diverse definizioni. Si è parlato di *economia finanziaria* (e, in lingua francese, di *économie financière*), e poi di *finanza pubblica* e di *economia del settore pubblico*. Queste due definizioni sono state diffuse nella letteratura anglo-sassone (*Public Finance* e *Economics of the Public Sector*) sostituendo l’iniziale *Science of Finance*. Più recente è la definizione di *Economia Pubblica*, che era già stata usata da Johansen (*Public Economics*, 1965), ma che risale almeno a Cesare Beccaria (1769) e che si riferiva agli studi di teoria economica in generale” (COSCIANI, Cesare. *Scienza delle finanze*. Torino: Utet, 1991. p. 4).
14. Ricardo Lobo Torres fala em *pluralismo metodológico*, a sugerir que a tarefa interpretativa deveria utilizar-se de vários métodos ao mesmo tempo (racionais, empíricos, dedutivos e indutivos, explicativos e normativos), combinada entre positivismo, jusnaturalismo e moral no Direito, veja-se: TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. vol. 1, p. 89.
15. PINTO, Bilac. Finanças e direito: a crise da ciência das finanças – os limites do poder fiscal do Estado – uma nova doutrina sobre a inconstitucionalidade das leis fiscais. *Revista Forense*, Rio de Janeiro: Forense, vol. 82, n. 442, p. 547-562, 1940.
16. Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 540-541.

Com Laband, o direito financeiro galgou tratamento jurídico, pautado por um procedimento formalista, para criação e aplicação das normas orçamentárias. Mais tarde, seria Myrbach-Rheinfeld o autor que poria as bases jurídicas mais representativas do direito financeiro, já no século XX, e que influenciou muito do que conhecemos na atualidade.¹⁷

Segundo Laband, o direito positivo era o único que se poderia aplicar, com exclusão da moral ou do jusnaturalismo, e não haveria juridicidade fora dos seus domínios.¹⁸ Para o momento da sua elaboração, meados do século XIX, quando a ordem jurídica dividia espaço com a moral e o jusnaturalismo, esta foi uma construção revolucionária, com evidente influência kantiana. Nas suas palavras:

“É impossível que eu possa aderir àqueles que atribuem à dogmática um papel distinto daquele de fundamentar, sólida e consensualmente, o direito positivo, mostrando-lhe dominado logicamente por princípios superiores”.

Para ele, o jurista deveria ocupar-se apenas das formas jurídicas, afastados os elementos histórico, ético, sociológico ou político, que ficam fora do seu campo de ação. E isso porque o “fim” do direito seria metajurídico, motivo pelo qual ele não se poderia contaminar com a valoração política. Destarte, o direito deve ser compreendido como um sistema articulado logicamente em conceitos jurídicos gerais, como ordenamento “fechado”, desprovido de “lacunas”. Na ordem constitucional, como uma “ordem da natureza”, não pode haver lacunas. Nesse modelo, a ordem econômica, social e política estabelecida na Constituição não poderia ser alterada pela interpretação, a pretexto de adaptações à realidade histórica.¹⁹

É inegável que o desenvolvimento teórico do direito financeiro, como dogmática jurídica, sempre foi dificultado pela interferência da doutrina econômica das “ciências das finanças”, assim como com a política, a gerar uma sensação de aparente confusão de métodos.

Ricca-Salerno sempre propugnou pelo estudo da Ciência das Finanças segundo as relações mantidas com a política, a economia e o direito.²⁰ Mario Pugliese, mais

17. MYRBACH-RHEINFELD, Franz Von. *Précis de droit financier*. Paris: Giard, 1910.

18. LABAND, Paul. *El derecho presupuestario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1979. passim.

19. Alvaro Rodríguez Bereijo esclarece bem a posição de Laband: “Es decir, sólo las leyes que forman el ordenamiento jurídico, la Constitución del Estado pueden integrarse, completarse; en una palabra, ser perfectibles. Pero el orden jurídico, la Constitución del Estado mismo no puede ser objeto de integración por el jurista. El orden jurídico del Estado ha de ser estudiado *desde dentro*, en la propia lógica interna de sus normas, de sus conceptos, de sus categorías, en sus leyes y en sus principios positivos, pero nunca más allá del mismo” (RODRÍGUEZ BEREIJO, Alvaro. Estudio Preliminar – Laband y el Derecho Presupuestario del Imperio Alemán. In: LABAND, Paul. *El derecho presupuestario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1979. p. IX).

20. Cf. RICCA-SALERNO, Giuseppe. *Scienza delle finanze*. 2. ed. Firenze: G. Barbera, 1890. 263 p.; PUGLIESE, Mario. *Instituciones de derecho financiero*. México: Fondo de Cultura Económica, 1939.

adiante, acentuou a natureza política da atividade financeira, por ser o Estado um ser político, com natureza e funções políticas indissociáveis, porquanto políticos são os poderes e seus procedimentos. Seus agentes são investidos para a consecução dos fins financeiros, econômicos ou sociais, mas também políticos.

Alguns autores chegaram até mesmo a privilegiar o método econômico, como se pode ver em Francesco Nitti, ao dizer que a Ciência das Finanças teria como objeto o estudo da realidade econômica do Estado, como se vê abaixo:

“Tem por objeto o estudo das diversas formas, pelas quais o Estado e qualquer outro poder local obtêm riquezas materiais necessárias à sua vida e ao seu funcionamento, assim como o modo por que essas riquezas são utilizadas. Estuda, pois, a atividade econômica dos Estados e organismos coletivos subalternos, comunas e aqueles organismos coletivos intermediários que, segundo os países, se denominam província, departamento, condado, etc. É ramo do saber de campo muito vasto; examina, com efeito, todas as relações que podem estabelecer-se no decorrer da aquisição e da utilização, pelos cidadãos, de uma determinada riqueza”.²¹

Adolph Wagner,²² por sua vez, definia a atividade financeira como o modo pelo qual o “Estado consegue e emprega os bens materiais que concorrem para a sua função como forma de ente econômico coletivo e obrigatório”. E este seria o objeto da Ciência das Finanças.

Para Luigi Einaudi, a *Ciência das Finanças* definia-se como “a ciência das leis segundo as quais os homens proveem à satisfação de certas necessidades especiais que, para serem distintas das necessidades ordinárias das pessoas privadas, são chamadas necessidades públicas”.²³ Ou segundo Morselli, a “Ciência das Finanças seria a disciplina que estuda os princípios que interpretam e regulam a atividade financeira, mediante a qual o Estado e outras entidades públicas buscam os recursos necessários à satisfação das necessidades públicas”.²⁴

21. NITTI, Francesco. *Principios da ciência das finanças*. Trad. C. de Machado. Rio de Janeiro: Atena 1937. vol. 1, p. 12.

22. WAGNER, Adolfo. *La scienza delle finanze*. Trad. Maggiorino Ferraris; Giovanni Bistolfi. Torino: Utet, 1891. 884 p., p. 11. Para Wagner, a Ciência das Finanças contempla dois problemas essencialmente diferentes. Por um lado, propõe-se a demonstrar como o Estado e as outras organizações públicas se abastecem e empregam os recursos materiais (patrimônio e dinheiro). Debruça-se sobre as relações de causalidade no que diz respeito às receitas (domínio, impostos, formas de imposição, crédito público etc.). Procura compreender as relações de dependência entre os fatores sociais, políticos e econômicos. Por outro lado, busca a determinação científica de princípios gerais que possam dar o fio condutor entre todos os seus aspectos fundamentais (p. 25-26).

23. EINAUDI, Luigi. *Corso di scienza della finanza*. 4. ed. Torino: Rivista “La riforma sociale”, 1926. p. 3; _____. *Principi di Scienza della Finanze*. 4. ed. Torino: Utet, 1956. p. 3.

24. Como exemplo, a obra fundamental de Morselli. “Principio di attività finanziaria che va inteso in senso molto lato, in quanto va riferito sia alle entrate che lo Stato percepisce in virtù del suo potere fiscale (proventi tributari) sia a quelle che col potere fiscale non hanno alcuna attinenza, cosa che si verifica quando lo Stato attua provvedimenti finanziari di carattere

No Brasil, este evoluir da dogmática jurídica do direito financeiro (o sistema externo) colheu muitas influências do avanço da doutrina europeia, certos de que esta redução não embota outras tantas contribuições, como aquelas americanas, presentes desde as obras de Rui Barbosa.

Da doutrina italiana vieram as mais difundidas construções teóricas, daí o necessário interesse com a formação doutrinária do direito financeiro naquele País. Luigi Cossa, Professor do Departamento de Economia Pública e Territorial, da Universidade de Pavia, foi quem, em 1859, iniciou os estudos das finanças públicas, sob o título de *Economia Política*. Em 1878, Giuseppe Ricca-Salerno assume a cátedra de *Teoria das Finanças*, que no ano acadêmico 1886-87 passou a denominar-se *Ciência das Finanças e Direito Financeiro*. Antonio de Vitti de Marco,²⁵ Ugo Mazzola e Graziani foram alguns dos seus principais expoentes. Ao mesmo tempo, Oreste Ranelletti, Professor de Direito Administrativo, em Nápoles, aprofundaria o estudo jurídico das Ciências das Finanças, sendo ele responsável por aquela mudança do título para “Direito Financeiro e Ciência das Finanças”.²⁶ Em 1927, publicou o seu *Corso di Diritto Finanziario*, que concorria com a obra de Graziani, *Istituzioni di Scienza delle Finanze* (1897), ao tratar o direito financeiro como ramo jurídico. Na continuação da escola napolitana, foram expoentes Giorgio Tesoro, Achile Donato Giannini, Francesco D’Alessio, Gustavo Ingrosso e Andrea Amatucci. Na Universidade de Pavia, a partir de 1914, Benvenuto Griziotti²⁷ elabora sua teoria das quatro dimensões do fenômeno financeiro (jurídico, técnico-financeiro, econômico e político). Foram muitos os estudiosos formados nesses fundamentos. Como representantes, temos Enzo Vanoni, Mario Pugliese, Dino Jarach, Di Paolo, Francesco Forte, Aldo Pomini, dentre outros. Não obstante duvidoso apoio a ideologias da época,²⁸ a obra deixada é isenta e sua influência transferiu-se para outros países, como Espanha e Argentina. No Brasil, sempre foi referência obrigatória em praticamente todos os manuais do século passado.²⁹ Numa síntese, portanto, na

extrafiscale. Così quando lo Stato applica una multa non persegue alcuna finalità fiscale, ma pur tuttavia in realtà prende un provvedimento finanziario che rientra nell’orbita della sua attività finanziaria” (MORSELLI, Emanuele. *Corso di scienza della finanza pubblica*. 2. ed. Padova: Cedam, 1937. p. 28).

25. Procurava explicar o fenômeno financeiro segundo as regras da economia e os desvios decorrentes da política. DE VITI DE MARCO, Antonio. *Il carattere teorico dell’economia finanziaria*. Roma: Pasqualucci, 1888.
26. Cf. RANELLETTI, Oreste. *L’insegnamento del diritto finanziario*. *Dir. Prat. Trib.* Padova: Cedam, 1954. vol. I, p. 299 e ss.
27. GRIZIOTTI, Benvenuto. *Primi elementi di scienza delle finanze*. Milano: Giuffrè, 1962. p. 11; _____. *Principios de ciencia de las finanzas*. Buenos Aires: Depalma, 1949. p. 6-7.
28. Cf. GRIZIOTTI, Benvenuto. Alta finanza per la vittoria della guerra e della pace. *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*. Milano: Giuffrè, 1942. vol. 6, parte I, fasc. III, p. 166-190.
29. Para exame da evolução e influência da escola italiana, veja-se o nosso estudo: PASSIM, TORRES, Heleno Taveira. Contribuições da doutrina italiana para a formação do direito tributário brasileiro. *Diritto e pratica tributaria internazionale*. Padova: Cedam, 2002, vol. 73, p. 380-398.

escola italiana prevaleceu a tradição de estudar o direito financeiro numa combinação de métodos, como matéria jurídica, mas sem perder de vista elementos e critérios das Ciências das Finanças.

Para a autonomia do direito financeiro, foi fundamental a contribuição de Von Myrbach-Rheinfeld,³⁰ ao publicar, no início do século XX (1906), seus princípios de direito financeiro. Até esse momento não havia obra com uma sistematização tão ampla do direito financeiro, com uma abordagem dedicada ao exame da personalidade do Estado e seus órgãos, ao poder financeiro à luz da Constituição, o processo administrativo de obtenção das receitas e realização das despesas públicas, seus limites e relações com outras áreas do direito público, em especial com o direito constitucional e o direito administrativo.³¹

Como influências oriundas da França, são múltiplas as fontes que se integraram à doutrina brasileira. Vale lembrar a obra de 1877, o *Traité de la science des finances*, de Paul Leroy-Beaulieu.³² Após 1895, surgem nos cursos jurídicos a disciplina “législation financière”. A partir de 1954, a reforma do ensino divide essa disciplina entre “institutions financières” e “sciences et techniques fiscales”, mas que foram consolidadas em 1962, finalmente, no curso anual de “finances publiques”, o que permitiu o surgimento de diversas outras obras. Dentre outros, Gaston Jèze foi quem contribuiu mais decisivamente para essa autonomia científica do direito financeiro. Sua obra *Théorie générale du budget*, de 1922, traçou as bases da sua teoria da autonomia do direito financeiro, ao insistir na impossibilidade de reduzir o direito financeiro a um conjunto de técnicas predispostas para cobrir as despesas públicas.³³ Nos dias atuais, são muitos os estudiosos dedicados ao direito financeiro, como Bouvier, Loïc, Gaudemet e outros.

30. Colhemos suas considerações a partir da tradução francesa de sua obra: MYRBACH-RHEINFELD, Franz Von. *Précis de droit financier*. Paris: Giard, 1910.

31. Cf. SCHMIDT-ASSMANN, Eberhard. *La teoría general del derecho administrativo como sistema: objeto y fundamentos de la construcción sistemática*. Trad. Mariano Bacigalupo. Barcelona: Marcial Pons, 2003. 475 p.

32. LEROY-BEAULIEU, Paul. *Traité de la science des finances*. Paris: Libr. Félix Alcan, 1912.

33. Para melhor estudo da evolução da doutrina francesa, cf. WASERMAN, Franck. *Les doctrines financières publiques en France au 19ème siècle*. Emprunts économiques, empreinte juridique. Paris: LGDJ, 2012; BOURGET, Renaud. *La science juridique et le droit financier et fiscal*. Étude historique et comparative du développement de la science juridique fiscale (fin XIX et XX siècles). Paris: Dalloz, 2012, 1347 p.; BOUVIER, Michel; ESCLASSAN, Marie-Christine; LASSALE, Jean-Pierre. *Finances publiques*. 6. ed. Paris: LGDJ, 2002. p. 5; BOTTIN, Michel. *Historie des finances publiques*. Paris: Economica, 1997, 112 p. Ver ainda: LAURE, Maurice. *Traite de politique fiscale*. Paris: Presses Universitaires de France, 1957. 425 p.; GAUDEMET, Paul Marie; MOLINIER, Joel. *Finances publiques*. 5. ed. Paris: Montchrestien, 1992. vol. 2; JEZE, Gaston. *Cours de science des finances et de législation financière française*. Paris: Giard, 1922; _____. *Cours de finances publiques: 1927-1928: professe a la faculté de droit de l'université de Paris*. Paris: Giard, 1928; _____. *Cours de finances publiques*. Paris: LGDJ, 1935. 306 p.; BROCHIER, Hubert. *Finances publiques et redistribution des revenus*. Paris: Armand-Colin, 1950. 239 p.; BOCHARD, A. *L'évolution de la fortune de l'état*. Paris: V. Giard &

Afora estes, vários outros autores influenciaram tanto o direito brasileiro como o latino-americano,³⁴ a exemplo da obra magnífica do alemão Adolph Wagner,³⁵ Dino Jarach (jurista italiano que veio para a Argentina nos idos de 1940), os professores espanhóis Fernando Sainz de Bujanda e Ferreiro Lapatza, e tantos outros.

Na atualidade, será difícil encontrar autor que não faça efetiva distinção entre os domínios jurídicos e econômicos da atividade financeira do Estado. Ricardo Catarino, por exemplo, define as *finanças públicas* como “a área do conhecimento científico que se refere à *atividade econômica* dos entes públicos visando à afetação de recursos ou bens à satisfação das necessidades coletivas”.³⁶ E, de outra banda, para o mesmo Autor,

“O *direito financeiro* é, assim, o complexo de normas jurídicas que regula a obtenção dos meios financeiros necessários ao funcionamento dos entes públicos e ainda à gestão

E. Brière, 1910. 334 p.; DUVERGER, Maurice. *Finances publiques*. Paris: PUF, 1965; COLLET, Martin. *Droit fiscal*. Paris: Presses Universitaires de France, 2007. 453 p.

34. Ou como aduz Sainz de Bujanda: “En armonía con las ideas hasta aquí expuestas, entendemos que el Derecho financiero, considerado como disciplina científica, es aquella parte de la ciencia del Derecho que se ocupa del estudio de la actividad financiera de los entes públicos en cuanto ésta aparece cualificada por las notas conceptuales de lo jurídico, es decir, en la medida en que se muestra constituida por un haz de relaciones” (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Sistema de derecho financiero*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 1977. vol. 1, p. 328. Cf. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975. vol. 1, p. 35-47; PALAO TABOADA, Carlos. La enseñanza del derecho financiero y tributario. *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid: Civitas, n. 40, p. 493-504, oct.-dic. 1983; GARCÍA DE LA MORA, Leonardo. La enseñanza del derecho financiero y tributario: pasado, presente y futuro. *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid: Civitas, n. 104, p. 735-803, oct.-dic. 1999; BELSUNCE, Horacio A. García. *Estudios financieros*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1966. p. 25 e ss.; GIULIANI FONROUGE, C. M. Direito financeiro: uma nova disciplina jurídica. *Revista Forense*, Rio de Janeiro: Forense, p. 61-70, 1941; FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1998. p. 266. PLAZASVEGA, Mauricio A. *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*. 2. ed. Bogotá: Themis, 2006. Cf. também: FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de derecho financiero español*. 18. ed. Madrid: Marcial Pons, 1996. 693 p.
35. WAGNER, Adolfo. *La scienza delle finanze*. Trad. Maggiorino Ferraris; Giovanni Bistolfi. Torino: Unione Tipografico, 1891, 884 p.
36. Como alude Ricardo Catarino: “Em si mesmo, o *direito financeiro* não é um mero acervo normativo regulador da atividade financeira, mas a área do conhecimento que trata da definição jurídica dos poderes do Estado em sentido amplo, na obtenção e emprego dos meios patrimoniais destinados à realização dos seus fins próprios”. E prossegue: “Ele pode ser definido como o conjunto de normas que regula as relações entre o Estado e os cidadãos e a atividade da própria administração financeira na gestão dos recursos públicos” (CATARINO, João Ricardo. *Finanças públicas e direito financeiro*. Coimbra: Almedina, 2012. p. 17 e 19). Cf. ainda: CATARINO, João Ricardo; TAVARES, José F. F. *Finanças públicas da União Europeia*. Coimbra: Almedina, 2012. 316 p.; CATARINO, João Ricardo. *Princípios de finanças públicas*. Coimbra: Almedina, 2011. 286 p.; CATARINO, João Ricardo. *Para uma teoria política do tributo*. 2. ed. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009. 530 p.; FERREIRA, Eduardo Paz. *Ensinar Finanças Públicas numa Faculdade de Direito*. Coimbra: Almedina, 2005, p. 89.

dos demais bens que são propriedade de tais entes. Ele pode ser definido como o ramo do direito que regula a atividade financeira do Estado através de regimes próprios para tutela de interesses públicos coletivos relevantes”.

Essa distinção, presente numa mesma obra, é um bom índice da maturidade alcançada ao longo dos quase dois séculos de evolução entre o direito financeiro e a Ciência das Finanças.

No Brasil, o Decreto de fundação dos cursos jurídicos, de 11 de agosto de 1827, já contemplava a “Economia Política” no 4.º ano do currículo. A “Ciência das Finanças”, como disciplina autônoma, somente foi incluída com a reforma do ensino superior pelo Decreto de 19.04.1879.

Chama atenção que se tenha tão pouca difusão dos autores e obras da nossa época imperial e dos primeiros decênios do período republicano, de riquíssima história,³⁷ quando já eram editadas obras de direito financeiro, como foram os estudos de José Antonio da Silva Maia,³⁸ José Mauricio Fernandes Pereira de Barros³⁹ e Cândido Batista de Oliveira.⁴⁰

Como teoria econômica, dentre as primeiras edições, tivemos a publicação dos “Princípios de Economia Política”, do “Visconde de Cairu”.⁴¹

No Império, Silva Maia⁴² e Pereira de Barros,⁴³ em meados do século XIX, amparados nos institutos do direito constitucional e do direito administrativo, definiram o direito financeiro, a partir do seu objeto, do seguinte modo:

“Entendemos por direito financeiro aquelle que compreende *as regras* por que se deve dirigir a administração geral da fazenda nacional, no que é relativo à receita e despesa do Imperio; à arrecadação, fiscalização e distribuição das rendas públicas;

37. Cf. CARREIRA, Liberato de Castro; LUIS NETO, Washington. *História financeira e orçamentária do império do Brasil*. Rio de Janeiro: Fundação Casa Rui Barbosa, 1980. 474 p.; CAVALCANTI, Amaro. *Resenha financeira do ex-Império do Brasil em 1889*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1890, 370 p.; ROURE, Agenor de. *Formação do direito orçamentario brasileiro: desenvolvimento da “Memoria” aprovada pelo Primeiro Congresso de História Nacional, reunido em 1914, no Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro: Typ. do Jornal do Commercio, 1916. 275 p.

38. MAIA, José Antonio da Silva. *Compendio do direito financeiro*. Rio de Janeiro: Typografia Nacional, 1841. 108 p.

39. BARROS, José Mauricio Fernandes Pereira de. *Apontamentos de direito financeiro brasileiro*. Rio de Janeiro: Eduardo & Henrique Laemmert, 1855. 431 p.

40. OLIVEIRA, Candido Baptista de. *Systema financial do Brasil*. S. Petersburgo: Typographia Privilegiada de Fischer, 1842, 228 p.

41. LISBOA, José da Silva (Visconde de Cairu). *Princípios de economia politica*. Rio de Janeiro: Pongetti, 1956.

42. MAIA, José Antonio da Silva. *Compendio do direito financeiro*. Rio de Janeiro: Typografia Nacional, 1841. 108 p.

43. BARROS, José Mauricio Fernandes Pereira de. *Apontamentos de direito financeiro brasileiro*. Rio de Janeiro: Eduardo & Henrique Laemmert, 1855. 431 p.

ao desempenho das atribuições de todos os encarregados da guarda e aplicação dos dinheiros nacionais; e à maneira de se lhes fazer efectiva a responsabilidade”.

A partir dessa definição, postulavam ainda a unidade normativa das partes do direito financeiro, mediante a edição de um “código financeiro”, com tratamento para o orçamento, realização de despesas e receitas públicas.

Como se pode verificar, a cultura jurídica brasileira adiantou-se em relação à europeia na formulação das bases do direito financeiro, ainda que não tenha recebido o mesmo ímpeto para sua continuidade e aprofundamento.

Na passagem para a República, alargaram-se os interesses pela ciência das finanças, tanto nas questões parlamentares ou federativas quanto na doutrina. As obras de Rui Barbosa,⁴⁴ especialmente o seu Relatório do Ministro da Fazenda, são marcas desse momento, assim como os trabalhos de Leopoldo de Bulhões e tantos outros.⁴⁵ Nessa etapa, são da maior importância os estudos de Viveiros de Castro⁴⁶ e Amaro Cavalcanti.⁴⁷ Em seguida, vieram as obras maiúsculas de João Pedro da Veiga Filho,⁴⁸ Catedrático da Faculdade de Direito de São Paulo, e de Dídimo Agapinto da Veiga.⁴⁹

Ao tempo da elaboração da Constituição de 1946, os debates em torno dos temas centrais da atividade financeira do Estado recobram o entusiasmo pela Ciência das Finanças, com as obras de Aliomar Baleeiro, com forte influência constitucional,⁵⁰ e de Alberto Deodato.⁵¹ O método jurídico via-se instalado nos estudos do direito financeiro. Na década de 60, seria ampliado, com abordagens constitucionais, pelos trabalhos de Geraldo Ataliba,⁵² Geraldo Vidigal⁵³ e José Souto Maior Borges.⁵⁴

44. BARBOSA, Rui. *Finanças e política da república*. Rio de Janeiro: Companhia Imprensa, 1892.

45. BARBOSA, Rui. *Obras completas – Relatório do Ministro da Fazenda*. Rio de Janeiro: Ministério da Educação e Saúde, 1891. vol. 18, t. I-III.

46. CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *Tratado dos impostos: estudo theorico e pratico*. 2. ed. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1910. 828 p.

47. CAVALCANTI, Amaro. *Elementos de finanças*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1896.

48. VEIGA FILHO, João Pedro da. *Manual da sciencia das finanças*. 4. ed. São Paulo: Monteiro Lobato, 1923.

49. VEIGA, Dídimo Agapito da. *Ensaio de sciencia das finanças e de economia publica*. Rio de Janeiro: Jacinto Ribeiro dos Santos, 1937. p. 16.

50. BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1958. 2 vols.

51. DEODATO, Alberto. *Manual de ciências das finanças*. Belo Horizonte: P. Bluhm, 1941. 238 p.

52. ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de ciência das finanças: direito financeiro e tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1969. 324 p.

53. VIDIGAL, Geraldo de Camargo. *Fundamentos do direito financeiro*. São Paulo: Ed. RT, 1973.

54. BORGES, José Souto Maior. *Introdução ao direito financeiro*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998. 124 p.

Na atualidade, apesar da elevada fragmentação das subáreas, o direito financeiro ganhou novos contornos dogmáticos e sistêmicos, o que se aprimora tanto mais com o emprego da Teoria da Constituição aos seus conceitos e institutos. Neste novo modelo, sobressai o Curso de Direito Financeiro do Professor Regis de Oliveira,⁵⁵ seguido pelos trabalhos de Ricardo Lobo Torres e outros distintos autores.⁵⁶

3. A autonomia sistêmica do direito financeiro: técnica, funcional e científica

O direito positivo não se pode confundir com a ciência do direito. O *direito positivo* é o sistema de normas jurídicas válidas, vertidas em textos com linguagem *prescritiva*, também qualificado como sistema interno. A *ciência do direito*, por sua vez, é o sistema externo, descreve o sistema interno de direito positivo, para melhor conhecer, interpretar e aplicar as normas jurídicas, ao organizar a correta significação dos conteúdos e institutos.

Em um sentido estritamente jurídico, o direito financeiro ocupa-se de todas as normas jurídicas que ordenam a atividade financeira do Estado.⁵⁷ Por isso, com objeto próprio, a ciência do direito financeiro deve ser compreendida como sistema autônomo nas suas relações com os demais ramos do direito.

O direito positivo é um sistema lógico.⁵⁸ O que interliga proposições normativas tão diversas em conteúdos é o fundamento de validade que cada uma tem no todo da unidade. Como o ponto de partida é normativo, o sistema assume a característica de homogeneidade em função da respectiva matéria *objeto* das normas, no caso, a atividade financeira do Estado. Nesse aspecto formal vamos identificar todas as relações que compõem a estrutura sistêmica, em coordenação e subordinação de matérias.

Visto como direito positivo, para sua exata separação do “direito constitucional” ou “direito administrativo”, a demarcação do objeto regulado (conteúdo das normas jurídicas), que é a atividade financeira do Estado, confere a desejada autonomia técnica do direito financeiro.

55. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 5. ed. São Paulo: Ed. RT, 2013.

56. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. 5 vols.

57. Regis de Oliveira estabelece muito bem os contornos da discussão dessa autonomia, suficiente para reconhecer o direito financeiro como ramo autônomo, a saber: “A discussão que se coloca é se o direito financeiro constitui-se em ramo independente, gozando de autonomia didática e científica ou apenas subsiste a primeira. Um ramo do direito apenas possui autonomia quando se logra detectar um objeto, ou seja, uma parte seccionada da realidade sobre que fazer incidir um plexo de princípios e regras. Requisitos, pois, para se ter identidade própria: a) segmento da realidade perfeitamente cognoscível e b) conjunto de princípios e regras projetáveis em tal realidade seccionada” (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 5. ed. São Paulo: Ed. RT, 2013, p. 3).

58. VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Ed. RT, 1977. p. 118-125.

Deveras, o direito positivo é uno, mas nada impede que se possa delimitar, segundo o objeto de suas normas, aqueles grupos de normas aptas a serem integradas a uma seara ou ramo do direito.⁵⁹ Não fosse assim, seria impossível a redução da sua complexidade, mediante diferenciação.

O direito financeiro, como seara parcial do sistema de direito positivo, ao reduzir-se à juridicidade, define-se pelas normas que o integram. Por isso mesmo Griziotti, ao seu tempo, chegou a falar de uma “teoria pura” do direito financeiro, não obstante incluisse no exame da norma os elementos técnicos, econômicos, jurídicos e políticos.⁶⁰ Nessa feição parcial do sistema normativo, afirma-se a autonomia técnica do direito financeiro, sem qualquer confusão com a ciência do direito.

Como dito acima, tanto o direito positivo (sistema interno) quanto a dogmática (sistema externo) propugnam por uma *forma de organização* baseada em sistema e subsistemas.⁶¹ Essa “forma”, ao tempo que reduz a complexidade, confere melhor acesso e compreensão dos objetos e suas relações. Como a Constituição é um sistema axiológico, e dela é que deflui todo o sistema, a partir da Constituição Financeira, o sistema de direito financeiro assume verdadeira teleologia quanto aos objetivos a realizar.

A absorção da matéria financeira nos textos analíticos das constituições contemporâneas⁶² aprimorou o equilíbrio entre os poderes em matéria financeira, seus princípios e a própria relação com os direitos fundamentais dos particulares. No que concerne à

59. Como observa Estevão Horvath: “Talvez se possa dizer que, *no significado que adotamos*, a chamada autonomia científica *coincide* com a autonomia didática. Isso não quer dizer, ressalte-se enfaticamente, que exista *independência* de alguma parcela do Direito com referência ao todo. Como já se viu, o Direito é uno” (HORVATH, Estevão. *O direito tributário no contexto da atividade financeira do estado*. Tese. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2009. p. 27). Cf. PALAO TABOADA, Carlos. *Derecho financiero y tributario*. 2. ed. Madrid: Colex, 1987. p. 27.

60. “Quattro sono gli elementi costitutivi, che l’anatomia del fenomeno finanziario pone in evidenza, e cioè l’elemento *politico*, che ne indica le direttive; quello *giuridico*, che ne spiega il fondamento e la manifestazione concreta; l’*economico*, che ne illustra le condizioni, il contenuto e gli effetti; e il *finanziario*, che spiega l’operazione, la quale procura l’entrata” (GRIZIOTTI, Benvenuto. *Considerazioni sui metodi, limiti e problemi della scienza pura della finanza*. Roma: Roma, 1912. p. 23; _____. Per il progresso scientifico degli studi e degli ordinamenti finanziari. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Milano: Giuffrè, p. 1 e ss., mar., 1937; _____. Il potere finanziario e il diritto finanziario nello studio autonomo delle finanze pubbliche. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Milano: Giuffrè, 1954. 1, p. 134-149). Ver ainda: NEUMARK, Fritz. *Problemas económicos y financieros del estado intervencionista*. Trad. Jose Maria Martin Oviedo. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964. 476 p.; _____. *Principios de la imposición*. 2. ed. Trad. Luis Gutierrez Andres. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994. 445 p.

61. OTERO, Paulo. *Legalidade e administração pública: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade*. Coimbra: Almedina, 2003. p. 222-223.

62. Cf. BOURGET, Renaud. *La science juridique et le droit financier et fiscal. Étude historique et comparative du développement de la science juridique fiscale (fin XIXe et xx- siècles)*. Paris: Dalloz, 2012. p. 774.

dogmática jurídica, prestou-se como fator notável para revisão de conceitos ontológicos, laborados em épocas embrionárias ou ao longo das décadas de “guerra fria”, o que gerava preconceitos de todo tipo entre economias de mercado e economias socialistas, nutridos da entropia entre direito financeiro e ciência das finanças e finanças públicas,⁶³ tomados por muitos como se fossem domínios equivalentes.

O fenômeno financeiro é complexo. Como todo fato do mundo, este pode ser apreendido segundo suas notas distintivas e o método que se adote. Não há dúvidas, a atividade financeira é um fato social, político, econômico e técnico-jurídico,⁶⁴ como aludia Grizziotti. A opção por um método jurídico não desconsidera que as demais formas de conhecer o objeto interfiram e possam afetar as repercussões jurídicas.

No fenômeno financeiro os aspectos econômicos, sociais e políticos ensejam relevantes aportes de conteúdos, mas não a ponto de ocuparem espaço de objeto da interpretação jurídica.⁶⁵ Indiretamente, como elementos colaterais, até poderão ser assimilados, para melhor clareza da aplicação e consequência das medidas empregadas, mas não para determinar seu modelo total.

63. Cf. CADEDU, Lucia Cavallini. *Il Coordinamento Dinamico Della Finanza Pubblica*. Napoli: Jovene, 2012; ROSEN, Harvey S.; GAYER, Ted. *Scienza delle finanze*. 3. ed. Milano: McGraw-Hill, 2010; ARTONI, Roberto. *Lezioni di Scienza delle Finanze*. 7. ed. Torino: Il Mulino, 2010; IRTI, Natalino *et alii*. *Diritto ed Economia – teoria, problemi e orientamenti*. Padova: Cedam, 1999; BOTTIN, Michel. *Historie des finances publiques*. Paris: Economica, 1997. 112 p.; BROCHIER, Hubert. Pref. Jean Marchal. *Finances publiques et redistribution des revenus*. Paris: Armand-Colin, 1950. 239 p.

64. Andrea Amatucci, ao nosso sentir, deixa muito clara essa posição: “Per tale ragione, come si è osservato, la normativa costituzionale, assumendo tributi e spese quali strumenti di politica economica, garantisce nella loro scelta un indirizzo unitario che si identifica in quello che caratterizza la stesura del bilancio e della programmazione economica” (AMATUCCI, Andrea. *L'interpretazione della norma di diritto finanziario*. Napoli: Jovene, 1965, p. 143). “Llegados a este punto debe afirmarse que el Derecho financiero no analiza la actividad económica en cuanto tal, desde una perspectiva jurídica, sino que se ciñe al estudio de las normas y situaciones jurídicas que operan en la actividad financiera. Su objeto material es la Hacienda Pública entendida como conjunto de recursos que se perciben y gastan con una finalidad financiera. Son los derechos y obligaciones que, a través de una serie de procedimientos, se convierten en ingresos y gastos para satisfacer el gasto público, los que conforman esa parcela de la realidad. En cuanto a su objeto formal, es el conjunto de normas y situaciones jurídicas que se desenvuelven en el fenómeno financiero. Y el análisis de todas esas normas no puede hacerse de forma precisa sin un conocimiento básico de las disciplinas extrajurídicas que también incluyen la Hacienda Pública como objeto material de conocimiento” (OVIEDO, Juan Ignacio Gorospe. *El derecho financiero: un aspecto más en la visión poliédrica de la actividad financiera*. In: JUNQUEIRA, Manuela Fernandez (org.). *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*. Valladolid: Lex Nova, 2005. p. 2635-2647).

65. Cf. GRIZIOTTI, Benvenuto. *Primi elementi di scienza delle finanze*. Milano: Giuffrè, 1962; _____. *Principios de ciencia de las finanzas*. Buenos Aires: Depalma, 1949. Cf. OCTAVIANI, Alessandro. A bênção de Hamilton na semiperiferia: ordem econômico-social e os juros da dívida pública interna. In: CONTI, Jose Mauricio; SCAFF, Fernando Facury. *Orçamentos públicos e direito financeiro*. São Paulo: Ed. RT, 2011. p. 1182.

Veja-se o caso da noção de “serviço público”, que pode ser objeto da economia, da política ou de disciplinas jurídicas. Como objeto de matérias jurídicas, pode interessar ao direito financeiro, naquilo que corresponde ao uso do patrimônio público na produção de riquezas ou no pagamento de taxas ou preços públicos, mas pode também servir aos estudos do direito administrativo,⁶⁶ quanto à sua organização e modelos, ao direito econômico, no que concerne às possibilidades de atuação do Estado na economia, e nas políticas públicas que interfiram com a variação de preços no mercado e outros.

A partir do critério de *diferenciação* da teoria dos sistemas, aprimora-se o elemento determinante para afirmar a autonomia do direito financeiro na atualidade, inclusive científica, ao bem explicitar seus sistemas interno e externo, do direito positivo e da ciência do direito do direito financeiro. Pelo *direito positivo*, temos as autonomias *técnica* e *funcional*; e pela ciência do direito, a *autonomia científica*, que equivale à diferenciação material, a partir da distinção do objeto das normas jurídicas.⁶⁷

A *autonomia técnica* está diretamente relacionada com o direito positivo e caracteriza-se pela *diferenciação* sistêmica do conteúdo das regras jurídicas em relação àquelas de outros domínios do ordenamento jurídico (plano normativo), separadas em virtude da diferenciação técnica do conteúdo do objeto das suas normas. A autonomia técnica ou normativa ganha contornos ainda mais evidentes com a Teoria da Constituição Financeira, ao conferir diferenciação sistêmica a partir da axiologia dentro da própria Constituição, em face das Constituições Econômica, Social, Tributária e Político-Federativa.

Como *autonomia funcional* do direito financeiro, deve-se empregar esse termo para a delimitação prática da atividade regulada, obtida segundo a diferenciação sistêmica do âmbito de atuação (plano da aplicação ou das condutas normadas). Neste domínio, a atividade financeira do Estado (orçamento, despesas, distribuição de receitas de impostos entre as unidades federadas e outros) demarca, com firme objetividade, o âmbito de aplicação do direito financeiro. Essa autonomia funcional comunica-se com a autonomia técnica, para sua confirmação, no que concerne ao conteúdo do “sistema interno” (do direito positivo).

Como percebeu Andrea Amatucci, no plano da aplicação, a hermenêutica do direito financeiro somente projeta qualquer efeito normativo, com garantia da certeza do direito, quando conduzida de modo autônomo e independente da Economia ou

66. Evidente a quadra que distingue a atividade financeira daquela administrativa. “Não se contém o direito financeiro nos limites do meramente administrativo: as evidentes e significativas repercussões políticas da norma financeira fazem com que nela convivam doutrinas próximas do Direito Administrativo e outras vinculadas diretamente ao Direito Constitucional, reunidas por princípios e métodos unificadores” (VIDIGAL, Geraldo de Camargo. *Fundamentos do direito financeiro*. São Paulo: Ed. RT, 1973. p. 43).

67. Essa distinção, ainda que em formulação distinta, pode igualmente ser adotada em relação ao Direito Tributário, quanto à sua autonomia em face do próprio direito financeiro, como o fizemos em nosso: TORRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado*. São Paulo: Ed. RT, 2003. cap. II, passim.

da Ciência das Finanças (este é o sentido da autonomia funcional aqui afirmado).⁶⁸ E, assim, lança sua crítica, no seu ensaio sobre interpretação das leis de direito financeiro:

“L'inquinamento economico affligge sovente la ricerca giuridica e, quindi, la interpretazione della norma finanziaria; di conseguenza il sistema giuridico finanziario risulta privo di organicità, in quanto in esso si inseriscono principi ed istituti non a sufficienza elaborati, nei quali prevalgono concetti metagiuridici”.

Para Amatucci, a interpretação do direito financeiro tem por objeto unicamente as normas jurídicas, e não as entidades econômicas. Por isso, a atividade financeira do Estado deve ser compreendida como “atividade jurídica” financeira, e não econômica.

Ao lado das autonomias técnica e funcional, do sistema interno, tem-se a autonomia pela ciência do direito (sistema externo) do direito financeiro, que é a *autonomia didática*. O sistema externo, descritivo do direito positivo, a “ciência do direito financeiro”,⁶⁹ tem como objeto a descrição das normas que, direta ou indiretamente, cuidam da atividade financeira do Estado. Neste modelo, a autonomia didática confunde-se com a noção de *autonomia científica*.

A separação entre as autonomias técnica, funcional e científica do direito financeiro tem propósitos práticos, ao prestar-se como recursos redutivos da complexidade, mediante a diferenciação em subsistemas do direito positivo ou da ciência jurídica para melhor sistematização e interpretação das normas jurídicas.

Para Alejandro Altamirano, o direito financeiro goza de autonomia dogmática, com conceitos próprios e homogêneos, ademais de capacidade de delimitar o seu objeto, com alcance específico para suas formulações, na medida em que todos os institutos ordenam-se em torno da satisfação das necessidades públicas às quais o Estado não pode renunciar. Em vista disso, ressalta a peculiaridade do seu forte componente político, mas sem desbordar para afetações ao método jurídico.⁷⁰

68. AMATUCCI, Andrea. *L'interpretazione della norma di diritto finanziario*. Napoli: Jovene, 1965. p. 156.

69. Sobre a evolução científica do direito financeiro, veja-se: FALSITTA, Gaspare. Osservazioni sulla nascita e lo sviluppo scientifico del diritto tributario in Italia. *Rassegna Tributaria* 2/353-374, Roma: ETI, ano XLIII, mar.-apr. 2000; ANTONINNI, Euclide. L'utilità della teoria del diritto tributario ed il suo insegnamento – Riflessioni. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Milano: Giuffrè, ano XLVII, vol. 47, Parte I, p. 201-208, 1988. Como diz Andrea Amatucci: “Le evoluzioni scientifiche e didattiche del diritto tributario e del diritto finanziario sono strettamente connesse. Ognuna alimenta l'altra. La Scienza giuridica tributaria ha bisogno di crescere in autonomia, utilmente però con riferimenti costanti all'evoluzione scientifica e didattica del diritto finanziario della quale assorbe gli elementi sostanziali nel fenomeno economico e social-finanziario” (AMATUCCI, Andrea. *L'insegnamento del diritto tributario*. In: UCKMAR, Victor (org.). *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*. Padova: Cedam, 2000. p. 123). Cf.: D'AMATI, Nicola. *L'insegnamento del diritto tributario*. In: UCKMAR, Victor (org.). *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*. Padova: Cedam, 2000. p. 127-151; _____. La formazione del diritto tributario in Italia (riflessione metodologiche e sistematiche). *Diritto e pratica tributaria*. Padova: Cedam, 2001. p. 4-46.

70. “Se trata de una actividad de fuerte contenido político. La propia naturaleza de los elementos esenciales – ingresos y gastos – exhibe un notorio contenido político en la decisión de

A autonomia científica do direito financeiro reforça-se com o critério de diferenciação sistêmica. E, nessa formulação, a *Teoria da Constituição Financeira*, enquanto sistema parcial de normas da Constituição que direta ou indiretamente regem a atividade financeira do Estado (direito positivo), corrobora e aprimora a demarcação do direito financeiro na sua totalidade, pela autonomia técnica e funcional. Mas não só. A autonomia científica consolida a doutrina jurídica do direito financeiro, mormente pelo método da diferenciação propiciado pela Teoria da Constituição Financeira.⁷¹

3.1 *Objeto do direito financeiro e as escolas subjetiva, objetiva e funcional sobre a atividade financeira do Estado*

Pelos avanços do constitucionalismo material e ampliação das normas sobre atividade financeira na Constituição, fenômeno que tem início após a Segunda Grande Guerra do século passado, impunha-se aprofundar o método jurídico na formulação do novo direito financeiro. Como dito por Dídimo Agapito da Veiga:⁷² “Não há como furtar-se ao exame do direito constitucional financeiro os postulados do direito constitucional comum”. Na atualidade, sob o manto do Estado Democrático de Direito, a teoria da Constituição Financeira incorpora novos parâmetros jurídicos e diferencia-se claramente dos modelos de antanho.

Surge, assim, o *direito constitucional financeiro*, que tem por objeto o conjunto de normas do sistema constitucional que regulam, direta ou indiretamente, a atividade financeira do Estado, na sua manifestação de “poder financeiro”,⁷³ ou como expressão de uma *Teoria da Constituição Financeira*, para os fins da ciência do direito.

A doutrina do poder financeiro dos autores clássicos correspondia ao estágio evolutivo da teoria do Estado do seu tempo. Deveras, os clássicos são de grande importância no direito financeiro. Não é recomendável, porém, transportar, senão com severa dose de cautelas, as categorias e institutos dos autores clássicos das ciências das finanças ou do direito financeiro do século XVIII, ou mesmo da primeira metade do século XX, para os dias atuais.

Desde logo, esclareça-se: a teoria da Constituição Financeira não é, de nenhum modo, uma teoria do poder financeiro estatal, mas uma teoria da submissão desse poder à Constituição e a todas as limitações que desta decorrem. Neste novo modelo, a atividade financeira da Fazenda Pública renova-se nos fundamentos e controles da sua atuação na vida do Estado.

la obtención de ingresos como en el destino de los fondos” (ALTAMIRANO, Alejandro C. *Derecho tributario: teoría general*. Madrid: Marcial Pons, 2012. p. 4).

71. CATARINO, João Ricardo. *Finanças públicas e direito financeiro*. Coimbra: Almedina, 2012. p. 21.

72. VEIGA, Dídimo Agapito da. *Ensaio de sciencia das finanças e de economia publica*. Rio de Janeiro: Jacinto Ribeiro dos Santos, 1937. p. 42.

73. YEBRA, Perfecto. *El poder financiero*. Madrid: Derecho Financiero, 1977. p. 123.

Para determinar o objeto do direito financeiro e explicitar o conteúdo da atividade financeira do Estado,⁷⁴ distintos autores propuseram critérios a partir do exame do objeto, segundo as escolas subjetiva, objetiva e funcional. O debate consiste em saber se este ramo do direito tem por objeto o estudo da “fazenda pública” (escola subjetiva), a “atividade financeira do estado” *stricto sensu* (escola objetiva) ou a integração entre ambos (escola funcional).

Pelo *aspecto subjetivo*, o direito financeiro via-se definido a partir da noção de “fazenda pública”, enquanto sujeito central da atividade financeira, segundo o plexo de competências atribuídos para cumprimento das suas funções. Ao considerar como objeto do direito financeiro a “fazenda pública”, privilegia-se o sujeito estatal no exercício das funções da atividade financeira do Estado. Costumeiramente, usa-se este termo como sinônimo de “fisco”, “erário”, “tesouro nacional”. Seja qual for a preferência, a Fazenda Pública consiste no conjunto dos órgãos da Administração Pública que personaliza o Estado de Direito nas suas relações internas e com terceiros, na função especializada da atividade financeira. Sem esta, a “fazenda pública” esgota-se no conceito de *função administrativa*, logo, como sinônimo de “administração pública”, o que não lhe acresce qualquer diferenciação específica.

Pelo *aspecto objetivo*, o direito financeiro configura-se pelo conjunto de *direitos* (receitas, patrimônio, fundos, créditos e outros) e *obrigações* (débitos, despesas, deveres de fomento ou de financiamento etc.). Desse modo, o objeto do direito financeiro seria estritamente a atividade financeira do Estado, como somatório de suas receitas e despesas.

Por fim, tem-se o *aspecto funcional*, que busca integrar aqueles aspectos *subjetivo* e *objetivo* para delimitar o objeto do direito financeiro como a atividade financeira na forma do conjunto integrado de atividades da fazenda pública, segundo as receitas e despesas necessárias ao cumprimento das suas funções constitucionais.

O *aspecto funcional*, nos estudos mais recentes, tem sido aquele de maior aceitação teórica e prática. Para a atividade financeira do Estado convergem as competências legislativas e coincidem os procedimentos de obtenção das receitas públicas, a aprovação dos orçamentos, os procedimentos de gestão e aplicação dos recursos e a gestão do patrimônio do Estado, afora os controles internos e externos. O sistema das normas que direta ou indiretamente tenham por objeto atos da atividade financeira do Estado requer essa necessária unidade. Nesse particular, acentuamos a preferência pela noção

74. Como afirma muito bem Sainz de Bujanda: “Mas ocurre que ninguna de esas dos expresiones, a las que la definición pretende asirse, ofrece aún, aunque parezca sorprendente, un sentido claro y unívoco. Cuando tantos y tantos problemas de deslinde conceptual han sido acometidos con éxito por la doctrina – a veces sobre temas minúsculos –, está por decidir qué se entiende, en el lenguaje científico, por Hacienda pública, y en qué se aproxima o se separa de la actividad financiera” (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Sistema de derecho financiero*. Madrid: Universidad Complutense Madrid, 1977. vol. 1, p. 22).

funcionalista,⁷⁵ dada a impossibilidade de segregação entre a atividade financeira do Estado e a fazenda pública.⁷⁶

A atividade financeira, como articulação complexa de fatos financeiros, pode ser de interesse da psicologia, da política, da economia ou de qualquer outra ciência ou domínio, porque é da propriedade dos fatos servir a múltiplos modos de conhecimento,⁷⁷ que, como um caleidoscópio, projeta uma cor específica segundo o modo de olhar. Porém, o conhecimento da realidade juridicamente regulada pelas normas de direito financeiro delimitam o objeto de aplicação do método jurídico e define a unidade do seu objeto, o que se aprimora com a Teoria da Constituição Financeira, como sistema axiológico organizado a partir dos fins e valores da Constituição.

3.2 *Objeto do direito financeiro: a natureza funcional do seu conteúdo e a noção de Fazenda Pública*

O objeto do direito financeiro não pode ser o sujeito da Administração, como *Fazenda Pública*, mas o domínio material no qual as normas jurídicas têm aplicação,

75. “El contenido de la actividad financiera del Estado está implícito en la definición que de ella hemos dado: obtener los medios o recursos necesarios para satisfacer las necesidades públicas mediante el gasto público” (BELSUNCE, Horacio A. García. *Tratado de tributación*. Buenos Aires: Astrea, 2003. t. I, p. 15). A atividade financeira do Estado pode ser definida, na formulação de Regis de Oliveira, como “a ação do Estado na obtenção de receitas, em sua gestão e nos gastos para desenvolvimento de suas funções” (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 5. ed. São Paulo: Ed. RT, 2013. p. 78).

76. Ainda que faça menção à “fazenda pública”, Sainz de Bujanda considera que a gestão alude a um conjunto de funções, para uma organização de recursos e um repertório de obrigações, e propõe sua definição do direito financeiro nos seguintes termos: “Rama del Derecho público interno que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales, y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines” (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Sistema de derecho financiero*. Madrid: Universidad Complutense Madrid, 1977. vol. 1, p. 477). Mais adiante, sintetiza esta definição como “conjunto de normas y de principios jurídicos que tienen por objeto la constitución y gestión de la Hacienda pública” (p. 485). Em modo equivalente, diz Eugenio Simón Acosta: “El ordenamiento financiero no es la organización jurídica de la actividad económica del sector público, sino de la actividad financiera del Estado, los entes públicos locales y los entes públicos institucionales” (SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *El derecho financiero y la ciencia jurídica*. Bolonia: Publicaciones del Real Colegio de España, 1985. p. 106). “El sujeto activo de la actividad financiera es exclusivamente el Estado en cualquiera de los niveles que resulten de su organización jurídico-política, tratase de un Estado federal o unitario (nación, provincias y municipios)” (BELSUNCE, Horacio A. García. *Tratado de tributación*. Buenos Aires: Astrea, 2003. t. I, p. 12). Ver: RODRÍGUEZ BEREIJO, Alvaro. La hacienda pública y el modelo de estado, en la constitución española de 1978: (una reflexión sobre la dimensión constitucional del gasto público en el estado social de derecho). *Revista de Direito Tributário*, vol. 9, n. 34, p. 57-76, São Paulo: Ed. RT.

77. Cf. LAUFENBURGER, Henry. *Theorie économique et psychologique des finances publiques*, Paris: Sirey, 1956, 364 p.; _____; *Finanzas comparadas: Estados Unidos – Francia – Inglaterra – México – URSS*. México: Fondo de Cultura Económica, 1951. 410 p.

ao que a atuação da Administração é condição necessária, como sujeito de direitos, competências e obrigações.

Aludir a “Fazenda Pública” equivale a privilegiar o sujeito no exercício das funções da atividade financeira do Estado.⁷⁸ Costumeiramente, usa-se como sinônimo de “fisco”, “erário”, “tesouro nacional”. Por isso, para compreender o alcance da noção de “fazenda pública” é sempre oportuno recuperar a noção de “Fisco”.

A Fazenda Pública deve ser compreendida, em toda a sua extensão, como o conjunto dos órgãos da Administração Pública que personaliza o Estado Democrático de Direito, nas suas relações internas e com terceiros, na função especializada da atividade financeira. Sem esta, a “fazenda pública” esgota-se no conceito de função administrativa.

No direito romano, o *Fisco* era considerado como uma pessoa jurídica distinta do imperador e cuja função consistia em promover a gestão dos bens do Estado. Diante disso, dispunha de direitos especiais e privilégios de procedimento, ao cumprir a missão de administração do patrimônio público. Otto Mayer, em importantes contribuições à recomposição da noção de “Fisco”, propôs que fosse considerado como uma típica pessoa de direito privado, inclusive aos fins de responsabilidade.⁷⁹

Ao longo da Idade Média, sabe-se, não havia separação entre o patrimônio do imperador ou príncipe e aqueles do reino ou principado, na condição de gestor do Estado (*erarium*) ou do patrimônio oriundo dos súditos (*fiscus*).⁸⁰

Com o absolutismo, aprofunda-se ainda mais o patrimonialismo da monarquia, mantida a concentração de todos os bens do Estado em suas mãos (*fiscus*). Nesta etapa, prevalecia a irresponsabilidade patrimonial e a vedação de qualquer dever de

78. Sobre a atuação em juízo, cf. DELGADO, José Augusto. Execução contra a Fazenda Pública: revisão dos dispositivos constitucionais: algumas controvérsias. *Revista Forense*, Rio de Janeiro: Forense, vol. 89, n. 322, p. 29-37; NUNES, Castro. *Da fazenda pública em juízo*: Tribunal Federal de Recursos – juízo dos feitos. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1960, 595 p.; CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A Fazenda Pública em juízo*. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2013.

79. MAYER, Otto. *Derecho administrativo alemán*. Trad Horacio H. Heredia e Ernesto Krotoschin. Buenos Aires: Depalma, 1903, t. I. p. 61.

80. A Constituição brasileira de 1824, no art. 15, X, conferia competência à Assembleia Geral para “fixar annualmente as despesas publicas, e repartir a contribuição directa”, e, nos seus arts. 105 a 115 e 170, separava o Fisco (Fazenda Nacional) do patrimônio do Imperador. Veja-se a Constituição de 1824: “Art. 170. A Receita, e despesa da Fazenda Nacional será encarregada a um Tribunal, debaixo de nome de ‘Thesouro Nacional’ aonde em diversas Estações, devidamente estabelecidas por Lei, se regulará a sua administração, arrecadação e contabilidade, em reciproca correspondencia com as Thesourarias, e Autoridades das Provincias do Imperio”. Art. 171. “Todas as contribuições directas, á excepção daquellas, que estiverem applicadas aos juros, e amortisação da Dívida Pública, serão annualmente estabelecidas pela Assembléa Geral, mas continuarão, até que se publique a sua derogação, ou sejam substituidas por outras.” São muitos os críticos da noção de Fisco, aplicada aos dias atuais (FALCÃO, Amílcar. *Introdução ao direito tributário*: de acordo com a Constituição de 1988. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 9).

ressarcimento.⁸¹ Nisto consistia as fórmulas sintetizantes: “*le roi ne peut mal faire*”, dos franceses, ou “*the King can do no wrong*”, dos ingleses.

No século XIX, o termo “*Fisco*” passou a representar o patrimônio público que não pertenceria nem ao Príncipe nem ao Estado, mas a um sujeito jurídico distinto de ambos, com responsabilidade patrimonial, contra quem os súditos poderiam agir, se necessário. Recupera-se, assim, a noção de *Fisco*⁸² dos romanos, ainda que sob novos fundamentos. Com isso, o Príncipe até poderia manter-se como “irresponsável” (os regimes foram muitos e variaram em cada reino ou país), mas o Estado poderia ter seu patrimônio afetado por riscos suportados pelo Fisco. Passa-se, então, a admitir a responsabilização da Administração por danos de atos de gestão, no caso de culpa ou dolo do agente público. A irresponsabilidade permanecia, mas exclusivamente para os atos de império.

No constitucionalismo, o conceito de “Fazenda Pública” incorpora a noção de “Fisco”.⁸³ É bem verdade que, no Brasil, já na Constituição de 1824, o art. 15, X, con-

-
81. Como esclarece Zanobini: “Le ragioni della esclusione non sono le stesse in tutti gli autori: ora si parla del carattere etico e giuridico dello Stato, che escluderebbe che esso possa in qualunque modo commettere atti illeciti, ora della funzione, propria del medesimo di creare il diritto, che sarebbe incompatibile con qualunque attività contraria al diritto e alla legalità; ora del carattere publicistico della personalità dello Stato, che impedirebbe il suo assoggettamento a un principio di diritto privato, quale quello della responsabilità per danni” (ZANOBINI, Guido. *Corso di diritto amministrativo*. 5. ed. Milano: Giuffrè, 1947. vol. 1); ALESSI, Renato. *La responsabilità della pubblica amministrazione*. 3. ed. Milano: Giuffrè, 1955; _____. *Illecito e la responsabilità civile degli enti pubblici*. Milano: Giuffrè, 1972; CAVALCANTI, Amaro. *Responsabilidade civil do Estado*. Rio de Janeiro: Laemmert, 1905; CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *O problema da responsabilidade do Estado por atos lícitos*. Coimbra: Almedina, 1974; DIAS, José de Aguiar. *Da responsabilidade civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1944. vol. 2; ROCHA, Cármem Lúcia Antunes. Observações sobre a responsabilidade patrimonial do Estado. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília: Senado, a. 28, n. 111, p. 79-122, jul.-set. 1991; VELLOSO, Carlos Mario da Silva. Responsabilidade civil do Estado. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília: a. 24, n. 96, p. 233-52, out.-dez. 1987.
82. Para mais amplo desenvolvimento, veja-se: TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 2012. p. 133 e ss., passim. Ver: FLEINER, Fritz. *Instituciones de derecho administrativo*. Trad. Sabino A. Gendin. Barcelona: Labor, 1933. p. 29.
83. “Hoy se menciona el *fisco* para identificar el patrimonio del Estado, mas no en su comprensión total, a la manera de la hacienda pública, sino en lo que atalle a su integración por ingresos provenientes de tributos. En ese sentido, como anota De La Garza, puede decirse que ‘la autoridad hacendaria es el género y la fiscal es la especie’”. E, mais adiante, conclui: “En definitiva, si bien la distinción entre *fisco* y *erario* presenta cada día menos criterios de diferenciación, puede decirse que aun hoy la palabra *fisco* se relaciona en forma directa con los *tributos* y la expresión *erario* alude, en términos más genéricos, al patrimonio público”. Ou como resume muito bem Ferreiro Lapatza: “En sentido objetivo la expresión Hacienda pública se refiere a la actividad financiera en sí misma considerada. La Hacienda pública se identifica en este sentido con la actividad de los entes públicos dirigida a obtener ingresos y a realizar gastos” (FERREIRO LAPATZA, Jose Juan. *Curso de derecho financiero español*. Barcelona: Marcial Pons, 2004. vol. 1. p. 12). Cf. PLAZAS VEGA, Mauricio A. *Derecho de la*

feria competência à Assembleia Geral para “*fixar annualmente as despesas publicas, e repartir a contribuição directa*”, e, nos seus arts. 105 a 115 e 170, separava o Fisco (Fazenda Nacional) do patrimônio do Imperador. Segundo o art. 170 da Constituição de 1824, a Receita e despesa da *Fazenda Nacional* deveriam ser atribuídas ao “Thesouro Nacional”, por Lei seriam reguladas a administração, arrecadação e contabilidade, em correspondência com as Tesourarias e Autoridades das Províncias do Império. Com o advento da República e do federalismo, a partir da Constituição de 1891, a separação desapareceu. Atualmente, a Constituição, em múltiplas passagens, identifica a Fazenda Pública como um conceito unitário bem marcado, como expressão subjetiva da Administração na função da atividade financeira do Estado.⁸⁴

De certo essa formulação do objeto do direito financeiro fundada no aspecto subjetivo já não pode prevalecer. O direito financeiro regula múltiplas relações. Não se limita apenas ao domínio constitucional ou administrativo da Fazenda Pública, mas alcança diversas situações que envolvem os particulares ou sujeitos que atuam em nome do Estado, sempre segundo regimes jurídicos determinados.⁸⁵ Por isso mesmo, preferível

hacienda pública y derecho tributario. 2. ed. Bogotá: Themis, 2006. p. 281. Segundo Flores Zavala: “Por hacienda pública debemos entender el conjunto de bienes que una entidad pública (Federación, Estados, municipios), posee en un momento dado para la realización de sus atribuciones, así como las deudas que son a su cargo por el mismo motivo” (FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de finanzas públicas mexicanas*. 20. ed. Mexico: Porrúa, 1978. p. 20).

84. Como exemplo: “Art. 100. Os pagamentos devidos pelas *Fazendas Públicas Federal, Estaduais, Distrital e Municipais*, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para este fim”. “Art. 131 (...) § 3.º Na execução da dívida ativa de natureza tributária, a *representação da União* cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, observado o disposto em lei.” “Art. 237. A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à *defesa dos interesses fazendários nacionais*, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda.” ADCT: “Art. 71. É instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim nos períodos de 01.01.1996 a 30.06.1997 e 01.07.1997 a 31.12.1999, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da *Fazenda Pública Federal* e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados prioritariamente no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, incluindo a complementação de recursos de que trata o § 3.º do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e despesas orçamentárias associadas a programas de relevante interesse econômico e social”.
85. “La respuesta es clara: *la conexión entre el ingreso y el gasto público es la esencia de la actividad financiera* y, por consiguiente, su análisis científico debe realizarse en el marco de una disciplina, de forma unitaria, con una metodología común y bajo las directrices de unos principios comunes: *los principios de justicia financiera*. En efecto, si la actividad financiera debe regirse por criterios de justicia – y ello es la principal razón para que tal actividad sea objeto de análisis por el Derecho –, no cabe hablar de una justicia en la ordenación de los ingresos públicos que no tenga en cuenta la justicia en la ordenación del gasto público, y viceversa” (MARTIN QUERALT, Juan; SERRANO, Carmelo Lozano. *Curso de derecho financiero y tributario*. 4. ed. Madrid: Tecnos, 1993. p. 29).

que se adote como objeto do direito financeiro a atividade financeira do Estado, a compreender todos os entes responsáveis por alguma das etapas dessa atividade, inclusive nas suas relações com as Constituições Econômica, Político-Federativa e Social.

4. Instrumentalidade e a heterogeneidade do direito financeiro – ainda algumas palavras

Definido o objeto do direito financeiro como a atividade financeira do Estado, realizada por meio da fazenda pública e segundo os valores e fins da Constituição Financeira, cumpre examinar se cabível falar de alguma *instrumentalidade* ou *heterogeneidade* daquela atividade.

Observa Sainz de Bujanda que a atividade financeira do Estado seria uma *atividade instrumental*, na medida em que tem início com a obtenção de receitas e se conclui com a realização de despesas, para atendimento dos fins do Estado, no interesse da coletividade.⁸⁶ Desse modo, o direito financeiro teria simples função de meio em relação às áreas em cujo domínio opera-se a realização do interesse tutelado.

Achile Donato Giannini,⁸⁷ um dos mais ardorosos defensores dessa proposta, insistia na concepção segundo a qual, para administrar o patrimônio, gerir e arrecadar os tributos, conservar e gastar os montantes arrecadados, o Estado realiza uma série de atos que se distinguem dos demais segmentos do direito por não terem fins em si mesmos, por não se dirigirem à satisfação das necessidades coletivas. Diante disso, a atividade financeira do Estado seria instrumental em relação às demais finalidades.

A *instrumentalidade* da atividade financeira está quase que consolidada na doutrina como um lugar-comum, por não se definir como um “fim” do Estado. Entretanto, com a passagem da *Teoria do Estado de Direito*, no qual se desenvolveu a doutrina clássica do direito financeiro, para a *Teoria da Constituição do Estado Democrático de Direito*, essa afirmação perde expressivo campo de aplicação. A Constituição contempla como

86. Conforme Sainz de Bujanda: “El ejercicio de la actividad financiera, en cuanto actividad instrumental que dispone de unos medios para la consecución de unos fines, exige la elaboración de un plan con arreglo al cual aquélla se desenvuelva. Entre los gastos y los ingresos públicos, en cuanto medios para la satisfacción de las necesidades colectivas, existe una conexión evidente que se manifiesta a través del plan financiero. Este nos muestra de un modo integral el ciclo financiero completo, que – como escribe Pío Ballesteros – ‘comienza en el momento en que el Estado se apropia de las riquezas o bienes producidos por las demás economías y las convierte en ingresos para atender a los gastos que le causará cumplir su deber de atender a las necesidades públicas, y termina cuando el ingreso público se ha convertido en servicio público o medio de satisfacer la necesidad’” (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Notas de derecho financiero*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 1977. t. 1, p. 555). “La instrumentalidad de la actividad financiera resulta de que ella no es un fin del Estado, sino un medio del que se sirve para el cumplimiento de sus objetivos” (BELSUNCE, Horacio A. García. *Tratado de tributación*, Buenos Aires: Astrea, 2003. t. 1, p. 17). Cf.: FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario*. Barcelona: Marcial Pons, 1998.

87. GIANNINI, A. D. *Istituzioni di diritto tributario*. Milão: Giuffrè, 1968. p. 4.

um dos seus fins a atividade financeira do Estado, até porque a formação da riqueza nacional, a gestão do patrimônio e os controles e as fiscalizações das contas públicas são fins a serem atingidos sem qualquer conexão com outra função, afora aquela tipicamente financeira. E propósito a atingir com máxima eficiência, para assegurar o cumprimento das múltiplas competências e valores constitucionais. Portanto, não há qualquer “instrumentalidade”, mas fim direto e objetivo.

4.1 *Superação da instrumentalidade pela teoria da Constituição Financeira*

O Estado como uma organização para satisfação das necessidades coletivas, pelo “bem comum” ou “interesse comum”, haurido ao longo da evolução das formas de Estado, nos dias atuais, converte-se na *efetividade* de toda a *Constituição*, segundo os critérios e valores das Constituições Econômica, Político-Federativa, Social e Financeira. Numa síntese, ao Estado compete realizar os fins estabelecidos pela Constituição e organizar a vida em coletividade, para atendimento das necessidades de todos, segundo os valores e princípios constitucionais. E, nestes fins, estão incluídos muitos que se integram à atividade financeira do Estado.

A Constituição definiu os fins a serem perseguidos pelo Estado, como a educação, a organização federativa da forma de Estado, a saúde, a segurança pública, o acesso à justiça, o dirigismo estatal sobre a ordem econômica etc.⁸⁸ Para o atingimento desses fins, a Constituição disponibiliza diversos meios e receitas a serem cobradas dentro de serviços próprios, com intensas e complexas atividades de caráter legislativo, administrativo e judicial, afora a autorização das despesas pelo orçamento e a burocracia necessária à realização do gasto público, e respectivos controles.

São meios para atingimento do objetivo precípua que a Constituição prescreve, mas não se pode deixar de ver em todos uma evidente função do Estado, primária e não instrumental. Pelo relevo da função, a Constituição Financeira já não pode reconhecer nessas etapas (receita-orçamento-despesa) um mero caráter “instrumental”. Estas envolvem direitos e deveres fundamentais, entre quem suporta o ônus e os beneficiários, segundo os valores e princípios proclamados pela Constituição, afora servir ao próprio equilíbrio da economia na sua integralidade, logo, como um fim a ser perseguido, de modo contínuo.

A justificativa para a noção de “instrumentalidade” da atividade financeira do Estado sustentava-se na superada distinção entre fins “fiscais” e “extrafiscais”, que ainda se vê muito presente. Contudo, não se pode deixar de reconhecer que a Teoria da Constituição Financeira abrange fins constitucionais próprios, segundo os valores que animam suas regras, como a estabilidade orçamentária e regulação da economia,

88. A este aspecto, atentou muito bem o Professor Regis de Oliveira, numa posição sobremodo criativa, nas suas palavras: “Já não se pode dizer, hoje, que os instrumentos arrecadatários sejam atividade exclusivamente procedimental do Estado, nem que envolvam apenas mecanismos de abastecimento dos cofres públicos”. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 5. ed. São Paulo: Ed. RT, 2013. p. 89.

dirigismo da atuação dos mercados ou mesmo as implicações das opções políticas na elaboração de programas, planos, políticas públicas ou metas. Nesse universo, é compreensível que alguns tributos sejam mais aptos aos estímulos desejados, mas não se pode concordar com a noção de tributos “essencialmente” fiscais ou extrafiscais.

A extrafiscalidade pode ser adotada como forma de atingir os “fins do Estado”, bem como na forma de resultado das finanças públicas em sua função instrumental, mas em outras construções, aparece como se algum tributo pudesse ser “por essência”, *extrafiscal*. O uso do termo, portanto, não é unívoco.

O direito financeiro não é um ramo jurídico que se reduz a interesses orgânicos e *interna corporis* do Estado, como sua contabilidade ou ordenação burocrática da realização de despesas. Definitivamente, é um ramo que se debruça sobre interesses máximos da sociedade, como a formação do patrimônio estatal, fluxo de riqueza, assim como sobre a forma como o Estado aplica seu patrimônio e arrecada suas receitas. A formação da capacidade financeira do Estado é um valor constitucional típico, como assegurar a estabilidade monetária, a redução de inflação pelo equilíbrio de preços, a intervenção do Estado sobre atividades ou mercados, quando necessários, e tantos outros.

A responsabilidade de operar sobre conceitos e repercussões da matéria financeira pública impõe severas cautelas e permanente atenção aos princípios que regem a boa administração dos haveres públicos e governabilidade de todo o Estado, como cumprimento dos fins, princípios e valores constitucionais. Governabilidade aqui entendida como destino das escolhas livres da democracia. Daí a secular concepção instrumental já não possa prosperar, ao articular a Constituição Financeira com valores e fins constitucionais do Estado Democrático de Direito.

Por fim, tem-se como falso problema, decorrente da indigitada “instrumentalidade”, de se reconhecer uma espécie de “sucessão” necessária entre obtenção de receitas e realização de despesas públicas, ou vice-versa, entre permissão de despesas (pela lei orçamentária) e arrecadação de receitas.

O Tesouro é uma conta da entidade estatal programada ao longo dos períodos segundo receitas “previstas” e despesas a realizar. Isso faz sugerir uma ordem necessária entre as etapas, para atender às necessidades definidas por outras competências. Ou como diz Dino Jarach, “*ésta es una falacia perniciosa*”.⁸⁹

89. “Consideramos profundamente equivocada teóricamente y perniciosa para la conducta práctica de los gobernantes, la creencia de que el proceso financiero tiene una sucesión lógica y cronológica, con la determinación de los gastos en primer término y luego con la elección de los recursos para su financiación.” E prossegue: “Es una falacia, porque la determinación de los gastos no puede tener carácter de ineludible, cualesquiera que fueran los recursos disponibles. Los recursos son un sacrificio de utilidad para el Estado y por tanto representan un costo. Por muy útiles que el Estado considere los gastos como medio de lograr, mediante la producción de bienes y servicios públicos, los fines estatales, la determinación de aquéllos no puede racionalmente prescindir de la consideración de los costos incluyendo los *opportunity costs*, representados por los recursos” (JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2003. p. 58).

Na atividade financeira do Estado, a despesa pública não pode ser compreendida como um antecedente em função do qual se determina o montante dos recursos a serem obtidos. Tampouco se deve assumir que a despesa tem que acompanhar a progressão do incremento de receitas.⁹⁰ Essa dependência entre receita e despesa, como a instrumentalidade e a heterogeneidade, não se confirmam na base de testabilidade da realidade das finanças públicas contemporâneas, como se demonstra.

4.2 Ausência de heterogeneidade no direito financeiro

O direito financeiro nada tem de *heterogêneo*.⁹¹ Tem-se a heterogeneidade do direito financeiro quando suas competências são complementares daquelas que são atendidas pelas finanças públicas ou quando aceita-se o direito financeiro desprovido de unidade e autonomia, em face da multiplicidade de manifestações de poderes dos órgãos da fazenda pública.

Para a organização do Estado, as atividades financeiras são regidas por um conjunto de normas e princípios que compõem o direito financeiro, sem qualquer confusão com a política ou a economia. O método que rege o direito financeiro deve ser exclusivamente jurídico (e constitucional, a partir da teoria da Constituição Financeira). E, ainda, no âmbito estritamente jurídico, tampouco cabe falar de confusão com as competências do direito administrativo, direito econômico e outros, a justificar qualquer “heterogeneidade” do direito financeiro.⁹²

90. Incorre neste equívoco Hector Villegas: “El costo de la actividad estatal no puede determinarse en abstracto, sin tener en cuenta lo que el Estado devuelve a los contribuyentes y a la colectividad en general bajo la forma de gasto público. Por ello, el profesor francés Masoin llega a decir que los gastos públicos abren el camino a los ingresos públicos mediante la creación de su sustancia” (VILLEGAS, Hector. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 7. ed. Buenos Aires: Depalma, 1998. p. 32). Díclimo da Veiga, em 1927, já dizia: “Consiste o salutar expediente no processo de não crear despesa sem provê-la da receita, processo que à honestidade privada impõe-se como dever ineludível e à honorabilidade da pessoa pública, não pode ser extranha, antes ocorre como preceito de moralidade administrativa” (VEIGA, Díclimo Agapito da. *Ensaio de ciencia das finanças e de economia publica*. Rio de Janeiro: Jacinto Ribeiro dos Santos, 1937. p. 16).

91. Em sentido diverso, assinala Michel Bouvier: “On l’a dit, la caractéristique essentielle des finances publiques, et peut-être leur principal handicap, réside dans leur hétérogénéité et dans leur complexité ainsi que, on y a fait allusion, dans les préventions, voire même le refus de les considérer comme un phénomène politique au sens large du terme”. E, com base nessa heterogeneidade, nega a possibilidade de uma forma dogmática à sua construção: “Il ne peut être question aujourd’hui de prétendre élaborer une dogmatique scientifique, pas plus s’agissant des finances publiques que d’autres domaines” (BOUVIER, Michel; ESCLASSAN, Marie-Christine; LASSALE, Jean-Pierre. *Finances publiques*. 6. ed. Paris: LGDJ, 2002. p. 9-10; JÉZE, Gaston. *Cours de finances publiques*. Paris: LGDJ, 1935. p. 23; NITTI, Francesco. *Princípios da ciência das finanças*. Trad. C. de Machado. Rio de Janeiro: Atena, 1937, vol. 1, p. 12).

92. Este assunto encontra-se diretamente relacionado com a forma de expressão do Poder Financeiro: “Se ha ido progresivamente reconociendo la *heterogeneidad del contenido del poder financiero*, como conjunto de competencias y potestades proyectadas sobre la actividad

Mesmo no intervencionismo estatal na ordem econômica, o direito financeiro não se confunde com os regimes jurídicos e normas aplicáveis às intervenções, programas ou políticas públicas que buscam atingir o âmbito social ou econômico, dentre outros. O diálogo das fontes jurídicas e a interconstitucionalidade, entre a Constituição Financeira e as Constituições Econômica, Político-Federativa e Social, são imprescindíveis para a atividade financeira do Estado, sem qualquer confusão de competências ou qualquer necessidade de recurso aos métodos da sociologia, da política ou da economia.

As receitas, o orçamento, as despesas públicas, a gestão das dívidas e créditos públicos, a conservação dos bens, o zelo com o dinheiro público e os controles decorrentes, no conjunto, são todas regidas pela Constituição e pela legalidade, como regime jurídico da atividade financeira do Estado. A Constituição Financeira recupera, assim, a preeminência do direito financeiro pelo seu método eminentemente jurídico.

Pela teoria da Constituição Financeira supera-se o mito do direito financeiro como “direito instrumental”. Ao tempo que os fomentos previdenciários, os fundos públicos constitucionais, as transferências do produto arrecadado de impostos, as indenizações para desapropriações, as arrecadações ou patrimônios oriundos de intervencionismos estatais, e tantos outros aspectos, integram o objeto da atividade financeira do Estado, como prestações patrimoniais do Estado, não há dúvida de que seu conteúdo material está igualmente definido. E a atividade financeira do Estado pode ser, sim, um fim em si mesmo. Redução de gastos públicos, programas e metas veiculados pelas leis de orçamento público, aumento de reservas, contingenciamentos e outros fatores que visam a equilibrar os fatores econômicos. Segundo a decisão política (ou de governo) a ser adotada, estes podem ser maiores ou menores, ter mais ou menos importância no orçamento e contas públicas, mas serão sempre graduações que afetam, por si sós, a ação do Estado na economia.

Portanto, o direito financeiro pode ter caráter instrumental em diversas situações, mas isso não autoriza afirmar que toda a atividade financeira do Estado tenha esta natureza e seja desprovida de fins próprios. A própria medida intervencionista pode cumprir fins de cunho estritamente do direito financeiro, sem qualquer concurso com competências alheias.

5. Renovação da metodologia jurídica do direito financeiro pela Teoria da Constituição Financeira

A passagem da dogmática instrumental do direito financeiro para uma Teoria da Constituição Financeira requer uma renovação de método, segundo as evoluções

financiera o sobre la Hacienda Pública. La heterogeneidad no deriva sólo de la diversidad de materias abarcadas por las competencias financieras, aunque sea usual la distinción entre poder o competencias tributarias y competencias presupuestarias, sino también de la imposibilidad de reconducir a una categoría unitaria el conglomerado de poderes, potestades, funciones y derechos que se proyectan sobre la Hacienda Pública, y de los que son titulares los diferentes entes públicos territoriales” (MARTIN QUERALT, Juan; SERRANO, Carmelo Lozano; CASADO OLLERO, Gabriel; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. *Curso de derecho financiero y tributario*. 14. ed. Madrid: Tecnos, 2003. p. 197).

da Teoria da Constituição. Não se pretende, com isso, buscar qualquer “purismo” do direito,⁹³ mas empregar ao sistema jurídico (sistema interno) ou ao estudo da Ciência do direito financeiro (sistema externo) critérios rigorosos da Teoria da Constituição.

A escolha do método é de fundamental importância para a adequada formulação teórica no direito, de sorte a evitar confusões entre dogmática jurídica e a aplicação do direito positivo, além de assegurar precisão técnica e científica.

Como proposta metódica, a Teoria da Constituição Financeira será examinada em conformidade com o método que temos adotado, com proveito, ao longo dos últimos anos, denominado *positivismo metódico-axiológico*, como modelo da hermenêutica do direito (sistema interno), assim como de construções da dogmática jurídica (sistema externo).⁹⁴

As cautelas se justificam. As formulações teóricas do constitucionalismo recente abriram-se para excessos de subjetivismos incontroláveis, com licenças para a “argumentação”, para a “ponderação” e outros métodos, a expor a Constituição a uma abertura que não contribui com as funções de certeza e segurança jurídica que lhes são inerentes.

Diante disso, como temos insistido, ao jurista é dado decidir sobre três escolhas fundamentais, para afirmar a opção metodológica mais adequada para explicitar o modelo que pretende utilizar na construção de suas obras jurídicas: 1) classificação do direito como objeto do mundo do “ser” (objetos reais) ou do “dever ser” (objetos ideais); 2) opção entre o positivismo jurídico e outras formas normativas, como o “direito natural” e a “moral”; e 3) uma vez decidido pelo positivismo, delimitar a aceitação das influências da Moral na hermenêutica ou validade do sistema jurídico, ou seja, entre o chamado *positivismo exclusivo* (sem interferências da moral) e o *positivismo incluyente* (integrada por elementos da Moral na aplicação do direito).

Admitir o direito como objeto ideal e cujas normas são formulações da ordem do “dever ser” (ainda que da ontologia⁹⁵ nenhum direito escape), por si só, ainda não é

93. Vale aqui lembrar a advertência de Sainz de Bujanda: “Fomentar en este área el empleo del método jurídico no es contribuir, como torpemente se ha afirmado en ocasiones, a crear un Derecho desvinculado de la realidad – cuyo conocimiento se atribuye a veces, sin mayores puntualizaciones, a la ciencia de la Hacienda –, sino, simplemente, a construir una ciencia capaz de hacer inteligible el trozo de realidad que le es propio, a saber: la realidad jurídico-financiera” (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Sistema de derecho financiero*. Madrid: Universidad Complutense Madrid, 1977. vol. 1, p. 383).

94. Para melhor esclarecimento quanto aos fundamentos jurídicos e filosóficos, veja-se: Passim, TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 2012, Cap. II.

95. BORGES, José Souto Maior. Sobre enunciados metafísicos na doutrina do direito tributário. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012. n. 115, p. 20-31. “Uma ontologia qualquer é logicamente inevitável, ela fornece o pressuposto ôntico e lógico de qualquer gnoseologia.” Ver: DEODATO, João Maurício. *Filosofia do direito: uma crítica...* cit., p. 127. A separação entre ser e dever já estava em Kant, como também em Austin. Cf. AUSTIN, John. *Delimitazione del campo della giurisprudenza*. Bologna: Il Mulino, 1995.

suficiente. Tem-se que decidir sobre o dualismo entre direito e direito natural ou direito e moral. Kant reconhecia o direito positivo e o direito natural como partes do direito.⁹⁶ Neste âmbito da normatividade, as conexões entre as normas do direito e aquelas da Moral são frequentes, motivo suficiente para indagar-se sobre a possível adoção de regras hauridas da Moral ou do chamado “direito natural”,⁹⁷ obtidas “a priori”, na condição de “direitos absolutos” e suprajurídicos. A opção pelo exame da Constituição Financeira como conteúdo do *positivismo jurídico* afasta a intromissão frequente da Moral na prática do direito e tanto mais do chamado “direito natural”.

Compreendida a Constituição Financeira como parcela do positivismo jurídico, com exclusão da moral ou do jusnaturalismo como sistemas secantes ou coincidentes, indaga-se sobre ser possível a interferência destas regras morais sobre a prática do direito, na aplicação de suas normas. Aqui, tem-se que distinguir entre aceitar o *direito positivo includente* ou o *direito positivo exclusivo*, conforme seja admitida ou não a inserção da Moral na hermenêutica jurídica, respectivamente.

A teoria da Constituição Financeira que ora se desenvolve privilegia o positivismo depurado do direito natural ou das influências da moral sobre a validade ou a interpretação jurídica de suas normas. Com isso, assume-se como expressão do *direito positivo exclusivo*.

Para afastar qualquer dúvida a respeito das opções designadas, fixemos o entendimento objetivo do que se quer significar com o plano ideal do “dever ser”. Este tem relação direta com o conteúdo das normas jurídicas e sua significação de condutas normadas. Decerto que a “atividade financeira do Estado”, a “ordem econômica” ou o próprio “direito” são objetos do mundo real. Nos domínios do “ser”, o direito positivo é visto como “ordem”⁹⁸ e realidade ordenadora da sociedade.

p. 82; HARTMANN, Nicolai. *Ontologia*. El pensar teleológico. México: Fondo de Cultura Económica, 1964; HEIDEGGER, Martin. *Ontologia*: hermenéutica de la facticidad. Madrid: Alianza, 1999; RAEYMAEKER, Louis. *Filosofia del ser*. Madrid: Gredos, 1974, p. 25; PIEPER, Josef. *El descubrimiento de la realidad*. Madrid: Rialp, 1974. p. 122; KELSEN, Hans. *Una teoría fenomenológica del diritto*. Roma: Scientifiche Italiane, 1990.

96. KANT, Immanuel. *Introducción a la teoría del derecho*. Trad. Felipe González Vicen. Madrid: Marcial Pons, 2005. p. 54. Ver ainda: SCHELLING, F. W. J. *Sistema del idealismo transcendental*. Trad. Jacinto Rivera Rosales y Virginia López Domínguez. Buenos Aires: Anthropos, 2005.

97. Cf. RESCIGNO, Giuseppe Ugo. Interpretazione e Costituzione. *Diritto Pubblico*, Firenze: Giuffrè, n. 1, p. 3-32, 2011; TROPER, Michel. *La philosophie du droit*. Paris: PUF, 2003. p. 113; ROBLES MORCHÓN, Gregorio. *Introducción a la teoría del derecho*. Madrid: Debate, 1994. p. 72; CAIANI, Luigi. *I giudizi di valore nell'interpretazione giuridica*. Padova: Cedam, 1954. 291 p.; FULLER, Lon L. *The morality of law*. London: Yale University, 1969; FALZEA, Angelo. *Ricerche di teoria generale del diritto e di dogmatica giuridica*. Milano: Giuffrè, 1997; WELZEL, Hans. *Introducción a la filosofía del derecho: derecho natural y justicia material*. Buenos Aires: IBdeF, 2005. 343 p.

98. SALDANHA, Nelson. Ordem e hermenêutica: sobre as relações entre as formas de organização e o pensamento interpretativo, principalmente no direito. Rio de Janeiro: Renovar, 1992. p. 271; FINNIS, John. *Lei natural e direitos naturais*. Trad. Leila Mendes. São Leopoldo: Unisinos, 2006. p. 337.

No âmbito material das normas jurídicas constitucionais, todo o seu conteúdo encontra-se submetido a juízos valorativos. Isso, entretanto, não significa qualquer abertura para o jusnaturalismo, que opera com valores absolutos.

O modelo constitucional do Estado Democrático de Direito abre-se ao relativismo axiológico, pelo necessário convívio entre princípios e fins do sistema. Por isso, o segundo paradigma adotado afasta o recurso à Moral, como se este pudesse operar como um sistema paralelo de direito positivo, ante o *sistema da Moral* (ou do *direito natural*). O constitucionalismo do Estado Democrático de Direito reclama essa interveniência dos valores como mediadores entre o plano do dever ser e o mundo real da sociedade o qual a Constituição se propõe regular, daí a abertura para os valores da política, da economia ou do social.⁹⁹

5.1 “Neoconstitucionalismo” e Constituição Financeira

O Estado Constitucional e Democrático de Direito, dotado de Constituição escrita e rígida, com separação de poderes e todos os seus atos submetidos ao controle jurisdicional de constitucionalidade (formal e material), incorporou não só direitos e liberdades fundamentais, como passou a provê-los de eficácia imediata e diversas garantias, como a proporcionalidade, proibição de excesso, impedimento de modificação dos direitos por cláusula de eternidade, e outros.

Este constitucionalismo do Estado Democrático de Direito, porém, prescinde de rótulos para representar os seus avanços e a capacidade eficaz das regras, princípios e valores da Constituição. Não obstante, fruto de um modismo arraigado no pensamento doutrinário contemporâneo, diversas e até contraditórias correntes postulam o epíteto de *neoconstitucionalismo* para o sistema axiológico implantado, quando não causam mais do que pura confusão e trazem dificuldades à afirmação histórica dos direitos e liberdades.

Com o termo “neoconstitucionalismo”, cuja aparição dá-se ao final do século XX, tem-se uma miríade de propostas e sentidos atribuídos, sem maiores evidências de qualquer consenso a respeito. Fica a cargo do arbítrio da doutrina ou dos interesses episódicos do intérprete qualificar o que se quer dizer com essa expressão de pura moda.

Para alguns, neoconstitucionalismo serviria para significar as transformações do modelo constitucional do Estado Democrático de Direito, a partir da segunda metade do século passado. Para outros, significaria a adoção daquelas correntes teóricas que

99. Na linha do positivismo includente, veja-se: DWORKIN, Ronald. *I diritti presi sul serio*. Bologna: Il Mulino, 1982; WALUCHOW, Wilfrid J. *Positivismo jurídico incluyente*. Trad. Marcela S. Gil y Romina Tesone. Madrid: Marcial Pons, 2007; COLEMAN, Jules. *The practice of principle: in defense of a pragmatist approach to legal theory*. New York: Oxford University Press, 2001; ROSENFELD, Michel. *Interpretazioni: il diritto fra etica e politica*. Bologna: Il Mulino, 2000. Ver ainda: BIX, Brian. *Teoría del derecho: ambición y límites*. Madrid: Marcial Pons, 2006. p. 26; cf. STAMMLER, Rudolf. *The theory of justice*. Trad. Isaac Husik. New York: The Macmillan Company, 1925. p. 155 e ss.

passam a compreender a Constituição pela relação entre direito e moral (positivismo jurídico includente ou *soft positivism*), integradas pela distinção “regra-princípio”, com aplicação dos princípios por “ponderação”, sob a égide da teoria da argumentação (*neoconstitucionalismo principialista, ético ou argumentativo*). Afora estes, são considerados seguidores do neoconstitucionalismo aqueles autores que visam a concretizar a Constituição segundo modelos *garantistas*, ainda que criticados pelos “principialistas” como “positivistas” (positivismo jurídico excludente ou *hard positivism*).¹⁰⁰ Como pensadores representativos do neoconstitucionalismo *principialista*, pode-se mencionar Ronald Dworkin, Robert Alexy ou Gustavo Zagrebelsky; do *neoconstitucionalismo garantista*, Luigi Ferrajoli. Como se percebe, essa terminologia pouco acrescenta às mudanças perpetradas pelo constitucionalismo do Estado Democrático de Direito.

A Constituição Financeira deve ser interpretada e aplicada segundo os valores institucionalizados do direito positivo, como são aqueles dos direitos fundamentais ou liberdades, nas suas múltiplas variações, para fundamentação sistêmica das decisões, com abertura à realidade pela porta daqueles valores. Contudo, não pode abandonar o seu sentido formal e garantista, duramente conquistado ao longo de séculos, mediante teses argumentativas ou baseadas em ponderações carregadas de subjetivismos, ao gosto do *direito positivo includente (inclusive legal positivism ou soft positivism)*.

Diante disso, a Teoria da Constituição Financeira prescinde de teses neoconstitucionalistas, ao se afirmar a partir do positivismo jurídico (exclusivo), em conformidade com a axiologia do Estado Democrático de Direito, conforme nosso modelo do “*positivismo metódico-axiológico*”.

6. Conclusões

A crescente complexidade e ampliação da atuação do Estado na sociedade e na economia tem sido evidente, o que justifica, pela diferenciação, a autonomia do direito financeiro. E, diante das exigências de expansão de políticas e medidas de intervenção,¹⁰¹ como se viu no cenário da recente crise econômica internacional, ficou constatada a

100. Ver: COMANDUCCI, Paolo. *Constitución y teoría del derecho*. México: Fontamara, 2007. p. 73-92; CHIASSONI, Pierluigi. *Tecnica dell'interpretazione giuridica*. Bologna: Il Mulino, 2007. 338 p.; POZZOLO, Susanna. *Neoconstitucionalismo e positivismo jurídico: as faces da teoria do direito em tempos de interpretação moral da Constituição*. São Paulo: Landy, 2006, 197 p.; FERRAJOLI, Luigi. *Costituzionalismo principialista e costituzionalismo garantista. Giurisprudenza costituzionale*, vol. 55, p. 2771-2816, 2010.

101. Não é outra a opinião de Mauricio Plazas Vega, importante tratadista colombiano: “Es unánime la preocupación doctrinaria por el rigor académico que requiere el estudio del aspecto jurídico de las finanzas públicas. No hace muchos años, su análisis era meramente accidental o suplementario; pero hoy, ante el hecho incontrovertible de un Estado de inmensas proporciones y fines de innegable trascendencia, sería un desatino ignorar la importancia de establecer normas, reglas y principios que orienten, de manera clara, sus más variados aspectos” (PLAZAS VEGA, Mauricio A. *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*. 2. ed. Bogotá: Themis, 2006. p. 285). Cf. CORTI, Horacio Guillermo. *Derecho constitucional presupuestario*. Buenos Aires: Lexis Nexis, 2007.

necessidade de resgatar os estudos do direito financeiro, mas agora numa dimensão mais abrangente e coerente com as mudanças constitucionais e o novo modelo de Estado Democrático de Direito, sob a égide da Constituição Financeira, em sua interconstitucionalidade com as Constituições Econômica, Político-Federativa e Social.

A Constituição Financeira não se confunde com a Constituição Econômica. Ainda que se preste ao intervencionismo, não o absorve.¹⁰² Diga-se o mesmo sobre a Constituição Social ou a Constituição Político-Federativa. A diferenciação entre sistemas e subsistemas do direito e da Constituição tem fundamento na complexidade da estrutura normativa, o que pode ser decorrência da própria complexidade social ou econômica.

Apesar da diferença entre as distintas matérias que servem de objeto ao “direito financeiro”, a verdade é que a atividade financeira do Estado acomoda princípios e critérios comuns, em relação permanente, como é o caso das receitas, tributárias ou patrimoniais, com as despesas públicas, e estas com o orçamento, além do débito público e outros tantos, todos coordenados pela Constituição Financeira. Essa unidade configura um todo orgânico, pautado pelos critérios de diferenciação da teoria dos sistemas e definido por objetos materiais das normas e princípios que o compõem. Logo, descabe falar de qualquer redução à mera “instrumentalidade” de método ou de objeto.

A Constituição Financeira volta-se para o Estado como seu principal destinatário jurídico,¹⁰³ que recebe todas as competências, segundo os poderes instituídos pela Constituição. E, assim, como emanções da soberania popular, os representantes ou ocupantes dos cargos majoritários eleitos democraticamente determinam os destinos do Estado na ordem social ou econômica. Tudo segundo os valores e fins constitucionais do Estado. Desse modo, a Constituição Político-Federativa tem importância capital na relação com a Constituição Financeira, devido ao papel da decisão política nas escolhas legislativas, administrativas ou de controle.

102. No caso da intervenção, é preciso segregar o regime da Constituição Financeira da Econômica ou Tributária, segundo o critério de exame do objeto (as normas de cada subsistema): “La especificidad, pues, de la materia financiera, repetimos, hay que referirla, no ya a la materia que constituye el objeto de su regulación, sino a la forma en que tal objeto es asumido por dicha normativa” (ACOSTA, Eugenio Simón. *El derecho financiero y la ciencia jurídica*. Bolonia: Publicaciones del Real Colegio de España, 1985, p. 105). Cf. AMATUCCI, Andrea. Intervención de la norma financiera en la economía: Perfiles constitucionales. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Ed. RT, vol. 4, n. 13/14, p. 57-81.; COMPARATO, Fábio Konder. Ensaio sobre o juízo de constitucionalidade de políticas públicas. *Interesse público*, Porto Alegre: Nota Dez, vol. 4, n. 16, out./dez., p. 49-63; LAUFENBURGER, Henry. *L'intervention de l'état: en matière économique*. Paris: LGDJ, 1939. 371 p.; SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Sistema de derecho financiero*. Madrid: Universidad Complutense Madrid, 1977. vol. 1, p. 389.

103. Como alude Lello Gangemi: “Il soggetto dell'attività finanziaria è, indubbiamente, lo Stato, qualunque esso sia (democratico, socialista, liberale ecc.); lo Stato, è ormai pacifico, è il titolare delle scelte nell'economia finanziaria, ente cogente. Ciò non significa, pertanto, che la sola volontà della classe eletta sia sufficiente a scegliere fini e mezzi; essa resta vincolata, anche in un regime totalitario, sia esso di destra o di sinistra” (GANGEMI, Lello. *Finanza pubblica*. Napoli: Liguori, 1965. vol. 1. p. 10).

Portanto, adotar a Teoria da Constituição Financeira como método jurídico, sob a égide do “positivismo metódico-axiológico”, não significa uma opção pelo “purismo” no direito ou por um positivismo descompromissado com a realidade. Os valores e fins constitucionais permitem ao intérprete o acesso à realidade, ao mesmo tempo em que o processo de interconstitucionalidade interna, *i.e.*, entre a Constituição Financeira e as Constituições Econômica, Político-Federativa e Social, confere as interações necessárias para sua máxima efetividade. Para explicitar melhor esse modelo teórico, os dois próximos capítulos serão dedicados aos seus desdobramentos e fundamentos.

III

TEORIA DA CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA

SUMÁRIO: 1. Mudança de paradigma: do Estado Liberal à Teoria da Constituição Financeira: 1.1 Estado e Constituição Financeira; 1.2 A Constitucionalização do direito financeiro – 2. Teoria da Constituição Financeira como Constituição material e seus pressupostos: 2.1 O Princípio do Estado Democrático de Direito para a Constituição Financeira; 2.2 Os fins constitucionais do Estado na Constituição Financeira; 2.3 Os pressupostos da abertura sistêmica e da interconstitucionalidade da Constituição Financeira: 2.3.1 Constituição Financeira e o compromisso do Estado com as gerações futuras – 3. Conteúdo da Constituição Financeira e sua função integradora: 3.1 Análise restritiva e análise global das normas da Constituição Financeira; 3.2 Tipologia das normas da Constituição Financeira – 4. Constituição Financeira como Constituição escrita, rígida e material – 5. Princípios, fins e normas programáticas da Constituição Financeira: 5.1 Princípio da Constituição Financeira; 5.2 Valores e fins da Constituição Financeira – A Constituição Dirigente; 5.3 Constituição Financeira e normas programáticas à luz do novo modelo de dirigismo do Estado e escolhas públicas – 6. Funções da Constituição Financeira: 6.1 A função de preservação e continuidade do Estado Fiscal – 7. A interpretação da Constituição Financeira: elementos a considerar: 7.1 Constituição Financeira e pressupostos para sua interpretação: a unidade da Constituição Financeira; 7.2 Interpretação da Constituição Financeira e efetividade.

1. Mudança de paradigma: do Estado Liberal à Teoria da Constituição Financeira

Como visto no capítulo anterior, encontra-se arraigada na doutrina estabelecida do direito financeiro, salvo poucas exceções, a noção de *instrumentalidade* da atividade financeira do Estado. Desta percepção, porém, o único resultado tem sido o aumento da sua fragmentação temática, a perda de sua autonomia científica – em virtude do sincretismo metodológico com a ciência das finanças e outros, a pretexto de interdisciplinariedade – e a perda de efetividade das suas normas.

Diante desse quadro, resulta que até hoje não se sabe bem a diferença entre métodos da “ciência das finanças”, das “finanças públicas” e do “direito financeiro”. Tampouco entende-se por que na classificação doutrinária de princípios constitucionais dos orçamentos ou despesas, tributos e demais receitas ainda aparecem, qualificados como “princípios” do direito financeiro, noções típicas de escolas econômicas, como as classificações de Pareto sobre “falhas de mercado” ou dos teoremas de Buchanan, com noções que sequer gozam de unanimidade entre economistas ou até já foram superadas, como as teorias sobre “neutralidade orçamentária” e outros mitos.

A superação desse modo de pensar o “direito financeiro” com variações de métodos somente será obtida com uma revisão profunda de todos os seus fundamentos. E este é o desafio da “Teoria da Constituição Financeira”, proposta como modelo fundado em método estritamente jurídico para propiciar seu exame unitário, à luz do constitucionalismo contemporâneo do Estado Democrático de Direito, na intertextualidade com as Constituições Econômica, Política e Social.

Ao tempo do Estado Liberal do século XIX, na sua maioria, as constituições formais traziam regras isoladas de direito financeiro, no limite do poder de iniciativa ou dos procedimentos de aprovação das leis de orçamento. Nessa etapa, justificava-se falar do caráter meramente *instrumental* das normas de direito financeiro, ao não conferir elevação de suas regras como princípios ou fins do Estado. O direito financeiro não tinha função com predominância dos aspectos que orientariam as escolhas públicas. Esta missão ficava a cargo da Ciência das Finanças, da Economia Política, como áreas da Economia¹ ou da Política, com prevalência na determinação das ações do Estado ou do seu modelo de intervencionismo.

Myrbach-Rheinfeld, ao seu momento, foi quem primeiro enalteceu a constitucionalização das finanças públicas, ainda que, sob influência das escolas formalistas, tenha reduzido seu conteúdo ao modo de estabelecer o orçamento, anualidade da renovação dos impostos, controles da gestão financeira, créditos públicos e competências administrativas para elaboração da proposta orçamentária.²

O diálogo das constituições materiais é recente. Somente com a passagem ao Estado Social e, deste, para o Estado Democrático de Direito é que se aprofundaram os estudos para uma integração funcional (intertextualidade) entre a Constituição Financeira e as Constituições Econômica, Tributária, Político-Federativa e Social. A partir deste novo paradigma, o direito financeiro converte-se em domínio fundamental do constitucionalismo contemporâneo, com a função de instituir e aplicar modelos de financiamento do Estado ou da sociedade em geral sempre em coerência com a Constituição. Doravante, passa a ser conteúdo de exame obrigatório no controle de constitucionalidades, não só pelos aspectos formais, mas também por aqueles materiais, quanto aos fins constitucionais do Estado.

A hipótese de trabalho do presente estudo concebe a *Constituição Financeira* como parcela material da constituição total que rege a atividade financeira do Estado Social e Democrático de Direito. A Constituição Financeira equivale à Constituição do Estado

-
1. Para um exame econômico sob pressupostos constitucionais, ver: SOLA, Juan Vicente. *Constitución y economía*. Buenos Aires: Lexis Nexis, 2004. 901 p.; MOREIRA, Vital. *Economia e constituição*. 2. ed. Coimbra: Ed. Coimbra, 1979. 201 p.; ROMAGNOLI, Umberto. Il sistema economico nella Costituzione. In: GALGANO, Francesco. *Tratatto di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia – La costituzione economica*. Padova: Cedam, 1977. p. 139-184; MARINHO, Josaphat. Ordem econômica nas constituições brasileiras. *Estudos constitucionais*. Salvador: UFBA, 1989. p. 231-243.
 2. MYRBACH-RHEINFELD, Franz Von. *Precis de droit financier*. Trad. E. Bouche-Leclercq. Paris: Giard & Briere, 1910. p. 17.

e não se limita ao conjunto de regras típicas de orçamento, despesas ou receitas públicas, mas abrange toda a sua integralidade, naquilo que tenha repercussão financeira, como é o caso das competências constitucionais, dos serviços públicos, das políticas públicas, das garantias a direitos sociais e previdenciários ou da proteção de direitos e liberdades fundamentais. Para estudo dessas regras e da interconstitucionalidade com as demais constituições materiais, é que se interpõe a *Teoria da Constituição Financeira*, como método que redefine o conteúdo do direito financeiro.

1.1 *Estado e Constituição Financeira*

Após a Teoria Geral do Estado de Jellinek, para quem o *Estado*, além do aspecto jurídico, deveria ser apreendido como *realidade histórica e social, integrada ao mundo dos fatos, sob a forma de poder social que faz parte da vida social*, adveio a Teoria Geral do Estado, de Hans Kelsen, que faz coincidir *direito e Estado*³ como a totalidade da ordem jurídica. Com isso, todos, inclusive o Estado, sujeitar-se-iam à Lei e à Constituição.⁴ Surge, assim, a noção de *Estado Constitucional de Direito*. Neste novo modelo, a partir da Constituição, constrói-se o ordenamento jurídico, cuja função seria definir a estrutura do Estado,⁵ além dos critérios de validade das normas jurídicas.

O Estado de Direito⁶ é aquele que contempla a lei como a base de toda a fundamentação formal e material do direito e do Estado. Mas não basta uma Constituição para que um Estado seja considerado como “Estado Constitucional”. O art. 16 da *Carta de Direitos dos Homens e do Cidadão*, de 1789, já trazia proposição, de feição universal, segundo a qual “qualquer sociedade em que não esteja assegurada a garantia dos direitos, nem estabelecida a separação dos poderes não tem Constituição”.

3. JELLINEK, Georg. *Teoría general del Estado*. Trad. Fernando de Los Ríos. México: Fondo de Cultura Económica, 2002. p. 131.

4. KELSEN, Hans. *Teoría general del Estado*. Trad. Luiz Legaz Lacambra. Granada: Comares, 2002. p. 79; _____. *O que é justiça? A justiça, o direito e a política no espelho da ciência*. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2001. p. 290. Cf. KELSEN, Hans. *Problemas capitales de la teoría jurídica del Estado*. Trad. Wenceslao Roces. México: Porrúa, 1987; MIRANDA, Jorge. *Contributo para uma teoria da inconstitucionalidade*. Coimbra: Ed. Coimbra, 1996. p. 35.

5. Para maior aprofundamento, veja-se: Passim: TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 2012. Cap. III e IV.

6. O Estado constitucional traz uma formulação na relação entre o poder e os direitos individuais, pelas limitações ao poder. “Il concetto di Stato costituzionale viene impiegato anche in un senso strettamente materiale. In base a quest’ultimo, la costituzione non mette in forma e non limita soltanto il potere statale, ma produce anche il presupposto reale per l’esercizio di tale potere” (BÖCKENFÖRDE, Ernst-Wolfgang. *Stato, costituzione, democrazia. Studi di teoria della costituzione e di diritto costituzionale*. Trad. Michele Nicoletti e Omar Brino. Milano: Giuffrè, 2006. *Civiltà del diritto*, vol. 73, p. 586). Para um estudo da liberdade na teoria política e no Estado, cf.: ARENDT, Hannah. *Entre o passado e o futuro*. Trad. Mauro W. Barbosa de Almeida. 4. ed. São Paulo: Perspectiva, 1997. p. 188-220.

No Estado Constitucional, os poderes, órgãos e agentes do Estado restam limitados a agirem estritamente conforme a Constituição, sob permanente controle de constitucionalidade das leis e dos atos administrativos e judiciais, ante qualquer desconformidade, formal ou material.

Ao longo da sua evolução, o Estado Constitucional de Direito passa do “império dalei” para o “império da Constituição”, ao tempo que a própria “lei” ficaria a depender permanentemente do controle material e formal de constitucionalidade. Este quadro de relação de conformidade necessária entre “lei” e “Constituição” asseguraria o dever de contínua proteção dos direitos e liberdades fundamentais, além daqueles valores que ordenam a separação de poderes, entre as funções legislativas, executivas e judiciais, e a democracia, com voto direto, secreto, universal e periódico, como expressão da soberania popular.⁷

A Constituição Financeira do *Estado Democrático de Direito*, dentre outras funções, concentra-se na afirmação dos valores da liberdade, da democracia e da dignidade da pessoa humana, na permanente concretização de direitos e liberdades fundamentais, além da construção do desenvolvimento, mediante intervenção na ordem econômica e social.

Essa foi a opção do constitucionalismo contemporâneo e que se afirmou no direito positivo brasileiro desde a Constituição de 1891, com ênfase para o Supremo Tribunal Federal no controle de constitucionalidade. Para além do “Estado legal”, assume-se aqui o estudo da Constituição Financeira do Estado constitucional democrático, que é o modelo institucional e normativo da Constituição vigente.

Com isso, verificou-se o fenômeno de migração da função legitimadora do Direito e, em particular, do direito financeiro, da “Teoria do Estado” para a “Teoria da Constituição”,⁸ o que modificou por completo o “eixo de gravidade” de todas as

7. ZAGREBELSKY, Gustavo. *Il diritto mite: legge, diritti, giustizia*. Torino: Einaudi, 1992. p. 32.

8. Cf. BERCOVICI, Gilberto. *Soberania e Constituição: para uma crítica do constitucionalismo*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. 384 p.; _____. A Constituição Dirigente e a Crise da Teoria da Constituição. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de et alii. *Teoria da Constituição: ensaios sobre o lugar da política no direito constitucional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p. 114-133; ZOLO, Danilo. Teoria e crítica do Estado de Direito. In: COSTA, Pietro; ZOLO, Danilo. *O Estado de direito: história, teoria, crítica*. Trad. Carlo Alberto Dastoli. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 6-7. HEUSCHLING, Luc. *État de droit, rechtsstaat, rule of law*. Paris: Dalloz, 2002. vol. 16; NOVAIS, Jorge Reis. *Contributo para uma teoria do estado de direito: do estado de direito liberal ao estado social e democrático de direito*. Coimbra: Almedina, 2006. BOBBIO, Norberto. *Estado, governo, sociedade: para uma teoria geral da política*. Trad. Marco Aurélio Nogueira. 4. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1992; BONAVIDES, Paulo. *Ciência política*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1997; VERDÚ, Pablo Lucas. *A luta pelo Estado de direito*. Trad. Agassiz Almeida Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 14 e ss.; SCHMITT, Carl. *Legalidad y legitimidad*. Granada: Comares, 2006; DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 70; NEVES, Marcelo. Soberania do Estado e soberania do povo no Estado Democrático de Direito. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito e poder nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos*. Barueri:

construções doutrinárias. Modificaram-se os valores e os objetivos a serem atingidos. Diante dessa mudança de paradigmas, deve-se não apenas recuperar o papel do direito financeiro na atualidade como aprimorar os conceitos preestabelecidos.

1.2 A Constitucionalização do direito financeiro

O constitucionalismo assegura os direitos de liberdade, justiça e propriedade, ao erigir essas regras ao *status* de máxima proteção sistêmica.⁹ Neste processo garantista, a constitucionalização do direito financeiro foi uma conquista fundamental da sociedade, pela segurança gerado a favor dos indivíduos na aplicação das normas de financiamento do Estado de Direito e ao longo de toda a atividade financeira estatal.

A *Constituição Financeira* consiste na parcela material de normas jurídicas integrantes do texto constitucional, composta pelos princípios fundamentais, as competências e os valores que regem a atividade financeira do Estado, na unidade entre obtenção de receitas, orçamento, realização de despesas, gestão do patrimônio estatal e controles internos e externos, bem como da intervenção do Estado, na relação com as Constituições Econômica ou Social.

A Constituição Financeira visa a garantir a certeza do direito e a estabilidade sistêmica ao longo de toda a aplicabilidade das competências do direito financeiro, segundo princípios e valores uniformes, nos limites dos direitos e liberdades fundamentais, com máxima efetividade das Constituições Econômica, Político-Federativa e Social.

Desse modo, com o objetivo de assinalar os critérios a serem observados nessa mudança legitimadora, entre Estado e Constituição, deve-se assumir três pressupostos bem-definidos como índices determinantes para tratar o direito financeiro pela Teoria da Constituição Financeira.

O primeiro pressuposto é o da *prevalência do princípio do Estado Democrático de Direito*. A Teoria da Constituição do Estado “*Democrático*” de Direito, deveras, absorve toda a teoria do “estado de direito”, assim como suas evoluções, de “Estado Constitucional” e de “Estado Social”, ao mesmo tempo que altera a relação entre Estado e cidadãos, com mecanismos de inclusão, maior participação, garantias formais e materiais, efetividade de direitos e maior equilíbrio entre o exercício de poderes, eficiência administrativa e direitos dos particulares.

Manole, 2005. p. 413-425; CABRAL DE MONCADA, Luís S. *Direito económico*. 2. ed. Coimbra: Ed. Coimbra, 1988.

9. Como observa Jorge Miranda: “A ideia de Constituição é de uma garantia e, ainda mais, de uma direcção de garantia. Para o constitucionalismo, o fim está na protecção que se conquista em favor dos indivíduos, dos homens cidadãos, e a Constituição não passa de um meio para atingir. O Estado constitucional é o que entrega à Constituição prosseguir a salvaguarda da liberdade e dos direitos dos cidadãos, depositando as virtualidades de melhoramento na observância dos preceitos que sejam alçados a um plano hierarquicamente superior. A Constituição é a primeira garantia dos direitos individuais” (MIRANDA, Jorge. *Contributo para uma teoria da inconstitucionalidade*. Coimbra: Ed. Coimbra, 1996. p. 33).

A *Constituição Financeira* depende do modelo de Estado que a Constituição total constitui juridicamente. No Brasil, a Constituição qualifica o Estado no preâmbulo, no art. 1.º (“Estado Democrático de Direito”), no art. 5.º, XLIV, e no art. 91, § 1.º, IV, como “Estado Democrático”, sem referência à noção de “Estado Social”. Não quer dizer que os valores do “Estado Social” foram olvidados. Em verdade, foram incorporados como parcela de efetividade dos direitos e liberdades, inclusive como direito ao “bem-estar social”, sucessivamente repetido ao longo da Constituição. Deveras, um *Estado de direito orientado pelos valores da democracia e participação de todos*, no qual o poder somente pode ser exercido conforme as instituições democráticas e com prevalência das liberdades e dos valores sociais.

A *Teoria da Constituição Financeira*, portanto, pressupõe a Constituição do Estado Democrático de Direito como seu sistema total, na qual a atividade financeira atua não apenas para o mero financiamento dos órgãos estatais, como aparatos burocráticos isolados da sociedade, mas precipuamente para a concretização dos direitos fundamentais, como aqueles direitos à vida, à justiça, à liberdade ou à propriedade,¹⁰ e todo o regime de intervencionismo estatal.

O *segundo pressuposto* é aquele que afirma os *fins constitucionais como definidores dos objetivos da Constituição Financeira* e, por conseguinte, não admite a existência de “fins do Estado” pré ou supraconstitucionais. A Constituição Financeira, na sua projeção totalizadora do Estado,¹¹ não se limita por fins prévios, como “fins do Estado”. Os fins e valores da Constituição foram eleitos pelo poder constituinte ao tempo do exercício da soberania que coloca uma nova Constituição em vigor, como expressão de certeza jurídica e previsibilidade constitucional.¹² Doravante, todo o dirigismo constitucional

10. Cf. MANGIAVILLANO, Alexandre. *Le contribuable et l'Etat: l'impôt et la garantie constitutionnelle de la propriété (Allemagne – France)*. Paris: Dalloz, 2013.

11. “Si la constitución financiera es la proyección de la estructura conceptual de la Constitución en la materia financiera, resulta un método racional partir de dicha estructura para exponer la regulación específicamente financiera, que a su vez se encuentra sintetizada, en la brevedad aforística de una frase, en las cláusulas fundamentales” (CORTI, Horacio Guillermo. *Derecho constitucional presupuestario*. Buenos Aires: Lexis Nexis, 2007. p. 66).

12. A duração será o tempo suficiente para irromper causas que autorizem novo poder constituinte: “En la interpretación jurídica de una revolución tal vez sea más evidente que el principio de la Efectividad es, en verdad, presupuesto por los juristas. La revolución consiste en el hecho de que una constitución es reemplazada por otra, no de acuerdo con sus propias prescripciones, sino por medio de la fuerza. Según los juristas, lo que hace perder su validez o existencia legal a la antigua constitución es precisamente el hecho de que ha perdido su vigencia. Y la nueva se considera válida sólo cuando resulta vigente. El gobierno que es llevado al poder mediante una revolución y que promulga la nueva constitución, es una autoridad legítima solamente cuando es capaz de hacer efectivo el nuevo ordenamiento” (KELSEN, Hans. Los juicios de valor en la ciencia del derecho. In: KELSEN, Hans. *La idea del derecho natural y otros ensayos*. Buenos Aires: Editorial Losada, 1946. p. 258; PASSERIN D'ENTRÈVES, Alessandro. *La dottrina dello stato: elementi di analisi di interpretazione*. 2. ed. Torino: G. Giappichelli, 1967. p. 67 e ss).

pauta-se por esses fins e valores na concretização do conteúdo material da Constituição democrática. Não é vedado à política inovar o catálogo de “fins”, mas caberá sempre às instituições democráticas o atingimento de todos aqueles fins definidos pelo poder constituinte que foram contemplados e afirmados no texto Constitucional.

O *terceiro pressuposto* consiste na *abertura* sistêmica da Constituição Financeira para a realidade mediante os encontros de valores na *relação* (interna) *de interconstitucionalidade*,¹³ no âmbito da Constituição total, entre a Constituição Financeira e as Constituições Econômica, Político-Federativa e Social. A delimitação de constituições materiais parciais tem o fim prático de destacar os conteúdos da Constituição total, não como uma mutilação arbitrária do intérprete, mas como modo de diferenciação para reduzir a complexidade e aprimorar a capacidade de aplicação do texto constitucional e compreensão dos seus fins e valores a serem concretizados. As constituições parciais, é certo, reclamam permanente relação de coordenação entre si, o que se denomina aqui de *relação de interconstitucionalidade*.

À luz dos três pressupostos acima referidos, tem-se a afirmação da *Teoria da Constituição Financeira* não como simples mudança terminológica, mas como novo modelo hermenêutico para compreender a relação entre Estado, Constituição, atividade financeira e sociedade. E como todo rompimento com o preestabelecido, cabe não apenas a elaboração dos novos critérios jurídicos que norteiam essa nova hermenêutica financeira como também a revisão dos princípios, institutos, conceitos e formas do direito financeiro vigente, sempre em conformidade com a Teoria da Constituição Financeira, numa feição integradora e axiologicamente dirigida à concretização.

2. Teoria da Constituição Financeira como Constituição material e seus pressupostos

Os pressupostos do paradigma da *Teoria da Constituição Financeira* definem o modelo teórico aqui adotado, para assegurar o objetivo de concretizar os fins constitucionais do Estado Democrático de Direito, mediante a Constituição Financeira material, não por isolamento, mas segundo as relações de interconstitucionalidade com as Constituições Econômica, Político-Federativa e Social.

Gilberto Bercovici, em estudo profundo sobre a crise da teoria da Constituição,¹⁴ reflete sobre a progressiva perda de conteúdo da “Teoria Geral do Estado” ante a ascensão da “Teoria da Constituição”. Contudo, com a expansão do papel do Estado e a deman-

13. Ver: TAVARES, André Ramos. Transdisciplinaridade e direito constitucional. In: VELLOSO, Carlos Mário da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (Coords.). *Princípios constitucionais fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: Lex, 2005. p. 125-140.

14. BERCOVICI, Gilberto. A constituição dirigente e a crise da teoria da Constituição. In: SOUZA NETO, Claudio Pereira *et alii*. *Teoria da Constituição: estudos sobre o lugar da política no direito constitucional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p. 78.

da crescente pelo intervencionismo, mormente no último decênio, deve-se renovar o olhar para a relação entre constituição material e os novos modelos de fins do Estado.¹⁵

Segundo Carl Schmitt, ao aceitar-se a constituição como documento formal, com destaque para sua condição de “constituição escrita”, a doutrina a equipara a qualquer “lei constitucional”.¹⁶ Então, ter-se-ia que distinguir entre “constituição” e “lei constitucional”, o que somente poderia ser alcançado a partir do poder constituinte, que detém a totalidade da unidade política. Segundo o “decisionismo” de Carl Schmitt, a “constituição” deveria ser compreendida como *decisão*, por ser uma unidade que não se confunde com qualquer outra “lei” (“*a essência de uma constituição não está contida em uma lei ou em uma norma*”). Antes de qualquer organização ou lei, existiria uma “decisão política fundamental do titular do poder constituinte” (do povo, no caso das democracias).¹⁷

O poder constituinte, de fato, confere validade e legitimidade à Constituição, e em virtude da manifestação de poder político, como observa Gilberto Bercovici. Contudo, a Constituição, ao menos no Brasil, não encontra concorrência com qualquer forma de “lei constitucional”, no que se confundem a decisão do poder constituinte e a própria Constituição formal e escrita.

Ao longo das últimas décadas, a separação entre Constituição *formal* e Constituição *material* perdeu força argumentativa e não guarda o vigor de outrora.

15. “La teoría de la Constitución como alternativa a la teoría del Estado no carece ciertamente de antecedentes. El propio Rudolf Smend concibe su doctrina de la integración como una teoría del Estado, pero también es cierto que, para él, ‘el principio esencial aquí desarrollado, el principio de la integración o de la cohesión social, no es un postulado del Estado en general, sino de su Constitución’. El autor no está interesado en *desarrollar el esquema de una teoría del Estado*, sino más bien una teoría de la Constitución; que, por su parte, es concebida como presupuesto para una doctrina consecuente y fructífera del Derecho del Estado. Esta característica flexibilidad del pensamiento de Smend abre el camino para que Konrad Hesse, a la postre el más influyente de sus discípulos, destaque la primacía de la Constitución como ley específica de la vida del Estado” (DENNINGER, Erhard; GRIMM, Dieter. Derecho y procedimiento jurídico como engranaje en una sociedad multicultural. In: DENNINGER, Erhard; GRIMM, Dieter. *Derecho constitucional para la sociedad multicultural*. Madrid: Trotta, 2007. p. 28).

16. “La parola costituzione ha più di un significato. (...) Costituzione e legge costituzionale sono trattate alla stessa stregua. In questo modo ogni singola legge costituzionale può passare come costituzione.” E, mais adiante, esclarece: “Un concetto di costituzione è possibile soltanto se costituzione e legge costituzionale vengono distinte. Non è ammissibile lo scomporre la costituzione prima in una molteplicità di singole leggi costituzionali e poi definire la legge costituzionale per qualche contrassegno esteriore o addirittura a seconda del metodo della sua revisione” (SCHMITT, Carl. *Dottrina della costituzione*, Milano: Giuffrè, 1984, p. 16 e 39).

17. SCHMITT, Carl. *Teoría de la constitución*. Madrid: Alianza, 2003. p. 59. Cf. DENNINGER, Erhard; GRIMM, Dieter; DENNINGER, Erhard. Derecho y procedimiento jurídico como engranaje en una sociedad multicultural. In: DENNINGER, Erhard; GRIMM, Dieter. *Derecho constitucional para la sociedad multicultural*. Madrid: Trotta, 2007. p. 27-50.

Por *Constituição formal* pode-se entender os instrumentos do constitucionalismo com posição de máxima hierarquia normativa, que tratam da repartição de poderes, da proteção dos direitos fundamentais e da prevalência da Constituição sobre as leis e da rigidez constitucional.¹⁸

A concepção formal define a Constituição segundo sua posição privilegiada no ordenamento, independentemente do conteúdo. O que importa é que seja tratada como a norma de máxima hierarquia, como ordem fundamental, *lex fundamentalis*, norma suprema, magna carta, com a função de regular a atuação do Estado e sua organização.

A *teoria da Constituição material*¹⁹ tem um duplo modelo de tratamento jurídico, como direito positivo (i) e como interpretação da Constituição em vigor (ii).

18. A *Constituição material*, para Karl Loewenstein, deveria contemplar: (i) a diferenciação das diversas tarefas estatais e atribuição destas funções diferenciadas a distintos órgãos detentores do poder, para evitar a concentração de poder em mãos de um único detentor do poder; (ii) mecanismo planejado que estabeleça a cooperação entre os diversos detentores do poder, segundo os critérios de *checks and balances*, enquanto distribuição e limitação do exercício do poder; (iii) modo institucionalizado para evitar conflitos entre os diferentes detentores de autonomias de poder; (iv) método para adaptação pacífica da ordem fundamental às condições sociais e políticas, no caso de reforma constitucional, para evitar recursos à ilegalidade, à força ou à revolução; (v) reconhecimento expresso de autodeterminação individual – os direitos individuais e liberdades fundamentais – e sua proteção diante da intervenção do poder. LOEWENSTEIN, Karl. *Teoría de la Constitución*. Trad. Alfredo Gallego Anabitarte. Barcelona: Ariel, 1964. p. 60. De modo menos abrangente, diz Kelsen: “Por constitución en sentido *material* se entiende, pues, aquellas normas que se refieren a los órganos superiores (constitución en sentido estricto) y a las relaciones de los súbditos con el poder estatal (constitución en sentido amplio)” (KELSEN, Hans. *Teoría general del Estado*. Trad. Luiz Legaz Lacambra. Granada: Comares, 2002. p. 421. Ver ainda p. 74).

19. O *conceito material de Constituição* vê-se definido por Paulo Bonavides do seguinte modo: “Do ponto de vista material, a Constituição é o conjunto de normas pertinentes à organização do poder, à distribuição da competência, ao exercício da autoridade, à forma de governo, aos direitos da pessoa humana, tanto individuais como sociais. Tudo quanto for, enfim, conteúdo básico referente à composição e ao funcionamento da ordem política exprime o *aspecto material* da Constituição” (BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 84). No atual constitucionalismo, descabe distinguir matérias como típicas ou não da Constituição, como fala Jorge Miranda: “Nenhuma hesitação se justifica a respeito das normas de Direito civil, de Direito penal, de Direito administrativo ou de Direito tributário que se deparam, com mais ou menos abundância, na Constituição formal. Elas são, ao mesmo tempo, normas desses vários ramos e normas materialmente constitucionais, porque, no seu conjunto, emprestam expressão directa e imediata à ideia de Direito, aos valores, às escolhas políticas fundamentais da Constituição; elas são os princípios constitucionais do Direito civil, do Direito penal, do Direito administrativo ou do Direito fiscal” (MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. Actividade constitucional do Estado. 2. ed. Coimbra: Ed. Coimbra, 2000. t. V, p. 151). Para aprofundamento da distinção, as obras clássicas: SMEND, Rudolf. *Costituzione e diritto costituzionale*. Trad. F. Luther e F. Fiori. Milano: Giuffrè, 1988. p. 147; MORTATI, Costantino. *La costituzione in senso materiale*. Milano: Giuffrè, 1998. vol. 49, p. 53 e ss; CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2008. p. 1178; ABIGNENTE, Angelo. Il contributo di Rudolf Smend ed Hermann Heller al dibattito weimariano su diritto e stato. *Quaderni fiorentini per la storia del*

Como *direito positivo*, o princípio de supremacia da Constituição parte da distinção entre Constituição formal e material para delimitar aquelas matérias que são típicas ou exclusivas de Constituição, e, com isso, afastar as demais matérias da prevalência de superioridade sobre as leis, *i.e.*, excluir do controle de constitucionalidade material as matérias alheias à Constituição.

Como *interpretação da Constituição*, o termo “constituição material” tem sido empregado para distinguir as matérias nas quais o texto pode ser separado em domínios materialmente diferenciados, para melhor aplicação do seu conteúdo.

Os modelos de interpretação material concorrem para o fortalecimento da Constituição, pela maior concretização de direitos, ao assumir um conceito de *Constituição material integral*, abrangente de tudo quanto possa ser considerado matéria constitucional. E como dentre estas estão todas as matérias, queda-se evidenciada a superação daquela distinção maniqueísta entre conteúdo “formal” e “material” da Constituição.

É bem verdade que a Constituição total do Estado já foi confundida com a *Constituição Política*, limitada que estava às matérias atinentes à forma de organização do poder. Como exemplo, o art. 178 da Constituição imperial de 1824 trazia referência expressa para confirmar que:

“E’ só Constitucional o que diz respeito aos limites, e atribuições respectivas dos Poderes Politicos, e aos Direitos Politicos, e individuaes dos Cidadãos. Tudo, o que não é Constitucional, pôde ser alterado sem as formalidades referidas, pelas Legislaturas ordinarias”.

A expansão material da Constituição do Estado Democrático de Direito, na atualidade, refuta essa diferenciação. Delimitar o que deva ter *status* de “Constituição” para atribuir eficácia de lei infraconstitucional aos demais dispositivos, apesar de constar do mesmo “texto”, é algo praticamente superado nos dias atuais. E isso porque, no Estado Democrático de Direito, todo o conteúdo da Constituição se qualifica como matéria constitucional.

Klaus Stern, ao definir a Constituição, por exemplo, faz questão de coincidir ambas as concepções, nas suas palavras:

“La Constitución es el conjunto de las normas jurídicas de máximo rango plasmadas por lo general en un documento constitucional, las cuales regulan el ordenamiento del Estado respecto a su organización, forma y estructura fundamentales, así como la relación básica con sus ciudadanos y fijan determinados contenidos incluidos en la constitución como consecuencia de su modificabilidad dificultada”.

pensiero giuridico moderno, Milano, 1992. n. 21. p. 213-257; KELSEN, Hans. *O estado como integração*: um confronto de princípios. Trad. Plínio Fernandes Toledo. São Paulo: Martins Fontes, 2003. 123 p.; PACE, Alessandro. *Potere costituente, rigidità costituzionale, autovincolo legislativo*. 2. ed. Padova: Cedam, 2002. 313 p.; CLAVERO, Bartolomé. *El orden de los poderes*. Historias constituyentes de la trinidad constitucional. Madrid: Trotta, 2007. 321 p.; CAPELLA, Juan-Ramón. *Fruta prohibida*: una aproximación histórico-teórica al estudio del derecho y del estado. 5. ed. Madrid: Trotta, 2008. 361 p.

Como se verifica, esse conceito tem a virtude de contemplar os sentidos formal (documento formal e escrito) e material (com matérias predefinidas e fixadas pelo poder constituinte).²⁰

Nas constituições analíticas são cada vez mais amplos os catálogos de matérias elevadas ao patamar privilegiado das normas constitucionais.²¹ Por isso, o sentido hermenêutico de “Constituição material” tem sido empregado, com proveito, para identificar e sistematizar os textos das matérias que a integram.

Afora a Constituição Política,²² a Constituição Econômica foi aquela que galgou mais evidência como Constituição material diferenciada. Em seguida, logrou espaço a Constituição Tributária e só recentemente a Constituição Financeira ganha similar distinção, como veremos ao longo desse estudo.

2.1 O Princípio do Estado Democrático de Direito para a Constituição Financeira

No início do século XX, o então denominado “Estado Fiscal” já dava mostras das suas dificuldades para suportar seus custos com as finanças públicas e demandava formas mais adequadas para compatibilizar sua atuação com os gastos da organização e intervencionismo da atuação estatal.²³ Foi nesta etapa que se falou, pela primeira vez, de crise do Estado Fiscal.

O constitucionalismo formalista que prosperava logo seria posto à prova pelas demandas dos direitos sociais substantivos. Apesar de a Constituição do México (1917) e a Constituição alemã de Weimar (1919) inaugurarem um novo modelo de proteção

20. “La constitución es la expresión normativa de máximo rango sobre los principios fundamentales del ordenamiento de la dominación y de los valores en el Estado” (STERN, Klaus. *Derecho del estado de la república federal alemana*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1987. p. 214).

21. Ver: MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. Actividade constitucional do Estado. 2. ed. Coimbra: Ed. Coimbra, 2000. t. V, p. 28.

22. A *Constituição Política* sempre foi a constituição material por excelência para todo o pensamento clássico, ao tempo dos critérios do Estado de Direito. “A *constitution* is sometimes defined as the fundamental law of a State, containing the principles upon which the government is founded, regulating the division of the sovereign powers, and directing to what persons each of these powers is to be confided, and the manner in which it is to be exercised” (COOLEY, Thomas M. *A Treatise on the Constitutional Limitations which rest upon the legislative power of the United States of the American Union*. 5. ed. New Jersey: The Lawbook Exchange, 1998. p. 99). SCHMIDT-ASSMANN, Eberhard. *La teoría general del derecho administrativo como sistema: objeto y fundamentos de la construcción sistemática*. Trad. Mariano Bacigalupo. Madrid: Marcial Pons, 2003. 475p. Vários Autores. *Costituzione – Economia – Globalizzazione*. Liber amicorum in onore di Carlo Amirante. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane, 2013.

23. Cf. NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 191 e ss.

de direitos, ao se expandirem como modelos para outras nações, a verdade é que estes somente lograram conquistas efetivas após décadas, na sucessão de múltiplos textos constitucionais simbólicos, de baixa concretização.

A passagem do Estado Liberal para o Estado Social, porém, instituiria uma nova ordem constitucional e jurídica, o que deveria surpreender o direito financeiro segundo princípios e conteúdos estritamente jurídicos em conformidade com o “constitucionalismo”.²⁴

As mudanças sobre o modo de exercer o poder no constitucionalismo foram significativas, e o direito financeiro não escaparia dessas transformações.

Sucessivas correntes doutrinárias foram importantes para fundamentar o novo modelo de Estado. Hermann Heller, em 1929, cunhou a expressão “Estado Social de Direito”, segundo os valores de unidade, democracia e de solidariedade, ainda que sua pretensão fosse justificar um Estado Socialista, em oposição ao Estado Liberal.²⁵ E, como diz Gilberto Bercovici, a Teoria Material da Constituição de Heller permitiu compreender, a partir do conjunto total de suas condições jurídicas, políticas e sociais (ou seja, a Constituição em sua conexão com a realidade social), o Estado Constitucional.²⁶ E conclui que a teoria material da Constituição contribuiu para ampliar a eficácia normativa da Constituição.

24. Com o termo “constitucionalismo”, diz Nicola Matteucci, “generalmente si indica la riflessione intorno ad alcuni principi giuridici che consentono a una costituzione di assicurare nelle diverse situazioni storiche il miglior ordine politico. Questo termine ha acquistato il suo spessore concettuale negli Stati Uniti d’America fra le due guerre, quando, in opposizione alla democrazia totalitaria europea, si cominciò a riflettere sui peculiari caratteri della democrazia costituzionale americana: ricordiamo lo storico Charles Howard McIlwain (1871-1968), il costituzionalista Edward S. Corwin (1878-1963), il teorico della politica Carl Friedrich (1901-1984)” (MATTEUCCI, Nicola. *Lo Stato moderno*. Lessico e percorsi. Bologna: Il Mulino, 1993. p. 127).

25. HELLER, Hermann. *Teoría del estado*. Granada: Comares, 2004. p. 286. Cf. BONAVIDES, Paulo. Do Estado neoliberal ao estado neo-social. In: COUTINHO, Aldacy (Colab). *Liber Amicorum: Homenagem ao Prof. Doutor Antonio José Avelãs Nunes*. Portugal: Coimbra, 2009. p. 873. Para um estudo evolutivo da teoria do Estado: LARENZ, Karl. *La filosofía contemporánea del derecho y del estado*. Madrid: Revista de Derecho Privado, 2008; CUEVA, Mario de la. *La idea del estado*. 5. ed. México: Fondo de Cultura Económica, 1996, 414p.; BARBERIS, Mauro. *Ética para juristas*. Madrid: Trotta, 2006. p. 152 e ss.

26. BERCOVICI, Gilberto. A constituição dirigente e a crise da teoria da Constituição. In: SOUZA NETO, Claudio Pereira *et ali*. *Teoria da Constituição: estudos sobre o lugar da política no direito constitucional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p. 106. Essa questão é tão importante que se presta como fundamento da própria existência da Constituição Econômica. Como bem delimita Gilberto Bercovici, “a diferença essencial, que surge a partir do ‘constitucionalismo social’ do século XX, e que vai marcar o debate sobre a Constituição econômica, é o fato de que as constituições não pretendem mais receber a estrutura econômica existente, mas querem alterá-la. As constituições positivam tarefas e políticas a serem realizadas no domínio econômico e social para atingir certos objetivos. A ordem econômica destas constituições é ‘programática’ neste sentido” (BERCOVICI, Gilberto. *Política econô-*

As dificuldades do modelo constitucional do Estado Social ensejaram seu aprofundamento, o que nos veio na forma do Estado Democrático de Direito, haja vista a necessidade de maior efetividade dos direitos sociais e mudanças dos mecanismos de intervencionismo estatal.

A passagem do *Estado Social de Direito* para o *Estado Democrático de Direito* exigiria um aprofundamento da Constituição Financeira, ao tempo que se alteraram as relações entre receitas públicas e forma de destino ou de realização das despesas, pela afetação concreta ao modo de se conceber a própria atuação do Estado nas ordens econômica e social.

Como a concepção de Estado é imanente à sua historicidade,²⁷ conforme observa Böckenförde, o jurista é sempre tentado a identificar os modelos de Estado. E tanto mais no caso brasileiro, dada a formação dependente da influência de distintos ordenamentos, como se viu nas constituições de 1891 e de 1937.

Na verdade, como mostra, com correção, Pietro Costa, é inútil perquirir por um universal da noção de “Estado de Direito”, quer ao longo do tempo, quer entre nações,²⁸ dado o caráter multifacetado das origens, dos modelos e valores de cada coletividade ou nação. Por isso, o importante é tentar compreender a Constituição Financeira na realidade constitucional brasileira atual, para determinar seu modelo e operatividade.

Após a segunda metade do século XX, especialmente a partir da década de 70, diversas constituições foram modificadas para que pudessem integrar aos sistemas jurídicos medidas para afastar as desigualdades sociais, fomentar o trabalho e a ordem econômica e assegurar, pelo direito e pela política, as realizações dos direitos, com garantia de autoaplicabilidade, rigidez constitucional e proibição de retrocesso dos direitos sociais.

Como vimos, o Estado Constitucional de Direito é aquele que visa a assegurar a existência do Estado sob a força normativa de uma Constituição, que deve ser preferencialmente escrita, formal e rígida. Deve garantir a proteção dos direitos individuais, a separação e o exercício democrático dos poderes, posto que o povo é titular permanente do poder constituinte e somente do povo emana todo e qualquer poder, e todas aquelas regras que afirmam a prevalência da Constituição, como um poder judiciário independente para controlar a constitucionalidade das leis, sob o aspecto formal de sua produção e o material, quanto ao conteúdo (*judicial review*).²⁹ Preferencialmente, que

mica e direito econômico. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDFFE*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, ano 1, n. 1, mar./ago., p. 199-219).

27. BÖCKENFÖRDE, Ernst-Wolfgang. *Stato, costituzione, democrazia. Studi di teoria della costituzione e di diritto costituzionale*. Trad. Michele Nicoletti e Omar Brino. Milano: Giuffrè, 2006. p. 346 e ss.

28. COSTA, Pietro. O Estado de direito: uma introdução histórica. In: COSTA, Pietro; ZOLO, Danilo (org.). *O Estado de direito: história, teoria, crítica*. Trad. Carlo Alberto Dastoli. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 5.

29. “A título de noção tendencial e aproximativa, pode definir-se justiça constitucional como o complexo de actividades jurídicas desenvolvidas por um ou vários órgãos jurisdicionais,

este controle se realize com a presença de um Tribunal com a função de “guardião” da Constituição, com competência para o controle “concentrado” e eficácia *erga omnes*, com capacidade de controlar toda e qualquer inconstitucionalidade.

O *Estado Democrático de Direito* prospera no novo constitucionalismo como o Estado da segurança dos direitos. Traz consigo garantias formais e materiais para converter os direitos sociais e econômicos em realidade, sob o pálio da autoaplicabilidade dos direitos fundamentais e proibição de retrocesso dos direitos sociais conquistados, além da cláusula de eternidade e aplicação de toda a Constituição, como formal e material, na sua completude. Nesta nova feição, o Estado recebe competências e deve assumir um papel ativo e presente, por meio de políticas públicas, planos efetivos e medidas reais de eliminação das desigualdades sociais e regionais, erradicação da pobreza e oferta de uma rede de proteção social, permanentemente.

A noção de “Estado Social”, porém, não se afasta da Constituição do Estado Democrático de Direito. Na Constituição brasileira de 1988, por exemplo, vê-se típica Constituição de Estado Social ou de bem-estar, à qual a Constituição Financeira deve cumprir a tarefa de assegurar e concretizar direitos sociais, intervencionismo econômico, proteção assistencial, expansão de benefícios e uma atuação pautada pela cooperação e socialização.³⁰ A forma como a Constituição organiza o Estado vincula, inexoravelmente, a estruturação da sua atividade financeira.

A Constituição Financeira e a Constituição Econômica, no Estado Democrático de Direito, definem o modelo de Estado na economia. O federalismo fiscal e o princípio de redução das desigualdades regionais, o desenvolvimentismo, a garantia constitucional de proteção da dignidade da pessoa humana, o dever de combate à miséria, a extensão dos direitos e liberdades, amparados por regras de proteção e de prestações ou pela redistribuição de rendas, tudo converge para coincidir Estado Social e Estado Democrático no seio da nossa Constituição.³¹

A Constituição do Estado Democrático de Direito rege o público, o privado e o estatal, como diz Häberle. O *público* é o espaço da sociedade. Neste domínio, a participação popular exulta em importância, na composição de forças, entre consenso e dissenso. A democracia assume preponderância, ao lado da república, para acentuar a participação popular na vida do Estado, numa dimensão valorativa fundamental.

destinadas à fiscalização da observância e cumprimento das normas e princípios constitucionais vigentes. Trata-se de uma noção ampla, cujo entendimento pressupõe a sumária pontualização dos momentos histórico-comparatísticos jurídico-constitucionalmente mais relevantes” (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2008. p. 888).

30. É nesse sentido que Schmitt enfraquece o conceito de Estado social (SCHMITT, Carl. *Teoria de la Constitución*. Madrid: Alianza, 2003).

31. Calha neste ponto a afirmação de André Barilari: “L’impôt n’est pas seulement le témoin de la présence d’un État, il est aussi l’indicateur d’un système social qui permet à l’individu d’exister” (BARILARI, André. *Le consentement à l’impôt*. Paris: Presses de Sciences Po, 2000. p. 12).

Neste modelo do Estado Democrático de Direito, o Estado cresceu e adquiriu novas funções no constitucionalismo contemporâneo, ante uma realidade multicultural, transnacional e coletivista. Diante da sua expansão e complexidade, o constitucionalismo de direitos e liberdades do Estado Democrático afirma-se como instrumento de autocontenção do Estado, por um lado, mas, ao mesmo tempo, visa a promover a efetividade dos direitos, além de assumir para si a função dirigista do Estado na ordem econômica³² para a redução das desigualdades e promoção das liberdades, observados os princípios de solidariedade e a proteção da dignidade da pessoa humana.

E como direitos reclamam custos, ampliaram-se as despesas públicas para atender às prestações ou concretizações daqueles direitos. A Constituição Financeira impõe ao Estado a necessidade de meios adequados, por isso urge a obtenção de receitas em montante suficiente, para que a livre iniciativa coopere com o desenvolvimento e contribua com a melhoria da qualidade de vida de toda a sociedade. Para tanto, o Estado recebeu da Constituição não apenas competências, mas também diversos meios para realização desses objetivos, a partir de atuações na ordem econômica ou pela tributação. Esta é, portanto, a unidade da Constituição Financeira, a realização do Estado Democrático de Direito em toda a sua extensão.

2.2 Os fins constitucionais do Estado na Constituição Financeira

Na Idade Média, as finanças eram dominadas pela diferenciação de estamentos mediante privilégios do clero ou da nobreza, na forma de concessão ou de *direito adquirido*, a prevalecer sobre qualquer interesse do Estado. Com Jean Bodin, a constituição passa a ter como função o fortalecimento do Estado,³³ a se manifestar pelo predomínio sobre súditos e território, segundo a tradição e o direito. Esta era a feição formal do Estado, de prevalência do poder do príncipe sobre qualquer outro. E, com Hobbes (*Leviatã*, de

32. Essa aproximação entre cidadania e Estado é um dos traços mais evidentes do Estado Democrático de Direito: “Com o Estado social, o Estado-inimigo cedeu lugar ao Estado-amigo, o Estado-medo ao Estado-confiança, o Estado-hostilidade ao Estado-segurança. As Constituições tendem assim a se transformar num pacto de garantia social, num seguro com que o Estado administra a Sociedade” (BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 392. Ou como observa Gustav Zagrebelsky: “En el concepto de ‘Estado social de derecho’ se expresa esta doble caracterización de la regulación constitucional de lo ‘económico’: constitucionalización de los derechos de propiedad y libre iniciativa (derechos-Voluntad) y valoración por el Estado de exigencias de justicia, sea como protección de derechos de justicia, sea como afirmación inmediata de necesidades objetivas de alcance general” (ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho dúctil: ley, derechos, justicia*. Trad. Marina Gascón. Madrid: Trotta, 1995. p. 102). Ver: CARRÉ DE MALBERG, Raymond. *Teoría general del Estado*. México: Fondo de Cultura Económica, 2001; SIEYES, Emmanuel-Joseph. *A constituinte burguesa: qu’est-ce que le tiers état?* Trad. Norma Azevedo. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

33. BODIN, Jean (1576). *Los seis libros de la República*. Trad. Pedro Bravo Gala. Madrid: Tecnos, 1996. p. 47-48.

1651), a República³⁴ encontrava o maior dos poderes humanos nos poderes da maioria, unidos que estavam por consentimento na figura do Príncipe, que subordinaria os demais poderes à sua vontade. Ao longo da história dos Estados modernos, os “fins do Estado” sempre foram determinantes para a organização da atividade financeira.³⁵

Ao longo deste século, o “welfare State” inerente ao “estado social de direito” (ou Estado da Sociedade Industrial ou Estado Intervencionista) foi a última tentativa de conceber e realizar o Estado pelos seus “fins”. A nosso ver, o Estado não pode ser compreendido como mero instrumento ou meio, mas como um fim único, que é a efetividade dos valores constitucionais, como o desenvolvimento, a concretização dos direitos fundamentais e tantos outros. Por isso, quando se fala aqui em fins definidos pela Constituição,³⁶ isso não afasta, em nenhuma hipótese, que sejam ampliados os fins do Estado pela política. Apenas ressalta-se o mínimo dos fins constitucionalizados e o efeito de controlabilidade e de unidade que a constitucionalização gerou para o Estado.

O constitucionalismo do Estado Democrático de Direito tomou para si a tarefa de antecipar os reais e concretos fins objetivos do Estado. É que a decisão política na condução dos programas e fins encontram limites na unidade do ordenamento. Com isso, os “fins do Estado”, antes deixados livremente à política, que poderia decidir, aleatoriamente, segundo as preferências de cada governante quanto ao que entendia por “bem comum”, “interesse coletivo”, “benefício e felicidade de todos”, passam a derivar dos valores e princípios expressos na Constituição dirigente.

Comodito acima, o Estado Democrático de Direito brasileiro é também um Estado Social. Basta verificar que a Constituição de 1988 determina como objetivo, em diversas passagens, no Preâmbulo ou nos arts. 1.º, 3.º e 170, a realização de uma justiça social permanente, mediante erradicação da pobreza e desigualdades regionais, a afirmação

34. HOBBS, Thomas. *Leviatã ou matéria, forma e poder de uma República eclesiástica e civil*. Trad. João Paulo Monteiro. São Paulo: Martins Fontes, 2003. p. 225.

35. Para o estudo dos fins, passim, TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 2012. p. 166 e ss. Vide: DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado* cit., p. 49 e 108; HELLER, Hermann. *Teoría del Estado*. Granada: Comares, 2004. p. 192; BONAVIDES, Paulo. *Teoria do Estado*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980. p. 1-11; CRISAFULLI, Vezio. *Stato, popolo, governo: illusioni e delusioni costituzionali*. Milano: Giuffrè, 1985; ALMEIDA JÚNIOR, João Mendes de. *Noções ontológicas de estado, soberania, autonomia, federação e fundação*. São Paulo: Saraiva, 1960. p. 30-31; NOGUEIRA, Ataliba. *O estado é meio e não fim*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1955. p. 6.

36. “No hay duda de que la constitución escrita contiene y propone un *proyecto*, un *plan*, un *programa*. Traza un *diseño*, que abarca al poder y a la sociedad. Hablar de programa ya puede perturbar alguna idea, porque si se lo vincula con las normas programáticas, reaparece todo el espectro de teorías acerca de su alcance, de su condicionalidad, de su futuridad, y es posible que muchos supongan que allí no hay fuerza normativa. Dicho de otro modo, a la constitución como proyecto y como programa se la destituiría, quizá, de su fuerza normativa inmediata” (BIDART CAMPOS, German J. *El derecho de la constitución y su fuerza normativa*. Buenos Aires: Ediar, 2004. p. 96).

da dignidade da pessoa humana e preservação de todas as liberdades econômicas, assim como direitos sociais que integram o mínimo vital.

As normas de fins ou de objetivos de valor constitucional são cogentes como todas as demais regras. Observado o conteúdo dos arts. 3.º, 4.º, 5.º, 6.º, 170, 203, 205, 215, 217, 218, 225, 226 da CF, todas são vinculantes quanto aos fins a realizar.³⁷ A partir dos “fins” constitucionais do Estado surge a demanda da Constituição pelos “meios” para sua concretização. Nesse particular, a atividade financeira do Estado confirma-se como aquele meio permanente e controlável por parte da decisão política, segundo as limitações da Constituição,³⁸ para a permanente construção do Estado Democrático de Direito.

Cumpra a Constituição do Estado Democrático de Direito quem persegue os fins ali entabulados. Assegurá-lo é o mesmo que realizar o Estado Democrático de Direito, o que somente é possível mediante a efetividade da Constituição Financeira, na intrínseca relação entre despesas e receitas públicas.

A coerência do sistema normativo constitucional define-se como primordial, pelo seu papel de racionalidade dos princípios jurídicos, na interação entre meios e fins na construção da atividade financeira constitucional, na relação de todos os fins entre si, bem como na dualidade entre receitas e de despesas. Cabe, assim, à Constituição Financeira conferir os meios financeiros suficientes para cobertura dos custos com a organização do Estado, proteção à dignidade da pessoa humana e aos direitos e às liberdades fundamentais, aos direitos sociais e a todos os fins das suas competências materiais.³⁹ Para tanto, a Constituição Financeira do Estado Democrático de Direito regula a forma e os limites dentro dos quais aquele deve agir para prover as necessidades de todos, segundo os princípios democráticos, na permanente e complexa interação entre meios e fins.

2.3 *Os pressupostos da abertura sistêmica e da interconstitucionalidade da Constituição Financeira*

A Constituição material, pela diferenciação sistêmica, permite a separação técnica ou funcional de distintas constituições parciais, para melhor determinação do seu conteúdo e eficiência na aplicação e interpretação. Dentre outras modalidades possíveis, interessa-nos aqui a Constituição Financeira e suas relações com as Constituições Econômica, Político-Federativa e Social. Esse conjunto de relações internase evidencia uma

37. MONTALIVET, Pierre de. *Les objectifs de valeur constitutionnelle*. Paris: Dalloz, 2006. p. 568.

38. Cf. VANONI, Ezio. *Opere giuridiche*. Milano: Giuffrè, 1962. vol. 2, 541 p.

39. Cf. MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005; CATARINO, João Ricardo. *Redistribuição tributária: estado social e escolha individual*. Coimbra: Almedina, 2008; SANCHES, J. L. Saldanha. *A reforma fiscal portuguesa numa perspectiva constitucional*. In: *Ciência e técnica fiscal*. Lisboa: Ministério das Finanças, 1989. n. 354, p. 48.

interconstitucionalidade necessária entre as constituições parciais, ao lado da sua abertura sistêmica para a realidade (o que é o mesmo que dizer abertura para os sistemas social, econômico ou o político), mediante *reflexividade*, pelos fins e valores contemplados nessas constituições materiais.

A *interconstitucionalidade*⁴⁰ concorre para a convergência, na justaposição imanente dos textos das constituições materiais que a integram, para a efetividade da Constituição total. Desse modo, as Constituições Social, Econômica e Tributária⁴¹ interagem com a Constituição Financeira, a compor a atuação do Estado na ordem social e econômica, como forma de concretização dos princípios da força normativa e da unidade da Constituição (Hesse). Basta pensar no intervencionismo estatal por meio de políticas públicas, concessões de incentivos fiscais, cobranças de preços públicos em concessões, aumento de tributos, atuações estratégicas em domínios como a exploração de petróleo ou programas de redução da miséria.

Como resultado da intertextualidade da hermenêutica das normas da Constituição Financeira, basta assinalar que estas se submetem às limitações próprias, mas devem observar também as reservas e proibições que reduzem a atuação do Estado nos âmbitos materiais de outras constituições parciais, como é o caso da Constituição Econômica. Como exemplo, o subsistema de proteção dos direitos dos particulares, como o direito de propriedade, a livre concorrência ou a livre iniciativa na ordem econômica, por lógica, vinculam também a atuação instrumental das normas financeiras que se possam aplicar em casos de intervenção no domínio econômico.

No Estado Democrático de Direito, complementam-se as Constituições Financeira, Econômica e Tributária, como meio de realização da Constituição total em necessário equilíbrio de valores. Caberá à política efetivar, pelas escolhas, os valores de cada uma delas. Por conseguinte, não se hierarquizam ou preferem uma à outra. Cada uma assume a função de regular domínios próprios e secantes da superestrutura constitucional (total), sob a égide de rigorosa teoria dos sistemas.⁴²

40. Ainda que sob outro enfoque, esse termo tem sido adotado para falar das relações entre constituições formais no âmbito internacional. Veja-se: CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *“Brançosos” e interconstitucionalidade: itinerários dos discursos sobre a historicidade constitucional*. Coimbra: Almedina, 2006. p. 206; NEVES, Marcelo da Costa Pinto. *Transconstitucionalismo*. São Paulo: Martins Fontes, 2009. p. 109.

41. Como diz Ricardo Lobo Torres: “O poder de tributar é também uma parcela do poder financeiro, que abrange simultaneamente o poder de instituir e cobrar tributos e o poder de gastar. Boa parte dos problemas das finanças públicas atuais, no Brasil e no estrangeiro, veio do corte observado entre poder de tributar e poder de gastar ou entre direito tributário e direito financeiro, que conduziu à irresponsabilidade fiscal e à própria crise fiscal que desestruturou o Estado de Bem-estar Social” (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, vol. 1, p. 385).

42. Cf. PARSONS, Talcott. *O sistema das sociedades modernas*. São Paulo: Pioneira, 1974. p. 31.

2.3.1 *Constituição Financeira e o compromisso do Estado com as gerações futuras*

A Constituição tem o porvir como destino e encarna um projeto de sociedade e de economia orientadas para o futuro. Coloca todos os meios do Estado a serviço desse empenho, ao não se restringir às necessidades imediatas. Por isso, não é apenas no direito ambiental que as gerações futuras devem ser protegidas, mas também no direito financeiro.

Não se pode perder de vista que o dever de isonomia entre presentes, em matéria financeira, também se estende aos ausentes, não dos que foram, mas daqueles que virão. E por garantia dos direitos das gerações futuras é que se afirma o dever de conservação do Estado, segundo os valores republicanos de responsabilidade, legalidade e democracia, que se combinam na Constituição do Estado Democrático de Direito, dos quais defluem os fins e valores tipicamente de natureza financeira, na integração com as Constituições Econômica, Político-Federativa e Social.

Como observa Peter Häberle, a Constituição, ao tempo que institucionaliza a experiência vivida pela sociedade, na sua historicidade imanente, dirige-se ao futuro, vocacionada à eternização.⁴³ Por isso, concebe a Constituição como um estágio cultural dessa sociedade, além de texto jurídico ou mecanismo normativo.⁴⁴ Daí dizer que a Constituição é um “pacto das gerações”. Essa realidade da integração intergeracional impõe à Constituição Financeira múltiplas responsabilidades com as gerações futuras, especialmente quanto ao equilíbrio da ordem econômica e das contas públicas.

Cumpra-se então um plano ou programa, ou, como lembra Bidart Campos, “un marco finalista que, entre el fin indicado y la actividad para lograrlo, interpone *tiempo*”.⁴⁵ A Constituição dirige-se permanentemente para o futuro. Só de forma “provisória” (ADCT) cuida do passado e do presente relativo. Ou como sintetiza Klaus Stern: “La constitución es (idealmente) el orden fundamental duradero”.⁴⁶ A Constituição persegue a estabilidade, a permanência, e orienta-se ao futuro.

43. Na frase oportuna de Bidart Campos: “Una Constitución propiamente dicha debe consagrar aquel *ethos* o cosmovisión que constituye la matriz dentro de la cual esa comunidad política va configurándose y proyectándose hacia el futuro. No se trata entonces de adscribir el concepto de Constitución a un cierto y determinado orden de valores o programa ideológico, sino de reconocer que la plenitud del mismo exige otorgar un espacio para la imensión en cuestión” (BIDART CAMPOS, German J. *El derecho de la constitución y su fuerza normativa*. Buenos Aires: Ediar, 2004. p. 59).

44. HÄBERLE, Peter. *El Estado Constitucional*. Trad. Héctor Fix-Ferro. Buenos Aires: Astrea, 2007. p. 86-88.

45. BIDART CAMPOS, German J. *El derecho de la constitución y su fuerza normativa*. Buenos Aires: Ediar, 2004. p. 97.

46. STERN, Klaus. *Derecho del estado de la república federal alemana*. Madrid: Centro de estudios constitucionales, 1987. p. 228.

A Constituição Financeira deve projetar a isonomia intergeracional,⁴⁷ mediante permanente controle das finanças dos períodos futuros, na manutenção da capacidade de obtenção das receitas e equilíbrio das despesas para que não se transfiram compromissos financeiros gravosos ou excessivos para futuros governos e gerações, na forma de crises econômicas, inflação, empréstimos, gastos elevados com obras públicas não necessárias, desequilíbrios orçamentários injustificados e outros.

Nessa formulação, o direito financeiro converge seus princípios e regras para igualmente realizar a Constituição dirigente,⁴⁸ com seu conjunto de múltiplos fins e valores a serem atingidos, em proveito das gerações presentes, mas igualmente em favor das futuras, como parte do conteúdo constitucional.

3. Conteúdo da Constituição Financeira e sua função integradora

A *Constituição Financeira* (direito positivo) não se limita a afirmar o “poder” do Estado para realizar a atividade financeira (poder financeiro). Como âmbito material da Constituição, articula a relação entre a organização estatal e as distintas competências e fins constitucionais que compõem o objeto das normas e princípios que regulam a atividade financeira do Estado.

Na composição material da Constituição, interessa-nos o recorte da *Constituição Financeira*, que, no seu âmbito de normas gerais e específicas, abarca todas as regras, todos os princípios e todas as garantias necessárias para cumprir a atividade financeira do Estado em todas as suas manifestações.

O Estado Constitucional somente pode identificar-se com um ente submetido inteiramente a uma dada Constituição materialmente qualificada, como acentua Merkl.⁴⁹ E isso não é diferente em matéria financeira.

Na *Teoria da Constituição Financeira* aqui desenvolvida, a *atividade financeira do Estado* vê-se concebida como conteúdo das normas constitucionais que a instituem e regulam. Este fenômeno de *constitucionalização* da atividade financeira do Estado Democrático de Direito rompe com o modelo clássico do direito financeiro, limitado a subsistemas legais fragmentados e não articulados segundo os fundamentos constitucionais.

47. Cf. REZZOAGLI, Luciano Carlos; REZZOAGLI, Bruno Ariel. Teoría de la igualdad intergeneracional: una perspectiva financiera y tributaria en la República Argentina. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*. Porto Alegre: Magister, 2012. vol. 6, n. 33, p. 171-87.

48. Cf. MORAES, Filomeno. A Constituição econômica no Brasil: da subcomissão do Itamarati à Constituição Federal de 1988. *Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais*. Fortaleza: Edições Demócrito Rocha, 2011, vol. 10, n. 12, p. 567-94.

49. MERKL, Adolfo. *Teoría general del derecho administrativo*. Granada: Comares, 2004. p. 96.

Neste modelo, a *Constituição Financeira* não se delimita por regras pontuais ou capítulos isolados. A Constituição material,⁵⁰ na sua integralidade, contempla regras de competências, garantias, princípios e valores relativos à atividade financeira do Estado. E assim deve ser compreendida, segundo suas repercussões como gastos públicos ou obtenção de receitas, mormente quando se trata de um Estado democrático, na integração entre sociedade e Estado, democracia e poder constituinte.

A aplicação do direito financeiro do Estado Democrático de Direito não pode ser feita com critérios das etapas preambulares do Estado de Direito, cuja legalidade não se via limitada pela Constituição, ou mesmo como se verificava no chamado “Estado de Polícia” do século XVIII, marcado pela ampla discricionariedade das ações do Estado. Daí a importância desse modelo de Constituição material, suficientemente abrangente de todas as manifestações estatais com repercussão financeira.

Como diz Regis de Oliveira,⁵¹

“traçar o regime constitucional do direito financeiro significa identificar as normas que lhe são próprias, não criando um regime jurídico autônomo, mas apartando matéria específica e fazendo incidir sobre ela um plexo de princípios e regras que lhe dão certa identidade”.

A Constituição Financeira (material) é um modelo fundamental para bem compreender o direito financeiro como sistema que rege a atividade financeira do Estado, na totalidade da Constituição.

3.1 *Análise restritiva e análise global das normas da Constituição Financeira*

A Constituição Financeira, segundo as interpretações que se pretenda conferir ao seu texto, pode receber uma *análise restritiva*, limitada aos dispositivos que estejam diretamente vinculados com capítulos ou seções que tratam de orçamento, receitas ou modalidades de despesas públicas; como também se pode adotar uma *análise global* ou *especificadora*, abrangente das regras e princípios contidos ao longo de todo o texto constitucional e que regulem a atividade financeira do Estado.

Limitar a Constituição Financeira estritamente aos dispositivos do capítulo sobre normas financeiras e orçamentos não é uma opção, mas um erro de metodologia constitucional. Certa doutrina, por exemplo, segrega como *Constituição Financeira*, do ponto de vista *formal*, apenas o Título VI – *Da Tributação e do Orçamento* (arts. 145 a 169); e

50. Como diz Jorge Miranda: “*Constituição material* é, pois, o acervo de princípios fundamentais estruturantes e caracterizantes de cada Constituição em sentido material positivo; a manifestação directa e imediata de uma ideia de Direito que se impõe numa dada colectividade (seja pelo consentimento, seja pela adesão passiva); a resultante primária do exercício do poder constituinte material; e, em democracia, a expressão máxima da vontade popular livremente formada” (MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. 5. ed. Coimbra: Ed. Coimbra, 2004. t. IV, p. 29).

51. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 5. ed. São Paulo: Ed. RT, 2013. p. 86.

quando aduz ao âmbito *material*, faz incluir dispositivos isolados, como os arts. 195, 239 e 240, apenas porque dispõem sobre as contribuições sociais. Esta interpretação restritiva da Constituição Financeira não se coaduna com uma formulação coerente com o Estado Democrático de Direito. Nega-se por completo essa redução arbitrária, pela amplitude da Constituição e alcance sobre situações que estão direta ou indiretamente conexas com a atividade financeira do Estado.⁵²

52. Uma simples conferência do texto constitucional dá mostras do erro de redução da Constituição Financeira a uns poucos dispositivos. E isso porque ao longo de todo o texto constitucional persistem regras sobre matérias conexas com a atividade financeira do Estado. Senão, vejamos. *Orçamento*: art. 24, II; art. 48, II; art. 68, § 1.º, 'd'; art. 74, I; art. 84, XXIII; art. 100, § 5.º; art. 165, art. 166, art. 167, art. 184, § 4.º; art. 195, art. 198, § 1.º; art. 204, *caput*; art. 216-a, § 1.º, XII; ADCT: art. 55, *caput*; art. 57, § 3.º; art. 78, § 4.º. *Precatório*: art. 100; ADCT: art. 33, *caput*; art. 78, art. 86, art. 87, *caput*; art. 97. *Despesas públicas (qualquer forma de gasto, como indenizações etc., afora as competências gerais)*: art. 29, VII; art. 29-A; art. 37, § 9.º; art. 43, § 2.º, I; art. 71, VIII; art. 72, *caput*, §§ 1.º e 2.º; art. 84, V, 'a'; art. 99, § 5.º; art. 100; art. 127, § 6.º; art. 136, § 1.º, II; art. 148, I, e parágrafo único; art. 165, §§ 1.º, 2.º, 6.º e 8.º; art. 166, § 3.º, II; art. 167, II, III, IV, X, XI; art. 167, § 3.º; art. 169, *caput*, e § 1.º, I e § 5.º; art. 169, § 3.º, I; art. 182, §§ 3.º e 4.º, inciso III; art. 184 *caput*; art. 198, § 3.º, III; art. 204, parágrafo único, e I e III; art. 212; art. 216, § 6.º, I e III; art. 234; art. 235, XI; ADCT: art. 35, § 1.º; art. 38, parágrafo único; art. 39, *caput*; art. 71, *caput*; art. 76 *caput*. *Receitas*: art. 29, VII; art. 29-A, *caput* e § 1.º; art. 34, V, 'b'; art. 34, VII, 'e'; art. 35, III; art. 70, *caput*; art. 100, § 15; art. 158, parágrafo único; art. 165, §§ 6.º e 8.º; art. 167, IV, X e § 4; art. 195, III; art. 195, §§ 1.º e 3.º; art. 204, parágrafo único; art. 212, *caput*, § 1.º; art. 216, § 6.º; art. 218, § 5.º; art. 235, XI; ADCT: art. 38; art. 39; art. 47, § 1.º; art. 56 *caput*; art. 72, V e VI; art. 80, VI; art. 81, § 2; art. 97, § 2.º, I, 'a' e 'b'; art. 97, § 2.º, II, 'a' e 'b'; art. 97, § 3.º, II. *Débito ou crédito público*: art. 20, § 2.º, VIII; art. 22, VII; art. 48, II; art. 52, VII, VIII; art. 62, § 1.º, 'd'; art. 71, § 3.º; art. 74, III; art. 99, § 5.º; art. 100, *caput* e §§ 5.º, 6.º, 9.º, 10, 11, 13, 15 e 16; art. 127, § 6.º; art. 146, III, 'b'; art. 150, § 6.º; art. 153, V; art. 155, § 1.º, II; art. 155, § 2.º, II, 'a' e 'b'; art. 155, § 2.º, XII, 'f'; art. 160, parágrafo único, I; art. 163, VII; art. 165, § 8.º; art. 166, *caput* e § 8.º; art. 167, II, III, IV, V e VII; art. 167, §§ 2.º, 3.º e 4.º; art. 168; art. 195, §§ 3.º e 11; ADCT: art. 13, § 7.º; art. 33; art. 46, parágrafo único, IV; art. 57, *caput* e §§ 1.º, 3.º e 4.º; art. 74, *caput*; art. 75, *caput*; art. 84, *caput*; art. 86, *caput* e §§ 1.º, 2.º e 3.º; art. 87, *caput*; art. 91, *caput*; art. 97, § 9.º, II e § 10, II. *Patrimônio*: art. 5.º, LXXIII, CF; art. 23, I, CF; art. 24, VII, CF; art. 30, IX, CF; art. 49, I, CF; art. 129, III, CF; art. 156, I, CF; art. 213, II, CF; art. 215, § 3.º, I, CF; art. 216, *caput* e incisos I a V, CF; art. 216, § 1.º, CF; art. 216, § 4.º, CF; art. 219 *caput*, CF; art. 225, § 1.º, II, CF; art. 225, § 4.º, CF; art. 239, *caput*, CF; art. 239, § 2.º, CF; art. 239, § 3.º, CF; ADCT: art. 36, *caput*; art. 51, § 3.º. *Fundos*: art. 7.º, III; art. 14, § 3.º, CF; art. 21, XIV; art. 159, 'a', 'b' e 'd'; art. 161, II, CF; art. 161, parágrafo único; art. 165, § 5.º, I e III; art. 165, § 9.º, II; art. 167, IV; art. 167, VIII; art. 216, § 6.º; art. 249, *caput*; art. 250, *caput*; ADCT: art. 34, § 2.º, I a III; art. 36, *caput*; art. 46, parágrafo único, II; art. 57, § 4.º; art. 60, I; art. 60, II; art. 60, III, 'a', 'c' e 'd'; art. 60, IV; art. 60, V; art. 60, VI; art. 60, VII, 'a', 'b', 'c', 'd'; art. 60, XII; art. 60, § 2.º ao 5.º; art. 71, *caput* e § 1.º ao 3.º; art. 72, § 5.º; art. 73; art. 74, § 3.º; art. 76; art. 77, § 3.º; art. 79, *caput*, e parágrafo único; art. 80, *caput*; art. 80, II; art. 80, VI; art. 80, § 1.º ao 3.º; art. 81 *caput* § 1.º ao 3.º; art. 82, *caput*, §§ 1.º e 2.º; art. 84, § 2.º, I e III; art. 97, V. *Transferências entre os entes federativos*: art. 22, VII; art. 29-A, *caput*; art. 34, VII, 'e'; art. 153, § 5.º, I e II; art. 166, § 3.º, II, 'c'; art. 167, VI, X; art. 195, § 10; art. 212, *caput*; art. 235, IX; art. 241; ADCT: art. 14, § 4.º; art. 25, II; art. 60, § 5.º, I e II; art. 76, § 1.º; art. 81, § 3.º; art. 97, § 3.º; art. 97, § 10, IV, 'b'. *Fomento público, estímulos, incentivos*:

A Constituição Financeira do Estado Democrático de Direito deve alcançar todas as disposições que, direta ou indiretamente, estejam relacionadas com a atividade financeira do Estado, compreendida nas suas máximas possibilidades. Destarte, todas as despesas públicas cumpridas no exercício de competências ou com a concretização dos direitos fundamentais e sociais, os ingressos patrimoniais, as receitas não tributárias (§ 1.º do art. 20 da CF), os tributos (arts. 145-161 da CF), as transferências de receitas tributárias (arts. 157 a 159), as autonomias financeiras dos poderes e órgãos do Estado, o orçamento (arts. 165-169 da CF), o controle externo da atividade financeira do Estado (arts. 71-75 da CF), o controle da dívida por meio do Senado (art. 52, V, VI, VII, VIII e IX), o cumprimento de obrigações decorrentes dos precatórios nas execuções contra a Fazenda Pública (art. 100 da CF), além dos distintos fundos especiais e modalidades de estímulos financeiros, dentre outros, integram a Constituição Financeira.

3.2 *Tipologia das normas da Constituição Financeira*

A Constituição democrática é aquela que contempla a premissa de efetividade dos direitos humanos, a dignidade da pessoa humana, cujos atos são fruto de competências exercidas sob a égide da democracia, cumpridos sob a vinculação à lei e com responsabilidade dos agentes públicos, divisão legítima de poderes, controle jurisdicional de constitucionalidade e o respeito à democracia popular e ao pluralismo. E nada disso é possível sem uma rede integrada de tipologias normativas funcionalmente articuladas.

Quanto às modalidades das normas da Constituição Financeira, temos cinco tipos de normas jurídicas que coincidem na aplicação constitucional, a saber:

1. *Princípios constitucionais* que conformam a atividade financeira do Estado e asseguram direitos e liberdades fundamentais ou direitos sociais.
2. *Normas de fins e valores constitucionais*, a serem atingidos pelo Estado e por toda a sociedade.
3. *Garantias constitucionais* que protegem direitos e liberdades fundamentais, bem como os fins que a Constituição quer ver preservados ou atingidos.
4. *Normas de competência* ou de ação, que delimitam o âmbito dos poderes e determinam funções objetivas ou poderes normativos a serem cumpridos pelos órgãos do Estado.
5. *Normas de estrutura*, que estabelecem a divisão dos poderes e órgãos do Estado, assim como aquelas que definem os critérios sobre como os órgãos devem funcionar

art. 43, § 2.º; art. 151, I; art. 155, § 2.º, XII, 'g'; art. 156, § 3.º, III; art. 174, *caput*; art. 187, III; art. 195, § 3.º; art. 216, §§ 3.º e 6.º; art. 216-A, § 1.º, III; art. 217, IV; art. 218, § 5.º; art. 221, II; art. 227, § 3.º, VI; ADCT: art. 40, *caput*; art. 41, *caput* e § 1.º ao 3.º; art. 88, III. *Controles internos e externos*: art. 31, *caput*; art. 31, § 1.º; Arts 71-74; art. 237; ADCT: art. 16, § 2.º; art. 60, III, 'd'. *Fazenda Pública*: art. 100, §§ 9.º e 10; art. 131, § 3.º; ADCT: art. 29, *caput*; art. 29, § 5.º; art. 71, *caput*; art. 86, *caput*; art. 87, I e II; art. 97, § 9.º, II.

para criar outras normas jurídicas, prescrevem as fontes normativas e respectivos procedimentos. As reservas de lei complementar, inclusive.

As normas constitucionais têm a função de *limitar* o poder, como defesa dos particulares (garantias), na proteção de direitos fundamentais ou sociais, mas também a função de *conferir* ou *habilitar* o poder, criando condições para a adoção de medidas materiais para a atuação dos órgãos do Estado (competências). Outro conjunto de regras compõe a *legitimação da autoridade política*, segundo a estruturação da Administração e dos órgãos do poder (regras de estrutura e competências).⁵³

Ao mais, persistem toda as relações interconstitucionais com outros domínios que podem ter vínculos com a atividade financeira do Estado. Veja-se o caso da Constituição Administrativa. Mediante o exercício da função administrativa, são cumpridos os procedimentos para a atividade financeira, como a ordenação de despesas, notas de empenho, liquidação, pagamento, dívida ativa, contrato administrativo, serviço público, gestão de bem público etc. Diga-se o mesmo com o direito penal, com aquelas disposições tipificadoras de crimes de responsabilidade ou dos delitos contra a Administração Pública, pelo uso indevido dos recursos do erário público ou da expropriação de bens vinculados ao tráfico de entorpecentes. Em tudo quanto se manifesta a função financeira, estão princípios, competências, garantias e valores da Constituição Financeira.

A Constituição Financeira desenvolve-se, assim, segundo os valores das regras e princípios constitucionais de todas as normas de competências e aquelas que reclamam a intervenção do Estado. Essas normas integram o sistema de direito financeiro.

4. Constituição Financeira como Constituição escrita, rígida e material

O termo “Estado de Direito” concebe-se como “Estado Constitucional de Direito”, quando todas as regras de proteção contra o poder estão previstas na Constituição (material e rígida), segundo as garantias de controle de constitucionalidade. A Constituição aparece, assim, como o nível mais alto de juridicidade e com prevalência hierárquica sobre todas as demais leis e atos administrativos ou jurisdicionais.⁵⁴ Nenhum ato de órgãos dos poderes constituídos pode atentar contra a força normativa da Constituição. Por isso, sempre que se tem uma Constituição com eficácia formal, esta prevalecerá sempre sobre qualquer outra norma. Resta saber, contudo, se isso vale para todas as matérias ou se existe alguma que não se qualifique como “norma constitucional”.

Nas *constituições flexíveis*, mesmo quando formais e escritas, prevalecem os critérios de solução de antinomias ordinário, na relação entre leis de idêntica hierarquia, como o cronológico ou o da especialização. Assim, pela sucessão temporal, leis novas podem revogar ou derogar leis anteriores, ainda que do tipo das chamadas “leis constitucionais”.

53. Cf. BONGIOVANNI, Giorgio. *Costituzionalismo e teoria del diritto: sistemi normativi contemporanei e modelli della razionalità giuridica*. Roma – Bari: Laterza, 2008. p. 9-25.

54. BARBERIS, Mauro. *Ética para juristas*. Madrid: Trotta, 2006. p. 152.

Nas *constituições rígidas*, geralmente formais e escritas, existe sempre um grupo de matérias que marcam sua identidade, afetadas pela *inamodificabilidade*, e integrantes da cláusula de eternidade da Constituição. Afora esse grupo normativo, para as demais regras e princípios, prevalecerá o regime de mudança das normas por um procedimento mais dificultoso, como no caso daqueles do art. 60, §§ 1.º e 2.º, afora o controle de constitucionalidade para todas as regras infraconstitucionais.⁵⁵

Assim, quanto à rigidez, pode-se distinguir na Constituição aquelas regras e princípios dotados de *rigidez absoluta*, submetidos à cláusula de identidade constitucional ou de eternidade, os quais não admitem qualquer modificação; e de *rigidez relativa*, para todas as disposições que podem suportar eventuais mudanças por meio de emendas, ainda que mantido o procedimento especial mais complexo e o controle de constitucionalidade para regras ou atos com que se mantenham em desconformidade.⁵⁶

Os princípios que circunscrevem a identidade do Estado Democrático de Direito brasileiro, como os princípios democráticos e republicanos, ao lado do federalismo e da proteção dos direitos e liberdades fundamentais, são assegurados pelas *garantias de estabilidade do sistema jurídico*, na condição de “garantia constitucional” de *rigidez constitucional*, pelas “cláusulas pétreas” (ou de identidade da Constituição).⁵⁷

A Constituição escrita pode ser rígida ou flexível, segundo os procedimentos adotados para sua modificação. Ao se admitir que, além de escrita, tem-se uma típica constituição “formal”, a determinação da rigidez dependerá de duas possibilidades: (i) ter-se um procedimento mais complexo para promover a mudança do texto constitucional, neste incluídas as reservas ou exclusões de matérias (cláusulas de eternidade); (ii) ou, quando alguma matéria não se qualificar como de natureza constitucional, reservar-se para esta o conceito de “lei constitucional”, cabível sua modificação por qualquer outra lei, já que não atenderia aos requisitos materiais de típica norma constitucional (técnica de materialidade constitucional).

Diante desses pressupostos, conclui-se que a Constituição brasileira é do tipo das rígidas porque, a um só tempo, possui disposições com procedimento mais complexo para aprovar “Emendas à Constituição” (art. 60, §§ 1.º, 2.º e 4.º), inclusive com cláusula

55. GUASTINI, Riccardo. *Estudios de teoría constitucional*. México: Fontamara, 2007. 182 p.

56. Com desenvolvimento dessa distinção entre rigidez absoluta e relativa, veja-se: “Principi supremi e forma di Stato sono assistiti da rigidità assoluta, mentre le diverse disposizioni costituzionali sono assistite dalla rigidità relativa che deriva dallo speciale procedimento di revisione e per giunta dalla previsione del controllo di costituzionalità nei confronti di qualsiasi norma di legge che possa con esse ritenersi incompatibile” (MODUGNO, Franco. Principi di regime e rigidità costituzionale. In: LABRIOLA, Silvano. *Valori e principi del regime repubblicano*. vol. 3 – *Legalità e garanzia*. Roma: Laterza, 2006. p. 42).

57. André Ramos Tavares qualifica as *cláusulas de eternidade* como direito à estabilidade mínima da ordem jurídica: TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 728. Cf. MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional* 2. ed. Coimbra: Ed. Coimbra, 2000. 428 p. t. V. BÖCKENFÖRDE, Ernst Wolfgang. *El estado de derecho y la democracia*. Madrid: Trotta, 2000. 128p.

de exclusões de matérias; e porque todas as matérias que se encontram na Constituição formal são consideradas constitucionais, sem qualquer exclusão. Todo o direito supra-legal está amparado pela garantia de constitucionalidade. Desse modo, a violação de qualquer regra da Constituição estará sujeita a controle de constitucionalidade, para restabelecer a ordem de validade violada por lei ou ato administrativo, seja de que natureza for, em qualquer instância ou poder.

O princípio do Estado Constitucional de Direito prescreve não apenas uma dimensão privilegiada de validade das normas, mas submete o legislador à observância contínua da Constituição, ao entabular uma jurisdição de controle de constitucionalidade de todas as suas normas, pelos aspectos substanciais ou formais. É o que Luigi Ferrajoli chama de *paradigma do constitucionalismo rígido*.⁵⁸ Assim, a Constituição material necessita ser rígida, para evitar que a lei ordinária possa sobrepor-se aos efeitos vinculantes da Constituição por meras modificações parlamentares. E mais, que a lei inconstitucional possa ter afastada sua aplicação pelos juízes ou pelo órgão guardião da Constituição.⁵⁹

São reveladores do novo constitucionalismo do Estado Democrático de Direito, de constituição formal e material integral, de normas expressas e implícitas, “cláusulas pétreas” (ou “cláusulas de eternidade”,⁶⁰ na forma adotada por Peter Häberle), com seu modelo protetivo de direitos e liberdades fundamentais, ademais das garantias de autoaplicabilidade desses direitos fundamentais, proibição de retrocesso dos direitos sociais e controle de constitucionalidade judicial de todo o seu conteúdo.

A eficácia da Constituição deve ser suficiente para assegurar a continuidade do Estado em toda a sua extensão. Deve ser contínua e uniforme por todas as suas matérias, e especialmente quando se trata das regras da cláusula de identidade constitucional, como as do art. 60, § 4.º, da CF, para permitir a prevalência da constitucionalidade ao longo de toda a extensão do ordenamento, pelo efeito de parametricidade.

Como observa Ricardo Lewandowski,⁶¹ a *garantia de intervenção* da União nos Estados para assegurar a observância dos princípios constitucionais: forma republicana, sistema representativo e regime democrático de *direitos da pessoa humana* (art. 34, VII,

58. FERRAJOLI, Luigi. O Estado de Direito entre o passado e o futuro. In: COSTA, Pietro (org.); ZOLO, Danilo (org.). *O Estado de direito: história, teoria, crítica*. Trad. Carlos Alberto Dastoli. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 425.

59. No Estado constitucional de direito, a inconstitucionalidade deve ser objeto de atenção permanente do jurista, que antes de aplicar qualquer lei deve indagar sobre toda a situação histórico-jurídica que envolve a lei e, mui especialmente, sua possibilidade de contradição com o texto constitucional. Verificada essa hipótese, a ninguém pode surpreender que a mesma lei tenha sua inconstitucionalidade questionada perante um juiz, por ser esta uma etapa imanente ao Estado Constitucional. Cf. MIRANDA, Jorge. *Contributo para uma teoria da inconstitucionalidade*. Coimbra: Ed. Coimbra, 1996. p. 15.

60. HÄBERLE, Peter. *El Estado constitucional*. FIX-FIERRO, Hector (Trad). Buenos Aires: Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 2007. p. 262.

61. LEWANDOWSKI, Ricardo. *Pressupostos materiais e formais da intervenção federal no Brasil*. São Paulo: Ed. RT, 1994. p. 103-105.

a e b, da CF), deve ser a mais ampla possível, no caso dos *direitos da pessoa humana*, não se limitando ao conteúdo do art. 5.º, mas com abrangência a todos os dispositivos que, ao longo da Constituição, tenham com estes vinculação necessária. É inequívoco que esta garantia aplica-se em matéria tributária, naquilo que for cabível.⁶²

A distinção “material” entre os conteúdos constitucionais, portanto, não autoriza qualquer afetação à eficácia das regras constitucionais, excetuada a diferenciação quanto àquelas submetidas à cláusula de eternidade. Basta pensar que as normas de direitos e garantias fundamentais na Constituição têm aplicabilidade imediata, o que significa sua prevalência sobre qualquer ato normativo anterior ou posterior à sua vigência em contradição com seu *conteúdo essencial*.⁶³

A Constituição, é certo, deve ser protegida não apenas pelo seu “guardião” (STF), mas por todo o ordenamento jurídico e aqueles órgãos aos quais a Constituição confia o controle de constitucionalidade, como se verifica no processo legislativo, na motivação do veto presidencial, nos atos judiciais ou nas atividades dos controles de contas.

5. Princípios, fins e normas programáticas da Constituição Financeira

Não é tarefa fácil delimitar os princípios da Constituição Financeira, haja vista a multiplicidade de princípios que, segundo o modelo de aplicação, podem ter vinculação direta com a organização axiológica do direito financeiro. Apenas para que se tenha uma vaga ideia dessa dificuldade, João Ricardo Catarino, por exemplo, coleciona como princípios gerais os seguintes: (a) dignidade da pessoa humana, (b) igualdade jurídica dos cidadãos, (c) democracia política participativa, (d) separação e interdependência dos órgãos de soberania, (e) forma de governo, (f) descentralização financeira e responsabilidade das entidades públicas. Como se vê, dada a magnitude destes, seriam “verdadeiros objetivos financeiros do Estado, para cujo aprofundamento se torna necessário dotar os órgãos do poder público dos correspondentes meios financeiros”.⁶⁴ Todos inerentes ao conteúdo do Estado Democrático de Direito.

62. Cf., passim, TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 2012. p. 501.

63. “Aplicação directa não significa apenas que os direitos, liberdades e garantias se aplicam independentemente da intervenção legislativa (...). Significa também que eles *valem directamente contra a lei*, quando esta estabelece restrições em desconformidade com a constituição (...). Em termos práticos, a aplicação directa dos direitos fundamentais implica ainda a *inconstitucionalidade de todas as leis pré-constitucionais* contrárias às normas da constituição consagradoras e garantidoras de direitos, liberdades e garantias ou direitos de natureza análoga (...). Se se preferir, dir-se-á que a aplicação directa dos direitos, liberdades e garantias implica a *inconstitucionalidade superveniente* das normas pré-constitucionais em contradição com eles” (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2008. p. 1178).

64. CATARINO, João Ricardo. *Finanças públicas e direito financeiro*. Coimbra: Almedina, 2012. p. 135.

A *legalidade* é o princípio fundamental da Constituição Financeira, numa dimensão de reserva absoluta de lei para todos os atos da atividade financeira do Estado.⁶⁵ Na atividade financeira do Estado predomina a função administrativa. Por conseguinte, é uma exigência do princípio republicano e fundamento do agir administrativo. Não basta que exista “lei”, em sentido formal, mas que toda a administração pública possa agir em conformidade com a lei, sem contradições, reduções ou excessos em relação ao texto legal.

Contra o decisionismo livre ou discricionário sobre matéria financeira, tem-se na Constituição a manifesta garantia das exigências de legalidade ao longo da extensão de toda a atividade financeira do Estado, como legalidade administrativa (art. 37), das normas gerais de finanças públicas (art. 163), tributária (art. 150, I), orçamentária (art. 167), com ou sem reserva de “lei complementar” (arts. 24, I, 146 e 163). Contra o arbítrio, a legalidade, formal e material, confirma-se como determinante das escolhas e da aplicação dos recursos públicos, bem como da gestão e de controles.

Qualquer atuação do Estado que possa gerar obrigação, responsabilidade, sanção ou direitos, como fonte primária, deve estar prevista em lei. Os atos secundários, administrativos ou jurisdicionais, ainda quando cumpram função normativa, cessam sua eficácia quando contrários ao império da Constituição ou da Lei.

A determinação do conteúdo da legalidade financeira é também corolário da *isonomia* material, a ser observada entre entes públicos do federalismo cooperativo, entre os órgãos da Administração direta e indireta e entre o Estado Democrático de Direito e os particulares eventualmente afetados ou beneficiários da atividade financeira do Estado.⁶⁶ Conquista-se, com isso, um sistema no qual os princípios e os valores a serem veiculados pelas normas jurídicas visam a unificar os fins da Constituição.

Como exemplo, o federalismo não é só uma questão de repartição por interesses culturais ou regionais. No constitucionalismo do Estado Democrático de Direito, o federalismo é igualmente um modo de repartição de poderes (“vertical”, para alguns) e forma de efetividade das liberdades, segundo a desconcentração do poder central. A

65. “Numa dimensão menos exigente, legalidade equivale a não desconformidade da actividade administrativa e jurisdicional com a norma jurídica, seja qual for; e, num alcance mais significativo, não desconformidade com a norma legislativa (quando esta exista). Mas aí onde a Constituição imponha reserva de lei, legalidade não implica somente *prevalência* ou *preferência* de lei, nem sequer *prioridade de lei*; traduz-se em sujeição do conteúdo dos actos administrativos e jurisdicionais aos critérios, aos valores, ao sentido imposto pela lei como acto legislativo; envolve, senão *monopólio normativo* (reserva absoluta), pelo menos *fixação primária de sentido normativo* (reserva relativa) pela lei (I)” (MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. 2. ed. Coimbra: Ed. Coimbra, 2000. p. 218).

66. “A igualdade é base de todos os princípios constitucionais e condiciona a própria função legislativa, que é a mais nobre assim, a primeira, alta e ampla de quantas funções o povo, republicaneamente, decidiu criar. (...) não há ato ou forma de expressão estatal que possa escapar ou subtrair-se às exigências da igualdade” (ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 160).

união federativa fortalece a democracia popular e protege minorias políticas, pelo maior espaço para as disputas eleitorais, o que gera inclusive controle do patrimônio público.

Em verdade, todos os princípios da organização do Estado, do sistema tributário, do orçamento público ou dos que regem a despesas, dentre outros, podem ser concebidos como princípios da Constituição Financeira. Não há como destacar princípios com maior ou menor importância. Diante disso, preferível tratar do regime desses princípios, sem qualquer preocupação com elencos, os quais seriam sempre parciais e devem ser examinados segundo o âmbito material de aplicação.

5.1 *Princípio da Constituição Financeira*

Definimos os princípios como normas *lato sensu* de direito positivo que veiculam valores objetivos, relativos e vinculantes para todo o sistema jurídico, com ou sem limitação a específicas regras ou subsistemas, obrigam ao máximo de observância e efetividade e vedam qualquer conduta em sentido contrário ao seu *âmbito normativo* ou ao seu *conteúdo essencial*.⁶⁷

A noção de “valor” diverge do absoluto fundamentalista do jusnaturalismo, que adotava os valores na sua dimensão ontológica, mas a eficácia dos princípios não difere de qualquer outra norma ou regra jurídica, no que concerne à sua juridicidade.

Temos registrado, ao examinar esse aspecto, que a maior virtude da teoria de Robert Alexy sobre os direitos fundamentais está justamente em destacar os “princípios” como *mandamentos de otimização*,⁶⁸ ao tempo que determinam a realização das condutas reguladas segundo suas melhores possibilidades fáticas e jurídicas. Ainda que guardemos reservas a muitas das suas conclusões, esta é uma contribuição definitiva para o direito e que se integra à concretização dos princípios jurídicos.

Os princípios constitucionais do Estado Democrático de Direito caracterizam-se pela proteção de eficácia de *concretização* dos direitos e liberdades fundamentais que veiculam. Nesse propósito, o art. 5.º prescreve, no inciso XLI, que “*a lei punirá qualquer discriminação atentatória dos direitos e liberdades fundamentais*”. Ao mesmo tempo afasta efeitos meramente programáticos ou de eficácia contida desses direitos, ao prescrever no § 1.º que “*as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata,*” e, no § 2.º, que “*os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte*”.

E todos estes submetidos à cláusula de eternidade do art. 60, § 4.º, IV, da Constituição. Esse dever de máxima efetividade dos princípios de direitos e liberdades fun-

67. Para a exposição completa da nossa posição sobre as diferenças entre princípios e as *normas-objetivos de valor constitucional*, das quais não temos qualquer modificação, veja-se o nosso, passim: TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 2012. capítulo IV.

68. ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 153.

damentais tem idêntica aplicabilidade a todos os princípios em face dos particulares. Tem-se ainda os princípios que consagram os valores de proteção do interesse público, que ordenam a estrutura de organização do Estado, segundo as regras de limitação dos poderes, pela separação dos poderes e pelo federalismo.

Os princípios contemplam sempre, como garantia, no sentido dado por Tercio Sampaio Ferraz Junior,⁶⁹ a *eficácia da função de bloqueio*, a impedir qualquer conduta diversa daquela assentada no seu âmbito normativo, e uma *função de programa*, que visa à realização de determinados fins, como finalidade institucionalizada. Ambas, a *função de bloqueio* e a *função de programa*, asseguram a previsibilidade de proteção dos direitos e liberdades individuais.

5.2 Valores e fins da Constituição Financeira – A Constituição Dirigente

Mediante os valores, o sistema jurídico abre-se à realidade e perfaz sua reflexividade entre sistema jurídico e sistema social, político ou econômico. Ao lado dos princípios estão as normas de garantias e aquelas dos *objetivos de valores constitucionais*, o que nos permite assinalar a compreensão do sistema da Constituição Financeira como uma *ordem axiológica* que visa a concretizar valores e fins, tanto “diretos”, na realização da atividade financeira do Estado, quanto “indiretos”, na concretização das Constituições Econômica, Social ou Político-Federativa.

Ao lado dos princípios, que são as normas constitucionais que veiculam valores, estão as normas de *objetivos de valor constitucional*, que são aquelas que enunciam “políticas públicas”, “programas” e explicitam resultados a serem atendidos, de caráter político, econômico ou social. Tampouco são equiparáveis às chamadas “normas programáticas”. Miguel Reale, nesse particular, é preciso ao dizer: “*fim é o dever ser do valor reconhecido racionalmente como motivo de agir*”.⁷⁰ Dito de outro modo, as normas de valor definem os fins constitucionais, ao amparo do “dever ser” incorporado ao “valor”, como um *fim* a ser alcançado. Por isso, a motivação e a finalidade das leis e atos administrativos têm largo relevo no direito financeiro.

A *Constituição dirigente*, diz Bercovici,⁷¹ encontra-se condicionada integralmente pelas normas determinadoras de fins do Estado. Segundo ele, essas normas dinamizam o direito constitucional, numa perspectiva transformadora e construtiva. E sua importância seria assegurar a continuidade constitucional e todos os fundamentos das suas regras, mas avançar mediante a efetiva “concretização de determinados objetivos que visam tornar real a supremacia do povo como sujeito da soberania”.

69. FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 201.

70. REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 378.

71. Para a Teoria da Constituição Dirigente, a Constituição não é só garantia do existente, mas também um programa para o futuro (BERCOVICI, Gilberto. Política econômica e direito econômico. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDDE*, Belo Horizonte: Fórum, ano 1, n. 1, p. 199-219, mar.-ago. 2012).

A *Constituição dirigente* utiliza-se fortemente das normas de objetivos ou de fins constitucionais,⁷² vinculantes para um fim geral ou específico, que obrigam ao máximo de observância e efetividade e vedam qualquer conduta em sentido contrário ao seu conteúdo teleológico. Como acentua Pierre de Montalivet, por se tratarem de mecanismos típicos de efetividade de direitos e liberdades fundamentais,⁷³ as *normas-objetivos de valor constitucional* prescrevem condutas materiais para o legislador e administração, vedada qualquer violação ao conteúdo essencial, tampouco a “omissão” dos poderes ou órgãos responsáveis. Seu mínimo eficaz será sempre o alcance do fim estabelecido pela Constituição ao Estado, afora a função de *bloqueio*, que veda o emprego de restrição contrária ao seu conteúdo. Nesse sentido, as normas-princípios coincidem funcionalmente com as *normas-objetivos de valor constitucional*.

5.3 *Constituição Financeira e normas programáticas à luz do novo modelo de dirigismo do Estado e escolhas públicas*

As dificuldades de implementação do Estado Social geraram forte reserva da doutrina às chamadas “normas programáticas”, ao se revelarem como meras “regras de compromisso”, no lugar de compreendê-las como regras de dirigismo estatal. Como diz Paulo Bonavides: “Com a programaticidade entra porém em crise o conceito ‘jurídico de Constituição’”.⁷⁴ O legalismo viria a impedir a realização do Estado Social, pois as normas programáticas, então consideradas como meras “promessas constitucionais”, despidas de efetividade, suportariam as resistências das classes políticas dominantes, que não as converteriam em direitos ou prestações concretas.

72. Como observa Canotilho: “Conclui-se, pois, que o problema da ‘força dirigente’ de uma constituição ou, mais rigorosamente, do carácter heterónomamente determinante das normas constitucionais, carece de uma análise normativo-estrutural incidente sobre os preceitos concretos de constituição” (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador*: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas. 2. ed. Coimbra: Ed. Coimbra, 2001. p. 23).

73. Nas suas palavras: “En réalité, les objectifs exercent des fonctions normatives d’interdiction, d’obligation et de permission. En conséquence, ils déterminent la ‘concluite’ du législateur et constituent de véritables normes. Cette normativité est liée au fait que les objectifs constituent des conditions d’effectivité des droits et libertés constitutionnels, puisque c’est pour assurer l’effectivité de ces droits et libertés que le Conseil constitutionnel reconnaît aux objectifs une telle normativité” (MONTALIVET, Pierre de. *Les objectifs de valeur constitutionnelle*. Paris: Dalloz, 2006. p. 327). Por tudo, veja-se ainda o Cap. IV do nosso: TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 2012.

74. “Ali desaguaram com todo o ímpeto as correntes políticas mais radicais. Quase todo o edifício jurídico das Constituições liberais erguido durante o século XIX veio abaixo. A *programaticidade* dissolveu o conceito jurídico de Constituição, penosamente elaborado pelos constitucionalistas do Estado liberal e pelos juristas do positivismo. De sorte que a eficácia das normas constitucionais volveu à tela de debate, numa inquirição de profundidade jamais dantes lograda” (BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 240).

A hermenêutica constitucional conservadora preferiu alegar a redução da Constituição material a certas e delimitadas hipóteses estritas (Constituição Política), a converter tudo o mais em textos de “leis” constitucionais, sem qualquer prevalência ou garantia de controle de constitucionalidade. Quando não, mantida a natureza constitucional, patrocinava-se sua qualificação como meros “comandos políticos”,⁷⁵ dotados de efeitos não vinculantes (*eficácia contida*⁷⁶ ou *eficácia limitada* ou restrita). Com isso, as constituições dotadas de normas “programáticas” viram seus princípios assumirem mera função simbólica de direitos consagrados, mas não garantidos e efetivados.

As normas programáticas, porém, tinham virtudes que não foram compreendidas. Explica Crisafulli que as normas programáticas, na entrada em vigor da Constituição italiana de 1947, tinham o reconhecimento de eficácia de quaisquer normas jurídicas preceptivas, dirigidas precipuamente aos órgãos do Estado, em especial o Legislativo (i); reconhecimento da invalidade das leis sucessivas que estivessem em contraste com as normas constitucionais, assim como das precedentes que se mantivessem em desalinho com estas disposições (ii); aceitação da natureza obrigatória haurida da vinculação do legislador ao conteúdo dessas normas por serem de fonte (formal) constitucional (iii); e presença de uma terceira espécie normativa na Constituição, voltada a disciplinar a mesma matéria, com imediata aplicação por razões técnicas (iv).⁷⁷ Ademais, os princípios gerais do direito sempre foram, na sua maioria, normas programáticas.

75. PISARELLO, Gerardo. Del estado social legislativo al estado social constitucional: por una protección compleja de los derechos sociales. *Isonomía*, Madrid: Doxa, n. 15, p. 5, 2001. Cf: GARGARELLA, Roberto. *Derecho constitucional*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2008; FERNÁNDEZ-SANTAMARÍA, J. A. *La formación de la sociedad y el origen del Estado*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997. CROSSMAN, R. H. S. *Biografía del Estado moderno*. Trad. J. A. Fernández de Castro. México: Fondo de Cultura Económica, 1992; CASSIRER, Ernst. *El mito del Estado*. Bogotá: Fondo de Cultura Económica, 1996; MARCUSE, Herbert. *Razão e revolução. Hegel e o advento da teoria social*. Trad. Marília Barroso. 5. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2004.

76. Como exemplos, além de Vezio Crisafulli, assim José Afonso da Silva define as normas de eficácia contida: “Normas de eficácia contida, portanto, são aquelas em que o legislador constituinte regulou suficientemente os interesses relativos a determinada matéria, mas deixou margem à atuação restritiva por parte da competência discricionária do Poder Público, nos termos que a lei estabelecer ou nos termos de conceitos gerais nelas enunciados”. As normas programáticas podem ainda apresentar eficácia limitada, quando apresentadas não como princípios gerais, mas como “programas” a serem cumpridos, assim definida: “Podemos conceber como programáticas aquelas normas constitucionais através das quais o constituinte, em vez de regular, direta e imediatamente, determinados interesses, limitou-se a traçar-lhes os princípios para serem cumpridos pelos seus órgãos (legislativos, executivos, jurisdicionais e administrativos), como programas das respectivas atividades, visando à realização dos fins sociais do Estado” (SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 115 e 138).

77. CRISAFULLI, Vezio. *Stato, popolo, governo: illusioni e delusioni costituzionali*. Milano: Giuffrè, 1985. p. 55-56. Para Canotilho, “a positividade jurídico-constitucional das normas programáticas significa fundamentalmente: (1) vinculação do legislador, de forma permanente, à sua realização (*imposição constitucional*); (2) vinculação *positiva* de todos os órgãos concre-

Para a Teoria da Constituição, a grande contribuição de Crisafulli foi afirmar que as normas programáticas geram efeitos sobre todos os órgãos do Estado, porque são vinculantes para as decisões políticas, quer daquelas de governo ou como parte das deliberações de órgãos executivos ao longo da atividade financeira do Estado.⁷⁸

É uma imprecisão falar de crise das normas programáticas ou alegar perda de importância. As normas programáticas podem até não vincular certa matéria pela imposição de legislar, mas submete os órgãos de decisões políticas, ou como diz Crisafulli, “*regolano propriamente l’attività statale in ordine a dette materie: hanno ad oggetto immediato comportamenti statali, e soltanto mediamente e, per dire così, in secondo grado quelle certe materie*”.⁷⁹ Por isso, ainda quando permaneceram inefetivas, sem que o legislador ou o Executivo as concretizassem, cumpriram o papel de rompimento da inércia e muitas foram reafirmadas em constituições sucessivas ou justificaram a necessidade de aprimoramento do sistema de garantias das normas constitucionais, com procedimentos contra omissões ou garantias para induzir o legislador ao seu cumprimento.

A Constituição Financeira contempla múltiplas normas programáticas.⁸⁰ Para a criação de despesas públicas ou programas de redistribuição e ações interventivas, as

tizadores, devendo estes remá-las em consideração como *directivas materiais permanentes*, em qualquer dos momentos da actividade concretizadora (legislação, execução, jurisdição); (3) vinculação, na qualidade de limites materiais negativos, dos poderes públicos, justificando a eventual censura, sob a forma de inconstitucionalidade, em relação aos actos que as contrariam” (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2008. p. 1190).

78. Como bem o diz: “deve riconoscersi che tutte le norme costituzionali programmatiche sono anzitutto precettive e vincolanti proprio sull’indirizzo politico, che, in esplicazione di esse, verrà di volta in volta adottato dagli organi competenti, per essere poi realizzato attraverso apposita normazione e attraverso l’ulteriore azione *lato sensu* esecutiva o di amministrazione dell’apparato statale” (CRISAFULLI, Vezio. *Stato, popolo, governo: illusioni e delusioni costituzionali*. Milano: Giuffrè, 1985. p. 64).

79. CRISAFULLI, Vezio. *Stato, popolo, governo: illusioni e delusioni costituzionali*. Milano: Giuffrè, 1985. p. 65.

80. “Com a tendência, cada vez maior, à ‘normativização’ da Constituição, o papel preponderante que era da política (e dos partidos políticos) na Teoria da Constituição, foi sendo tomado pelos tribunais constitucionais e pelas discussões sobre controle de constitucionalidade. A incorporação, pela doutrina, de categorias como ‘normas constitucionais programáticas’ e a valorização das questões hermenêuticas no campo constitucional fortaleceram, ainda mais, a ‘normativização’ da Teoria da Constituição” (BERCOVICI, Gilberto. A constituição dirigente e a crise da teoria da Constituição. In: SOUZA NETO, Claudio Pereira et al. *Teoria da Constituição: estudos sobre o lugar da política no direito constitucional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p. 105). Cf. BERCOVICI, Gilberto. A Constituição dirigente e a constitucionalização de tudo (ou do nada). In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira & SARMENTO, Daniel (coord.). *A constitucionalização do direito*. Fundamentos teóricos e aplicações específicas. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 167-175. Canotilho chegou a definir a adoção do dirigismo para assegurar “direitos subjetivos públicos, sociais, econômicos e culturais, mesmo na parte em que pressupõem prestações do Estado” (CANOTILHO, José Joaquim

normas programáticas geram, como mínimo de eficácia, um *efeito de bloqueio*, a vedar qualquer decisão em sentido diverso daquele que estas veiculam, por meio de decisões políticas na atividade financeira do Estado.⁸¹

6. Funções da Constituição Financeira

A Constituição Financeira é o estágio mais evoluído do direito financeiro (positivo), na sua feição de Constituição material do Estado Democrático de Direito. Seu objeto consiste na unidade constitucional da atividade financeira do Estado, apta a prover recursos para as políticas públicas, obter recursos públicos em conformidade com a Constituição e assegurar legítimo e permanente controle do patrimônio público.

O sistema constitucional das finanças públicas é uno, pois na totalidade da Constituição encontram-se todas as regras necessárias à definição da sua competência ou complementação de competências alheias, como são aquelas da Constituição Econômica ou da Constituição Social, porquanto interessam também ao direito financeiro aquelas regras de intervenção do Estado com emprego da atividade financeira. Nesta totalidade, a Constituição Financeira tem funções a realizar. Ela responde pelas regras que instituem, regulam ou limitam a atividade financeira dos órgãos públicos no âmbito da atividade financeira do Estado. Sua força normativa encontra-se na limitação ao arbítrio e na estabilidade das relações jurídicas.

A Constituição Financeira cumpre funções e deve alcançar os mesmos objetivos⁸² da Constituição total, como organizar a estrutura do Estado,⁸³ preservar a normalidade

Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador*. Coimbra: Ed. Coimbra, 1982. p. 34 e 371; BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Rio de Janeiro: Campus, 1992).

81. “Crescono le necessità di una ‘politica costituzionale’, che valga a trasformare le norme costituzionali non immediatamente operative in regole creatrici di diritti e di doveri: le norme organizzative devono essere *attuate*, quelle di principio devono essere *concretizzate*, le politiche indicate nelle norme programmatiche devono essere *perseguite*” (ZAGREBELSKY, Gustavo. *Manuale di diritto costituzionale: il sistema delle fonti del diritto*. Torino: UTET, 1999. vol. 1, p. 111); RUIZ MANERO, Juan. Una tipología de las normas constitucionales. In: REGLA, Josep Aguilo; ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Fragmentos para una teoría de la constitución*. Madrid: Iustel, 2007. p. 73-94.

82. Conforme Klaus Stern, a Constituição deve cumprir as seguintes funções e objetivos: “La constitución debe contener normas básicas rectoras de los fines materiales del Estado y de la posición jurídica del ciudadano en y en relación con el Estado (1). La constitución debe cumplir una función de orden (2). La constitución debe garantizar una función de estabilidad (3). La constitución debe ocuparse sólo de lo fundamental (4). La constitución debe actuar promoviendo la unidad (integradoramente) (5). La constitución debe limitar y controlar el poder (6). La constitución debe garantizar la libertad, la autodeterminación y la protección jurídica del individuo (7). La constitución debe fijar la estructura organizativa fundamental del Estado (8)” (STERN, Klaus. *Derecho del estado de la República Federal Alemana*. Madrid: Centro de estudios constitucionales, 1987. p. 221).

83. “La función más importante de la Constitución es la *formación de la unidad política*” (SCHNEIDER, Hans Peter. La constitución: función y estructura. In: SCHNEIDER, Hans Peter. *Democracia y constitución*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991. p. 44).

e estabilidade da ordem jurídica, servir de integração permanente dos órgãos e funções do Estado, limitar e controlar o poder, proteger direitos e liberdades fundamentais, a exemplo de algumas hipóteses mencionadas por Klaus Stern. Ademais, pode-se citar a função democrática da Constituição, como observa Hans Peter Schneider, ao possibilitar ao indivíduo ampla participação social e colaboração com a organização social.

A Constituição Financeira visa a cumprir funções bem definidas, a saber: função de eficiência organizativa e continuidade do Estado fiscal, de garantia ou de segurança jurídica, de eliminação de privilégios, de integração e de controle.

Função de eficiência organizativa do Estado para preservação e continuidade do Estado fiscal. A tarefa da Constituição Financeira será sempre organizar a estrutura do Estado em face da determinação dos gastos, escolhas das despesas e prioridades, políticas públicas, modos de planejamento e de execução dos gastos e obtenção de receitas suficientes para custear as necessidades públicas. Para assegurar a continuidade do Estado e sua capacidade de cumprimento das competências constitucionais, o ordenamento financeiro deve ser eficiente e pautado estritamente pela legalidade.

A principal função da Constituição Financeira será sempre aquela de preservar o Estado fiscal e assegurar a eficiência da atividade financeira do Estado. O que a sociedade espera das autoridades responsáveis por alguma das suas etapas é que a Constituição seja cumprida integralmente, entre a obtenção das receitas, elaboração e aprovação dos orçamentos, realização das despesas públicas e controle de todas as contas públicas. Ao lado dessas funções tipicamente “fiscais” do direito financeiro, tem-se as competências complementares, também chamadas de “extrafiscais”, por meio de normas reguladoras ou intervencionistas da ação do Estado, assim como aquelas que cooperam com a execução financeira de planos, programas ou políticas públicas.⁸⁴ Tudo para servir à manutenção do Estado fiscal.

Função de garantia constitucional. Como conclui Jorge Miranda, com precisão, “a garantia implica uma coordenação de normas”. De fato, as normas garantidas são coordenadas pela Constituição Financeira, e esta função já é, em si, uma atuação garantista da Constituição. Pois bem. A Constituição Financeira tem dúplice função garantista. Sua garantia primaz é a da preservação e continuidade do Estado. E, ao lado desta, estão todas aquelas normas e princípios-garantia que preservam os direitos e liberdades dos particulares. Com isso, as ações do Estado na ordem econômica ou no cumprimento das funções da atividade financeira do Estado veem-se asseguradas pela Constituição,

84. “El principio de *finalidad* se abre a un horizonte muy vasto y elástico, de sumo provechamiento. En efecto, vinculado al principio de fundamentalidad y al de organización, lleva insertos los *fin*es y *objetivos* del estado, con la correspondiente definición de unos principios y valores que se elevan hasta el *techo ideológico* de la constitución, y que forman un núcleo elemental de lo que se considera el *contenido sustancial* de la misma constitución. De nuevo se traza el ligamen con el principio de limitación, en la medida en que se acoge la pauta de que el poder existe ‘para’ cumplir los fines del estado y que, fuera de esa dirección teleológica, el poder pierde legitimidad de ejercicio” (BIDART CAMPOS, German J. *El derecho de la constitución y su fuerza normativa*. Buenos Aires: Ediar, 2004. p. 107).

ao mesmo tempo que estas somente podem desenvolver-se sob a égide dos limites formais e materiais impostos pelas normas e princípios de garantias da Constituição Financeira, tanto para o federalismo quanto para os particulares.⁸⁵

A Constituição Financeira é um instrumento de segurança jurídica e de preservação dos direitos fundamentais na atuação dos órgãos do Estado ao longo de toda a sua atividade financeira. Ela define os contornos jurídicos do garantismo constitucional ao longo de toda a atividade financeira do Estado, na eliminação do arbítrio, pela previsibilidade e estabilidade da ordem jurídica constituída, e que opera, juridicamente, por meio de atuações do Estado e medidas institucionais.

O garantismo da Constituição Financeira opera ainda mediante instrumentos institucionais. Estessão os mais variados. Vão desde o orçamento jurídico público, nas suas distintas leis (plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e a lei anual), aos mecanismos de controle. Para a implementação das garantias, a Constituição coloca à disposição dos órgãos públicos, dos indivíduos e da cidadania meios para efetivar a atividade financeira do Estado nos limites das normas de direitos e liberdades garantidas. Estas garantias institucionais são normas jurídicas que ordenam os regimes da atuação dos procedimentos e dos órgãos da república no cumprimento das regras do direito financeiro.

Função de eliminação de privilégios. A Constituição Financeira não admite privilégios. Recusou à ação financeira o poder de atuar sem lei prévia e assegurou espaço para a democracia popular no controle e na destinação dos recursos ou bens públicos. Com isso, protege-se a liberdade e a propriedade, determina-se a certeza e segurança jurídica, legitima-se a cobrança do tributo ou a realização do gasto público ou da política pública pela autorização democrática e, com isso, cumpre-se, a um só tempo, os primados republicanos do Estado de Direito e da atuação democrática desse Estado.

O destinatário das normas de direito financeiro são as pessoas e órgãos do Estado, bem como o cidadão, segundo os valores republicanos e federativos. É da nova dinâmica do Estado Democrático de Direito a tolerância com o pluralismo democrático dos beneficiários das despesas públicas, que não pode contemplar apenas a “maioria”, mas igualmente proteger os direitos de minorias, os interesses de entidades não gover-

85. “A garantia tem de estar de fora da norma, porquanto ela é de alguma norma, não a própria norma garantida. Representa-se como algo de acessório, que se acrescenta, que reforça a norma, que lhe imprime um poder ou um alcance maior. Tomada a norma, não depende de garantia que se lhe atribua: pelo contrário, esta vive para a norma, há de adequar-se ao que for. Consistindo num acto ou num conjunto de actos, numa organização, numa competência ou numa função, a garantia traduz-se sempre num mecanismo ao serviço da norma jurídica” (MIRANDA, Jorge. *Contributo para uma teoria da inconstitucionalidade* Coimbra: Ecl. Coimbra, 1996. p. 212). “La suprématie de la constitution, si elle est garantie par une juridiction constitutionnelle, pose des conditions à la structure du droit constitutionnel quant à sa clarté juridique et quand au fait qu’il doit pouvoir être concrétisé” (STARCK, Christian. *La Constitution cadre et mesure du droit*. Paris: Economica, 1994. p. 26).

namentais voltadas à inclusão social, os direitos sociais étnicos ou multiculturais, no quadro da nova democracia.⁸⁶

Função integrativa. A integração entre Estado e sociedade, entre as unidades do federalismo ou mesmo entre nações no âmbito internacional reclama intensa atividade financeira, em fluxo permanente, para que os objetivos da Constituição consolidem as instituições e os objetivos do Estado. Esta função, como antecipado acima, vê-se atendida também pela Constituição Financeira na sua relação com a unidade da Constituição total, para atingir os fins constitucionais do Estado.

Função de controle. Como parte fundamental do garantismo da Constituição Financeira, pelo dever de conformidade das normas e dos atos praticados com a Constituição Financeira, aprimoram-se os controles internos e externos da atividade financeira do Estado, inclusive com a declaração de inconstitucionalidade a ser deduzida perante um órgão jurisdicional.⁸⁷ Esta vê-se, assim, adicionada à garantia de preservação da totalidade da Constituição na proteção dos direitos fundamentais e dos distintos princípios de ordenação do Estado.

O controle reclama a certeza de submissão de todas as regras e atos da atividade financeira do Estado à Constituição. Este é o parâmetro de maior preponderância na teoria da Constituição Financeira, com permanente compatibilidade das leis e dos atos infralegais ao seu conteúdo. E pelo controle de constitucionalidade, reforça-se amplamente o garantismo da Constituição Financeira e inibe-se o arbítrio dos agentes administrativos que atuam nos múltiplos domínios da atividade financeira estatal. Eis, assim, a melhor expressão do princípio republicano⁸⁸ na controlabilidade do patrimônio público e na participação do cidadão na atividade do Estado. As escolhas legislativas sobre a aplicação dos gastos públicos não se podem distanciar da Constituição.

86. Regis de Oliveira, de igual modo, traça a relação entre o cidadão e os valores do Estado Democrático de Direito: “O básico, hoje, é ver o indivíduo como centro de direitos e não apenas como mero ponto de incidência tributária. Semelhante valor tem o ângulo dos gastos, que envolve as garantias dos cidadãos e seus direitos. Imprescindível a análise da justiça social, para que bem se possa compreender o fenômeno financeiro” (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 5. ed. São Paulo: Ed. RT, 2013, p. 88).

87. “La constitution, en tant que mesure juridique pour un tribunal constitutionnel qui exerce un contrôle des lois, exige une haute dose de positivité et de clarté ainsi qu’une interprétation disciplinée et retenue de la pari du tribunal constitutionnel” (STARCK, Christian. *La Constitution cadre et mesure du droit*. Paris: Economica, 1994. p. 26). “A bien des égards, le contrôle de constitutionnalité du juge se présente comme un mécanisme qui, ajouté au vote parlementaire, est censé améliorer la procédure législative en obligeant le législateur à respecter les conditions fixées par la Constitution” (BLACHÈR, Philippe. *Contrôle de constitutionnalité et volonté générale*. Paris: Presses Universitaires de France, 2001. p. 72). Ver ainda: CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*. 2. ed. Coimbra: Coimbra, 2001. 539 p.

88. ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: Malheiros, 1998. 191 p.

6.1 A função de preservação e continuidade do Estado Fiscal

Não pode existir um Estado sem finanças.⁸⁹ Por isso, cabe à Constituição Financeira estabelecer todo o complexo de relações jurídicas e condições institucionais para que o Estado possa organizar suas finanças, com responsabilidade fiscal, eficiência administrativa, observância das limitações ao poder de tributar, assim como aos princípios da ordem econômica, dentre outros.

O Estado da Constituição Financeira tem fins próprios e pode atuar com função instrumental. Tudo depende da competência e atividade a ser exercida. Superado que está o modelo liberal de plena “neutralidade” do Estado na sua atuação fiscal, cabem ainda aquelas funções de intervencionismo ou de dirigismo, no acoplamento entre a Constituição Econômica e a Constituição Financeira. Não existe Estado Social sem um Estado Financeiro eficiente e apto a atender às demandas e fins da Constituição.

Os limites orçamentários são sempre escassos para atender ao amplo campo de decisões e atuações dos órgãos ou das pessoas do federalismo, ao tempo que as demandas públicas são indefinidas. Por isso, a decisão política deve sempre operar as escolhas de prioridades e de preferências na aplicação dos recursos, passível de confirmação, por parte do legislador, em conformidade com os critérios estabelecidos pela Constituição, para continuidade e preservação do Estado fiscal.

São muitas as posições sobre os limites máximos de receitas e de despesas, segundo as mais variadas escolas econômicas. Nos momentos de crise, porém, é que a continuidade e a atuação do Estado revela-se de fundamental importância para recompor o equilíbrio e a estabilidade dos setores mais afetados, e são momentos como estes que testam a capacidade adaptativa da economia e do Estado, ao mesmo tempo que liquidam com as teorias de Estado mínimo e, tanto mais, com aquelas das finanças mínimas ou de equilíbrio orçamentário impositivo.⁹⁰

Para conter a possibilidade de conflitos financeiros, a Constituição antecipa as regras sobre criação de receitas, competências como fontes geradoras de despesas a serem atendidas, competências para gestão e aplicação das receitas públicas e procedimentos de responsabilidade e controle. Neste particular, normas da Constituição Financeira prestam-se a estabilizar os interesses potencialmente em conflito, como nas hipóteses de competência do Senado em matéria de alíquotas para o ICMS interestadual, que visa a evitar possíveis tensões entre as unidades do federalismo. Quando se trata de conflitos

89. “L’État moderne est un État de finances (*Finanzstaat*). C’est dire qu’il est nécessairement un État fiscal (*Steuerstaat*)”. E continua o autor: “La transition de l’État vivant des revenus de son domaine (*Domänenstaat*) à l’État établissant l’impôt (*Steuerstaat*) marque en même temps la naissance de l’État moderne, tel que ce dernier n’aura de cesse de se développer ensuite. Et liés indissolublement à l’État moderne, les finances le sont par suite à sa Constitution” (MANGIAVILLANO, Alexandre. *Le contribuable et l’Etat L’impôt et la garantie constitutionnelle de la propriété* (Allemagne – France). Paris: Dalloz, 2013. p. 114-115).

90. Para um exame das correntes liberais, em face das teorias de economia política e suas repercussões, veja-se: PAULANI, Leda. *Modernidade e discurso econômico*. São Paulo: Boitempo, 2005.

de interesses entre poderes ou entes estatais, em matéria financeira, somente a força normativa da Constituição, no sentido empregado por Konrad Hesse, tem capacidade para evitar ou eliminar a origem ou as consequências decorrentes, ao regular e gerar a harmonia determinada pela própria Constituição Político-Federativa, de modo a assegurar a continuidade do Estado fiscal.

O fundamental é que o Estado Financeiro tenha meios suficientes para proteger e assegurar o Estado social, segundo os ditames constitucionais, para propiciar bem-estar e dignidade humana para os cidadãos, na construção de uma sociedade livre da miséria e dirigida ao desenvolvimento humano, econômico e cultural permanente.

7. A interpretação da Constituição Financeira: elementos a considerar

A “interpretação da Constituição” é tema dos mais complexos e, a depender do modelo adotado, da teoria geral do direito, da lógica jurídica ou da jurisdição constitucional. Não se tem aqui a pretensão de esgotar todas as suas dimensões, cuja amplitude deveria abarcar sua fundamentação.⁹¹ Reserva-se apenas para definir os limites metodológicos mais relevantes, especialmente quanto aos seguintes aspectos: (a) delimitação da extensão constituição como total, quadro ou restrita, para os fins da concretização da Constituição Financeira; e (b) aplicação das suas normas segundo critérios de efetividade.

Pode-se sempre recuperar a noção de Constituição concreta, assim entendida aquela que se abre para uma “sociedade aberta dos intérpretes constitucionais”, no sentido adotado por Peter Häberle,⁹² que considera como intérpretes da Constituição potencialmente todos os órgãos do Estado, todos os poderes públicos, cidadãos e grupos de indivíduos, sem que se constitua como um número fechado e determinado.⁹³ Neste modelo, toda a sociedade, numa forma pluralista, integra a comunidade dos intérpretes. Em resumo, “quem vive a norma, também a interpreta”. A inclusão do espaço público é compreendida, portanto, como atividade interpretativa legitimada democraticamente pela participação de toda a sociedade na realização da Constituição.

A Constituição Financeira não pode recusar abertura à realidade. Não falo de *mudança constitucional*, no sentido atribuído por Jellinek, mas de acomodação permanente

91. Cf. TORRES, Heleno Taveira. Interpretação das normas tributárias. *Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal*, Lisboa: IDEFF, Almedina, n. 3, a. III, p. 47-94, 2010.

92. HÄBERLE, Peter. *El Estado constitucional*. Trad. Hector Fix-Fierro. Buenos Aires: Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 2007. p. 264; VIGO, Rodolfo Luis. *Interpretación constitucional*. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2004. 240 p.

93. “Realizar a constituição significa tornar juridicamente eficazes as normas constitucionais. Qualquer constituição só é juridicamente eficaz (pretensão de eficácia) através da sua realização. Esta realização é uma *tarefa* de todos os órgãos constitucionais que, na actividade legiferante, administrativa e judicial, aplicam as normas da constituição” (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2008. p. 1200).

à realidade. Como ordem axiológica, a Constituição Financeira será sempre veículo dos valores na interpretação das suas normas.

Aplicando-se essa situação à hermenêutica da Constituição Financeira, basta lembrar o art. 74, § 2.º, da CF, que confere poderes para que qualquer cidadão seja *parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União*. Esta regra pressupõe a hermenêutica de uma Constituição aberta, não apenas para alegar regras legais, mas também constitucionais perante o Tribunal de Contas. No caso, os cidadãos atuam como intérpretes imediatos. A Jurisdição constitucional caracteriza-se como última instância de interpretação, com eficácia vinculante, ainda que outros órgãos do poder judiciário possam assegurar a aplicação do texto constitucional.⁹⁴

Seja qual for o intérprete, ele deverá seguir uma pauta de considerações jurídicas para a adequada hermenêutica constitucional e, dentre outros, é fundamental indagar sobre qual o objeto da interpretação. E essa questão assume proporções de máximo relevo quando a preocupação está em saber se o legislador age em conformidade com a Constituição, quanto aos limites de interpretação das suas próprias limitações, quanto à liberdade de legislar ou à proteção do direito ou liberdade fundamental.

7.1 *Constituição Financeira e pressupostos para sua interpretação: a unidade da Constituição Financeira*

A Constituição Financeira requer um modelo normativo em face da atuação do legislador ou do Judiciário, quanto à sua aplicação ou interpretação. Em vista disso, é de suma importância entender como esse relacionamento opera efeitos, quanto à aplicabilidade das normas constitucionais e eventuais controles de constitucionalidade.

A relação entre a Constituição e o ordenamento encontra na doutrina basicamente três modelos: a Constituição-Lei, a Constituição-Total e a Constituição-Moldura (ou quadro).

Entre essas opções, não se dá alguma escolha livre. Antes, é preciso antecipar qual o modelo adotado pela Constituição em vigor. Por isso, em termos dogmáticos, caberá ao intérprete determinar qual o modelo da Constituição que pretende interpretar, com exclusão de qualquer outra opção. Como atividade classificadora de ciência do direito, de outra banda, é de admitir que se possa falar de preferência de uma sobre as demais, mas não se pode deixar de assinalar a persistência dos modelos existentes.

94. Nas palavras de Häberle: “La cuestión de la legitimación se plantea respecto de todas las fuerzas que no han sido ‘designadas formal u oficialmente’ o en ‘virtud de su competencia’ como intérpretes de la Constitución. Poseen competencia formal a través de la Constitución sólo los órganos (cargos) que están ‘sujetos’ a la Constitución y que deben ‘hacerla cumplir’ en un procedimiento reglado (legitimación a través del procedimiento –constitucional”. Para depois esclarecer que isso não se diferencia em nada da interpretação de grupos ou pessoas. De fato, como se verifica na participação direta da cidadania, para apresentação de projetos de lei e outros (HÄBERLE, Peter. *El Estado constitucional*. Trad. Hector Fix-Fierro. Buenos Aires: Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 2007. p. 277).

O primeiro é o modelo clássico, que concebia a Constituição como “lei”, numa equivalência que não afasta sua preeminência no ordenamento. Era o modelo típico do final do século XIX. Segundo este paradigma, a Constituição material encontrava-se à disposição do legislador ordinário, com reduzida eficácia vinculante das suas disposições, que se prestariam como um “compromisso”, mas não como medida para concretização. Geralmente, os países que adotavam constituições flexíveis assim a compreendiam. Nesse modelo, a liberdade do legislador é máxima. Obviamente, não é o modelo que se adota no Brasil, mormente em matéria financeira. Atualmente, o modelo mais próximo é o da Inglaterra, mas mesmo neste a tendência é a maior efetividade da Constituição.

Outro modelo é o da “Constituição total”, compreendida como norma fundamental, adotado por Hans Kelsen e muitos outros autores (Häberle). Neste, a Constituição material vincula todo o direito positivo, com reduzida liberdade para o legislador, que deve atuar no limite do quanto dispõe o texto constitucional. A atuação do legislador e demais órgãos constituídos deve ser sempre cumprir a parametricidade das normas constitucionais, para sua efetividade plena.

Por fim, o modelo da *Constituição-quadro* assume as normas constitucionais como limitação ou “quadro normativo” para a atuação do legislador, a quem caberá “preencher” o seu conteúdo. À Constituição resta a tarefa de antecipar limites; ao legislador cumpre apreciar e decidir sobre as questões substanciais. Neste, a aplicabilidade dos direitos dependem permanentemente da concretização por meio da legislação, inclusive para que o legislador possa efetivar os direitos fundamentais.⁹⁵

A Constituição, decerto, não encerra em si todo o direito. Com maior ou menor determinação, a Constituição é um grande “quadro normativo”, com atribuições de poderes, procedimentos a serem cumpridos e limites previamente demarcados, segundo princípios e valores elevados ao patamar constitucional.⁹⁶

Como assinala Virgílio Afonso da Silva, todas as teorias que não concebiam a Constituição como uma lei como outra qualquer, no que a liberdade do legislador é máxima, e aquelas que a compreendem como Constituição total, de reduzida ou nenhuma liberdade do legislador, “podem ser consideradas como teorias que concebem a constituição como moldura”. E, assim, explicita seus contornos:

95. Passim. SILVA, Virgílio Afonso da. *A constitucionalização do direito: os direitos fundamentais nas relações entre particulares*. São Paulo: Ed. RT, 2004. p. 138-151.

96. Ou nas palavras de Konrad Hesse: “Las normas constitucionales no son completas ni perfectas. Amplios sectores, incluso los de la vida estatal en sentido estricto, únicamente están ordenados mediante disposiciones de mayor o menor amplitud e indeterminación, y algunos ni siquiera quedan ordenados. La Constitución no es un sistema cerrado y omnicompreensivo; no contiene una codificación, sino un conjunto de principios concretos y elementos básicos del ordenamiento jurídico de la comunidad, para el que ofrece una norma marco. En este sentido es un ordenamiento *abierto*” (HESSE, Konrad. *Constitución y derecho constitucional*. In: BENDA, MAIHOFFER, VOGEL, HESSE, HEYDE. *Manual de derecho constitucional*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2001. p. 12).

“Basicamente, a ideia de constituição como moldura significa que a constituição e os direitos fundamentais não só impõem deveres e vedações, mas também deixam “espaços abertos”, para os quais a constituição não tem uma resposta e que devem, por conseguinte, ser preenchidos pelo legislador e, subsidiariamente, pelos operadores do direito e pelos particulares nas suas relações em si”.⁹⁷

Segundo Canotilho,⁹⁸ a *Constituição, vista como ordem-quadro, justamente* para ser uma “ordem aberta”, deve assumir essa forma de *ordem fundamental*, e não de um *código constitucional*, exaustivo na sua capacidade de regulação.

A adoção entre o modelo de Constituição-total e o de Constituição-quadro, ponderados os excessos, é menos uma condição do objeto interpretado e mais um condicionamento de quem o interpreta. Cabe ao intérprete da Constituição não a conceber como um todo exauriente da capacidade transformadora e construtiva da sociedade, sem qualquer inclusão de texto ou mutação do existente, mas distinguir o papel que cada norma exerce e dar cumprimento às suas funções e finalidades.

Imperioso destacar a diferenciação sintática e semântica dos múltiplos dispositivos, mas especialmente a função desempenhada por cada tipo normativo. Logicamente, a subordinação do legislador à observância dos limites de uma norma de limitação ante um direito ou liberdade fundamental, em alguns casos, não lhe autorizará qualquer “quadro”, a exemplo do direito à vida e da proibição à pena de morte.

Dito de outro modo, na sua totalidade, se por “Constituição-quadro” tem-se que a Constituição não se encontra acabada e ao legislador caberia a tarefa de dar continuidade à do Constituinte, no cumprimento da Constituição, que se apresentaria como um “quadro” ou “moldura”, dentro do qual caberia atuar, importa refletir sobre esses limites, para que a Constituição não se converta de rígida, em flexível. O legislador não é livre para se afastar dos pressupostos constitucionais na atividade de elaboração de leis. Tanto os critérios formais e materiais como o núcleo essencial dos direitos e liberdades fundamentais estão postos e não podem ser afetados. Desde que atue nessa delimitação formal e material da Constituição, sua capacidade de legislar e a atuação da política estarão garantidas.

A realidade é mutante e a política tem o papel de dar cumprimento à Constituição e ampliar sua capacidade de eficácia. Nesse sentido, a concepção de Constituição-quadro, aplicada às normas de competência ou de fins constitucionais, assegura a continuidade conformadora do legislador no cumprimento dos conteúdos da Constituição, mormente nas funções da Constituição Económica e da Constituição Financeira. A Constituição não se esgota como estatuto mínimo ou como fundamento exclusivo e exauriente do ordenamento. O legislador, no limite dos critérios antecipados pela Constituição, terá sempre máxima efetividade. Com isso, harmoniza-se a relação entre ambos os modelos

97. SILVA, Virgílio Afonso da. *A constitucionalização do direito*. Os direitos fundamentais nas relações entre particulares. São Paulo: Ed. RT, 2004. p. 153.

98. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2008. p. 1436.

sem que se possa falar de preferência exclusiva de um sobre o outro (total e quadro), na medida em que cada norma poderá definir o regime mais adequado para compreender o papel do legislador e do intérprete. É que não há como afastar, juridicamente, o princípio da unidade da Constituição.

A Constituição visa a conferir legitimidade, estabilidade e organização à estrutura do poder. A durabilidade da Constituição depende, inexoravelmente, da atuação funcional dos órgãos estatais no seu cumprimento, para conferir máxima efetividade e concretização dos seus valores. Assim, cabe ao intérprete a tarefa de interpretar a Constituição sempre sob a égide da garantia de permanência e de continuidade do Estado.

De outra banda, o mesmo intérprete deve conduzir a interpretação para demarcar o âmbito material de atuação do poder, dentro dos limites definidos pela Constituição. A Constituição ordena o poder segundo angustos limites. E o faz mediante a estrutura da organização política e administrativa suficiente para cumprir suas competências, na sua mais ampla extensão. Cria os órgãos do Estado, reparte competências, disciplina os procedimentos a serem cumpridos pelos seus agentes, no exercício do poder, mas também impõe diversos limites materiais.

A limitação jurídica do poder na Constituição opera-se principalmente pela divisão dos poderes (i), pelo federalismo (ii), pela separação temporal dos mandatos (iii) e pelos direitos e liberdades fundamentais (iv). Os direitos fundamentais são os limites do poder por excelência. A simples declaração já impõe o dever de respeito e concretização dos seus conteúdos materiais. Para alguns constitucionalistas, seria possível distinguir entre *separação horizontal* e *separação vertical* de poderes. Como *separação horizontal*, ter-se-ia o princípio da divisão de poderes, entre Executivo, Legislativo e Judiciário, mediante separação das funções estatais. E como *separação vertical*, a descentralização da forma de Estado, pelo federalismo. O termo *separação vertical* contrasta com o regime jurídico empregado pela Constituição brasileira, que define as unidades federativas como “autônomas” (art. 18 da CF), logo, sem qualquer hierarquia entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.⁹⁹ Tem-se também a separação temporal do poder, que segue o regime democrático do procedimento eleitoral, periódico e sucessivo, para continuidade ou alternância do poder, mas sempre observada a delimitação prévia dos períodos.

Assim, pelo princípio da *unidade da Constituição*, todas essas limitações devem atuar integradas, segundo uma organização sistêmica, para afastar qualquer contradição ou conflito entre normas constitucionais. Ou como assinala Canotilho: “Como

99. Em sentido diverso, veja-se: “A ordem federal, contudo, corresponde a uma ordenação hierarquizada e não uma equiparação entre União e estados-membros ou mesmo Municípios, como se dá no caso brasileiro, possível até mesmo a intervenção federal nos estados e/ou municípios. Importa agregar que mesmo em estados unitários, existem níveis significativos de descentralização administrativa, que, por sua vez, também contribuem para uma (hierarquizada) racionalização e limitação do poder” (SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Ed. RT, 2012. p. 60-61).

princípio interpretativo quando com ele se quer significar que a constituição deve ser interpretada de forma a evitar contradições (antinomias, antagonismos) entre as suas normas”.¹⁰⁰ Com atenção para essa característica de sistematicidade, Friedrich Müller observa o *nexo* que deve existir entre *normas de direitos fundamentais* (como limites) e *normas de competência* (atributivas de poder), em face do princípio da unidade da Constituição.¹⁰¹ Nesse sentido, a concretização dos direitos fundamentais envolve a necessária concretização das competências constitucionais, para garantir o equilíbrio do ordenamento, em cuidadosa compatibilidade e coerência. Adicionalmente, como lembra Klaus Stern, uma Constituição deve atuar *promovendo a unidade*,¹⁰² tanto do federalismo quanto da própria sociedade.

A Constituição Financeira depende da unidade da Constituição, tanto pela acomodação entre normas de competências e limitações quanto pela permanente necessidade de unidade federativa, econômica e social, na integração das normas constitucionais para realização dos fins do Estado. Entretanto, o mais representativo resultado dessa concepção de unicidade repercute sobre a própria unidade do direito financeiro, a partir da Teoria da Constituição Financeira.

A unidade da Constituição Financeira não se trata de mera dicção opinativa de doutrina, como lembra Guillermo Corti, mas decorre da unidade gerada pela Constituição na sua totalidade,¹⁰³ o que vincula o intérprete à sua permanente observância. O

-
100. “Realizar a constituição significa tornar juridicamente eficazes as normas constitucionais. Qualquer constituição só é juridicamente *eficaz* (pretensão de eficácia) através da sua realização. Esta realização é uma *tarifa* de todos os órgãos constitucionais que, na actividade legiferante, administrativa e judicial, aplicam as normas da constituição” (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2008. p. 1226). “La fuerza normativa de la constitución abarca, pues, desde la unidad de la misma constitución con unidad de sentido, a todo el complejo completo de normas que componen la constitución, sin que sea viable dividir o romper aquella” (BIDART CAMPOS, German J. *El derecho de la constitución y su fuerza normativa*. Buenos Aires: Ediar, 2004. p. 59).
101. MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. Trad. Peter Naumann. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 76.
102. STERN, Klaus. *Derecho del estado de la república federal alemana*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1987. p. 231. Não é outro o magistério de Canotilho: “Na resolução dos problemas jurídico-constitucionais deve dar-se primazia aos critérios ou pontos de vista que favoreçam a integração política e social e o reforço da unidade política. Como *tópico* argumentativo, o princípio do efeito integrador não assenta numa concepção integracionista de Estado e da sociedade” (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2008. p. 1200).
103. “Se encuentran aquí plasmadas dos ideas centrales para el derecho constitucional financiero, tanto español como argentino: unidad y trascendencia. Por un lado la unidad conceptual de la actividad financiera o de la hacienda pública. Ingreso y gasto forman una unidad conceptual en términos jurídicos. Pero esa unidad, en segundo lugar, se sustenta no en opiniones teóricas, sino en la existencia de principios constitucionales comunes. Es el propio ordenamiento jurídico, a través de su regulación constitucional, el que afirma y consagra dicha unidlad. Unidad y coherencia constitucional de la actividad financiera que revela toda

regime constitucional de toda a atividade financeira do Estado, como receitas, despesas públicas, orçamento, crédito público, intervencionismo, converge para uma unidade: a Constituição Financeira.

7.2 *Interpretação da Constituição Financeira e efetividade*

Quanto à eficácia, a Constituição Financeira tem prevalência de aplicabilidade sobre qualquer outra fonte normativa no ordenamento no seu âmbito material. Esta primazia confere às suas normas caráter vinculante, em termos formais e materiais, entre efetividade e concretização do texto constitucional.¹⁰⁴

A força normativa da Constituição é critério permanente na aplicação constitucional, na linha adotada por Konrad Hesse, com especial interesse pela função integradora. Visa a assegurar a preeminência da sua eficácia, por uma preferência de aplicabilidade de suas regras e princípios.

Por princípio, todos os direitos e liberdades, no Estado Democrático de Direito, são normas constitucionais garantidas por meios processuais e materiais. Este garantismo inerente à Constituição confere aos direitos e liberdades máxima efetividade e cumpre com os deveres deles decorrentes. Como diz Canotilho, “a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê”.¹⁰⁵ Por conseguinte, caberá sempre ao intérprete a tarefa de oferecer máxima efetividade aos conteúdos constitucionais, com prevalência sobre qualquer outro.

*O princípio da máxima efetividade da Constituição*¹⁰⁶ é decorrência fundamental do modelo de constitucionalismo do Estado Democrático de Direito. E disso decorre uma necessária função integradora para manutenção da unidade política e jurídica proposta pela Constituição.¹⁰⁷ Em vista disso, não haverá outros caminhos a seguir a não ser aqueles

su relevancia al apuntar a un elemento exterior: la justicia, que encuentra su lugar racional al vincular la actividad financiera (y todas sus partes, así la actividad presupuestaria) con los elementos fundamentales del Estado de Derecho, en particular los derechos humanos. He ahí, entonces, la trascendencia de la actividad, que revela su sentido, como dijimos en un comienzo, en su aspecto teleológico, es decir, en su finalidad constitucional” (CORTI, Horacio Guillermo. *Derecho constitucional presupuestario*. Buenos Aires: Lexis Nexis Argentina, 2007. p. 93).

104. HESSE, Konrad. *Escritos de derecho constitucional*. Trad. Pedro Cruz Villalon. 2. ed. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1992. p. 41.

105. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2008. p. 1226.

106. HAMON, Francis; TROPER, Michel; BURDEAU, Georges. *Direito constitucional*. Trad. Carlos Souza. Barueri: Manole, 2005. p. 58.

107. “Todavia, como observa Ingo Sarlet: ‘há que levar a sério a advertência de Konrad Hesse, de que mediante recurso ao princípio do efeito integrador não poderá ultrapassar os limites da interpretação constitucional, é dizer, que não se legitima resultado obtido por meio de caminhos que não sejam condizentes com os parâmetros estabelecidos pela própria constituição” (SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Ed. RT, 2012. p. 213).

definidos na própria Constituição, com suas funções racionalizadoras, estabilizadoras e limitadoras do poder.

Ademais do princípio da *unidade da Constituição*, justamente para fazer cumprir sua força normativa e máxima eficácia, a interpretação requer, ao mesmo tempo, *concordância prática* entre fins e meios, como observa Konrad Hesse.¹⁰⁸

O *princípio da concordância prática* assegura o equilíbrio na atuação dos órgãos do sistema constitucional para a efetividade e concretização sem conflitos, mas coerente, de sorte a garantir que os fins a serem atingidos mantenham-se em equilíbrio com os meios, e as competências envolvidas, em harmonia.

Pelos princípios de unidade e máxima efetividade da Constituição, não se pode admitir interpretação divergente entre regras constitucionais de “fins” e regras constitucionais de “meios”. Daí a exigência de *concordância prática*. A Constituição dirigente, no modelo apregoado por Gilberto Bercovici, postula uma atitude do intérprete orientada à efetividade das normas constitucionais para que estas possam cumprir uma pauta de mudança social, como “programa de ação para a alteração da sociedade”, em face dos programas de políticas públicas inclusivas e distributivas, a exemplo do que consta do art. 3.º da CF.¹⁰⁹ De igual modo, no que couber à Constituição Financeira agregar meios para o atingimento deste fim, outra não pode ser a atitude do intérprete.

O *princípio da correção funcional*, por sua vez, confere à Constituição estabilidade para sua aplicação, no que concerne à distribuição constitucional de competências, para assegurar que qualquer interpretação de suas normas pelo Tribunal Constitucional deva vir acompanhada da preservação das competências legislativas do Parlamento, vedada a interferência nas funções legislativas (logo, defeso atuar como *legislador positivo*).

A Constituição Financeira, ao mesmo tempo que atua em complemento à Constituição dirigente, não pode ter as normas das suas competências interpretadas sem que isso seja acompanhado da máxima realização dos direitos ou liberdades envolvidos ou afetados. Este princípio implícito dirige-se ao intérprete para que este possa adotar todos os meios necessários para a consecução desse resultado de máxima eficácia na aplicação das normas constitucionais (na integração entre competências, princípios, regras de valor constitucional ou garantias).

108. HESSE, Konrad. *Escritos de derecho constitucional*. 2. ed. Trad. Pedro Cruz Villalon. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1992. p. 42.

109. Para a Teoria da Constituição Dirigente, a Constituição não é só garantia do existente, mas também um programa para o futuro. BERCOVICI, Gilberto. Política econômica e direito econômico. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDPE*, Belo Horizonte: Fórum, ano 1, n. 1, p. 199-219, mar.-ago. 2012.

IV

CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA E SUA RELAÇÃO COM A CONSTITUIÇÃO POLÍTICA. ESCOLHAS PÚBLICAS NA ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO: ENTRE SEPARAÇÃO DE PODERES E DEMOCRACIA

SUMÁRIO: 1. Considerações iniciais – Política e direito nas escolhas públicas da atividade financeira do Estado Democrático de Direito – 2. Estado e poder na atividade financeira do Estado Democrático de Direito – 3. Democracia como legitimidade da Constituição Financeira e a proteção da dignidade da pessoa humana – 4. A relação entre Constituição Financeira e Constituição Político Federativa: entre separação de poderes e atividade financeira do Estado: 4.1 Decisão política da atividade financeira – legalidade e discricionariedade – 5. A Constituição Financeira e os limites do gasto público na decisão das escolhas públicas – 6. Decisão política e Estado Social – autonomia democrática e vedação a interferências sobre decisões coerentes com a Constituição: 6.1 A decisão política e os meios para realização do intervencionismo – 7. Controles da decisão política na Constituição Financeira – 8. A captura da decisão política pelo Judiciário e os limites da interpretação constitucional na Constituição Financeira – os atropelos do ativismo e do chamado “neoconstitucionalismo” em matéria financeira – a garantia de prevalência do legislador democrático – 9. Considerações finais – A garantia de proteção da decisão política na atividade financeira do Estado.

1. Considerações iniciais – Política e direito nas escolhas públicas da atividade financeira do Estado Democrático de Direito

A noção de *Constituição material*, até meados do século XX, limitava-se à Constituição Política. Assim, matérias da “Constituição” eram apenas as que diziam respeito à separação e organização dos poderes e órgãos do Estado. Neste estudo, a noção de “Constituição Política” vê-se renovada, agora compreendida como Constituição parcial do Estado Democrático de Direito (e não mais o único conteúdo da Constituição material), a contemplar as regras vinculadas à forma, estrutura e organização do Estado e aquelas de limitação do poder. Dentre estas, a democracia, a divisão de poderes e o federalismo, cláusulas de identidade constitucional do Estado (art. 60, § 4.º, da CF). Daí preferirmos o termo Constituição Política-Federativa para identificar essa parcela material da Constituição.

A intertextualidade funcional entre Constituição Financeira e Constituição Político-Federativa é contínua e necessária. Política e direito coincidem nas *escolhas públicas* que se operam na atividade financeira do Estado.

Por *escolhas públicas* deve-se entender aquelas atividades de decisão dos agentes políticos,¹ mediante atos legais ou administrativos, segundo critérios democráticos ou funcionais controlados pelo Direito, exercidas ao longo de toda a atividade financeira do Estado. Este esforço de racionalização da decisão política com finalidade financeira,² posta à altura das suas mais elevadas aspirações e expectativas, vê-se renovado pelos valores e fins constitucionais do Estado Democrático de Direito.

Esclareça-se, desde logo, que a expressão “escolha pública” não equivale a alguma tradução da usualmente referida à escola americana da *public choice*.³

Propugnar por uma teoria da decisão política aplicada ao direito financeiro não equivale a romper com a juridicidade ou abrir espaço para subjetivismos.⁴ A raciona-

1. Neste conceito deve-se compreender inclusive o chamado “ordenador de despesas”. “La notion d’ordonnateur semble dépasser un cadre strictement administratif. Il est à l’origine de la dépense et de la recette, laissant place à la décision et, dans une certaine mesure, à l’opportunité. Décider implique de faire des choix qui, lorsqu’ils sont relatifs à la chose publique, reviennent par principe à une autorité qui relève du pouvoir politique” (THÉBAULT, Stéphane. *L’ordonnateur en droit public financier*. Paris: LGDJ, 2007. p. 91). Para uma obra que examine os critérios políticos destas escolhas, veja-se: RUBIN, Irene. *The Politics of Public Budgeting: Getting and Spending, Borrowing and Balancing*. 6. ed. Washington: CQ Press, 2010.
2. Assim explica Hans Peter Schneider: “En esta determinación funcional de la Constitución queda especialmente patente su carácter finalista y orientativo (normatividad intencional). La Constitución contiene directrices y objetivos para toda la actividad estatal, especialmente para la legislación. Por tanto, es un orden de configuración política. Y por otra parte limita la actividad estatal de cada uno de los órganos entre sí, así como su relación con el individuo, por lo que es al mismo tiempo un orden de protección jurídica” (SCHNEIDER, Hans Peter. *Democracia y constitución*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991. p. 42).
3. A escola da “public choice” identifica uma teoria econômica que teve largo impulso com a obra de James Buchanan e Gordon Tullock, intitulada “*The Calculus of Consent: Logical Foundations of Constitutional Democracy*”, publicada em 1962, ainda que fosse doutrina já conhecida desde o final do século XIX. Surge como uma crítica à economia de bem-estar (*welfare economics*), basicamente, à obra de Pigou, para identificar critérios para decisões políticas quando presentes “falhas de mercado”, ou seja, quando verificada a incapacidade de alocação eficiente de recursos em economias de mercado, o que pode ocorrer devido à atuação do Estado na economia, externalidades, informações inadequadas etc. Diante de alguma dessas falhas, justificar-se-ia a necessidade da intervenção do Estado para corrigi-las, a autorizar o emprego dos critérios racionais de controle, objeto da “public choice”, mas sem indicar qualquer solução aos problemas enfrentados. Diferentemente do caso americano, a Constituição brasileira já contempla todas as regras autorizadoras do intervencionismo estatal, bem como os fins constitucionais do Estado e as regras de dirigismo, justamente o que a obra mencionada sugere como solução (a constitucionalização dos critérios ou instituições por uma “Constituição Econômica”). Diante disso, não se toma o termo “escolha pública” com qualquer equivalente ao que se verifica em obras dessa linha teórica da Economia, cujos méritos são conhecidos, mas não adequados para o direito financeiro. Cf. BUCHANAN, James M.; TULLOCK, Gordon. *The calculus of consent: logical foundations of constitutional democracy*. Michigan: University of Michigan Press, 1965.
4. Cf. HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia: entre facticidade e validade*. Trad. Flavio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. vol. 2, 352 p.

lização jurídica propiciada pela constitucionalidade da política vê-se legitimada pela democracia, que passa, com o Estado Democrático de Direito, a assumir prevalência axiológica em todos os procedimentos formais da atuação do Estado.

Com a passagem do *Estado de Direito*, no qual a lei detinha o privilégio de máxima força estatal, sem controle de constitucionalidade ou com controles meramente formais, para o *Estado Constitucional*, a Constituição deixa de ser um “código” do poder do Estado, que o organiza e confere competências, para abranger, progressivamente, os direitos e liberdades fundamentais, assim como sua atuação na ordem social e econômica, até alcançar a sua forma mais acabada do Estado Democrático de Direito. Daí a importância de uma “Teoria da Constituição”, a partir das competências, princípios e garantias que definem o Estado e indicam seus fins no âmbito da Constituição Total.⁵

Estado Democrático de Direito é aquele que atende, dentre outros, aos paradigmas de separação de poderes, legalidade, autoaplicabilidade das normas constitucionais, efetividade de direitos e liberdades fundamentais e controle de constitucionalidade formal e material, mas principalmente onde a democracia impera como critério de legitimidade dos atos jurídicos, em conformidade com a Constituição.

É nesse contexto institucional que a decisão política da escolha pública, na *atividade financeira do Estado*, ganha nova dimensão, não mais como atos de exercício de pura “autoridade” estatal, vontade manifesta de agentes burocráticos⁶ desprovida de controles jurídicos, mas como resultado de escolhas patrocinadas por órgãos legitimados por procedimentos democráticos,⁷ e conforme com os fins constitucionais do Estado.

Como observa José Afonso da Silva, “a configuração do *Estado Democrático de Direito* não significa apenas unir formalmente os conceitos de Estado Democrático

5. Cf. FERRAJOLI, Luigi; MORESO, José Juan; ATIENZA, Manuel. *La teoría del derecho en el paradigma constitucional*. Madrid: Fundación Coloquio Jurídico Europeo, 2008. p. 84; KAPLOW, Louis; SHAVELL, Steven. *Fairness versus welfare*. Cambridge: Harvard University Press, 2002; TROPER, Michel. *La théorie du droit, le droit, l'état*. Paris: Presses Universitaires de France, 2001; MORTATI, Costantino. *Istituzioni di diritto pubblico*. Padova: Cedam, 1991; GRAÑA, Eduardo; ÁLVAREZ, César. *Principios de teoría del Estado y de la Constitución*. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2003; HÄBERLE, Peter. *El Estado Constitucional*. Trad. Héctor Fix-Ferro. Buenos Aires: Astrea, 2007.

6. “Il governo è il ‘principale’ dell’attuazione delle decisioni pubbliche. La burocrazia pubblica – intesa nel senso lato del termine che include anche gli insegnanti, i medici, l’esercito, la polizia, e gli stessi organi giudiziari e di controllo – costituisce l’assieme degli ‘agenti’ (o agenzie) che tali decisioni realizzano, tutelano e controllano” (FORTE, Francesco. *Principi di economia finanziaria* (trattato di economia pubblica). 2. ed. Milano: Giuffrè, 1988. p. 135).

7. No dizer de Lourival Vilanova: “O que a democracia acrescenta ao Estado liberal é a posição de sujeito portador de direitos subjetivos públicos, especificamente, de direitos subjetivos políticos; tais direitos importam na participação do povo-órgão no processo de poder. A relação torna-se dúplice: relação de coordenação – no povo participante – e relação de subordinação, o povo autolimitado, subordinado ao poder que é por ele mesmo instituído. Esse autogoverno é a democracia” (VILANOVA, Lourival. *A crise do Estado sob o ponto-de-vista da teoria do direito*. Escritos jurídicos e filosóficos. São Paulo: Axis Mundi, 2003. vol. 2, p. 54).

e Estado de Direito. Consiste, na verdade, na criação de um conceito novo, que leva em conta os conceitos dos elementos componentes, mas os supera, na medida em que agrega um componente revolucionário de transformação do *status quo*”.⁸ Definido o modelo hermenêutico, “criar” o Estado equivale ao mesmo que promover a permanente aplicação dos regimes jurídicos constitucionalizados, segundo a separação dos poderes,⁹ o federalismo, a proteção dos direitos e liberdades fundamentais e todas as competências e fins atribuídos pela Constituição aos órgãos do Estado.

A conduta do Estado em relação à dignidade da pessoa humana e conteúdo dos direitos sociais e políticos, de se ver, acentua a diferença entre o novo Estado Democrático de Direito e aqueles modelos de Estado de antanho, a justificar integral revisão do modelo para a aplicação do direito financeiro, a partir do modo como a Constituição Financeira é interpretada no âmbito desse constitucionalismo.¹⁰

Política é poder, e o direito financeiro requer o poder juridicamente qualificado para decidir sobre as escolhas da atividade financeira, mormente quando a Constituição funda um Estado Social,¹¹ com compromissos desenvolvimentistas, dirigido à efeti-

-
8. SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 119. Este sentido de revolução pode ser bem compreendido na obra de Lourival Vilanova: “Dá-se à revolução conteúdos diversos. Fala-se de revolução econômica (o industrialismo capitalista), de revolução religiosa (o protestantismo), de revolução literária (o romantismo): em todos os setores da cultura há processo revolucionário. Não poderia deixar de haver revolução política: a que implanta novas formas de organização de poder e novas estruturas à sociedade na qual se exerce o poder. A revolução política é implantação de nova forma à *civitas*, à *polis*” (VILANOVA, Lourival. *Teoria jurídica da revolução* (anotações à margem de Kelsen). In: _____. *Escritos Jurídicos e Filosóficos*. São Paulo: Axis Mundi, 2003. vol. 2, p. 43). Cf. ainda: DÍAZ, Elías. *Estado de derecho y sociedad democrática*. Madrid: Taurus, 1998; GREWE, Constance; RUIZ FABRI, Hélène. *Droits constitutionnels européens*. Paris: Presses Universitaires de France, 1995. p. 160; BONAVIDES, Paulo. *Do Estado liberal ao Estado social*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2004; EWALD, François. *L'Etat providence*. Paris: Grasset, 1986; BARCELLONA, Pietro. *Dallo stato sociale allo stato immaginario*. Torino: Bollati Boringhieri, 1994. p. 234 e ss.; DÍEZ MORENO, Fernando. *El estado social*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2004.
9. Cf. VILE, M. J. C. *Constitucionalismo y separación de poderes*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007; CLAVERO, Bartolomé. *El orden de los poderes*. Historias constituyentes de la trinidad constitucional. Madrid: Trotta, 2007.
10. Cf. BÖCKENFÖRDE, Ernst-Wolfgang. *Stato, costituzione, democrazia: Studi di teoria della costituzione e di diritto costituzionale*. Trad. Michele Nicoletti e Omar Brino. Milano: Giuffrè, 2006. p. 346 e ss.; MACHETE, Pedro. *Estado de Direito Democrático e administração paritária*. Coimbra: Almedina, 2007. p. 367 e ss.
11. “El principio del Estado social no se refiere a elementos estructurales de tipo institucional o legitimador, ni tampoco a garantías delimitadoras, como las que están incluidas en el principio del Estado de Derecho. Se plantea más bien como un fin del Estado y como un mandato de acción para los órganos del Estado, que se orienta hacia la desaparición del antagonismo y la desigualdad social en la sociedad, así como a asegurar para todos los supuestos sociales imprescindibles para la realización de la libertad” (BÖCKENFÖRDE, Ernst-Wolfgang. *Estudios sobre el estado de derecho y la democracia*. Madrid: Trotta, 2000. p. 129). “A Constituição de 1988 é basicamente em muitas de suas dimensões essenciais uma

vidade de direitos fundamentais, proteção da dignidade da pessoa humana e redução de desigualdades sociais e regionais, o que somente pode ser alcançado com respeito à função social da propriedade e redistribuição de riqueza.

Sem decisão política, a atividade financeira do Estado resulta mera gestão patrimonial, reduzida a simples exercício de burocracia, sem direção política ou qualquer conformidade com os anseios do povo, seguindo os rumos da democracia.

A organização da atividade financeira do Estado pressupõe a organização política e administrativa, como observa Veiga Filho.¹² É por esse motivo que a Constituição Financeira acopla direito e política, por ser esta imprescindível à ação do Estado na sociedade, por meio da Administração e da ação política.

Como um conceito material de Estado Constitucional somente pode ser obtido, como lembra Häberle, como expressão do poder juridicamente constituído e limitado por princípios constitucionais, como direitos fundamentais, divisão de poderes, independência dos tribunais, além de ser controlado de forma pluralista e legitimado democraticamente, o papel da Constituição quanto ao aspecto financeiro será ainda aquele de legitimar, pela democracia, a atuação política na atividade financeira do Estado, atendidos os critérios e procedimentos legais ou constitucionais válidos.¹³

Constituição do Estado social. Portanto, os problemas constitucionais referentes a relações de poderes e exercício de direitos subjetivos têm que ser examinados e resolvidos à luz dos conceitos derivados daquela modalidade de ordenamento. Uma coisa é a Constituição do Estado liberal, outra a Constituição do Estado social. A primeira é uma Constituição antigoverno e antiestado; a segunda uma Constituição de valores refratários ao individualismo no Direito e ao absolutismo no Poder” (BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 383). Como diz César García Novoa, “hay que recordar que el Estado social y el Estado democrático de Derecho no son fórmulas contradictorias y que el Estado social no legitima una relajación de las garantías del Estado de Derecho ni un intervencionismo autoritario, que dejaría de servir a los intereses del particular en aras de una voluntad de sobredimensionar los intereses generales. La fórmula Estado social y democrático de Derecho supone no sólo la tentativa de someter la actuación del Estado social – a la que no se quiere renunciar – a los límites formales del Estado de Derecho, sino también su orientación material hacia la democracia real” (GARCÍA NOVOA, César. *El concepto de tributo*. Madrid: Marcial Pons, 2012. p. 103); FORSTHOFF, Ernst. Concepto y esencia del Estado Social de derecho. In: ABENDROTH, Wolfgang; FORSTHOFF, Ernst; DOEHRING, Karl. *El estado social*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1986. p. 68-106.

12. VEIGA FILHO, João Pedro da. *Manual da ciência das finanças*. 4. ed. São Paulo: Monteiro Lobato, 1923. p. 19.

13. No Estado Democrático de Direito, todos os direitos são de aplicação imediata, a exigirem decisões políticas e escolhas democráticas sobre a forma de efetivação, ou como observa Regis Fernandes de Oliveira: “Desnecessário definir, explicar ou identificar os denominados direitos humanos individuais, coletivos ou sociais. Depreendem-se do ordenamento normativo. Todos têm aplicação imediata independentemente de qualquer legislação complementar. Eventualmente, alguns exigem lei intermediária. No entanto, se o legislador não exerce sua competência, eles não podem ser negados pelos tribunais, porque, a pretexto de não legislar, não pode ser frustrado o exercício de direitos essenciais da pessoa humana. O problema é

Os controles jurídicos da ação da política, vê-se, não podem chegar à negação das escolhas públicas, ao inibir, tolher ou abstrair a decisão política da atividade financeira do Estado, que é sempre revestida de juridicidade, nos seus procedimentos e formas. Impedir ou embaraçar a decisão política que atende aos ditames jurídicos é o mesmo que invadir competência, em contrariedade à divisão de poderes e à democracia.

Esta exigência de convergência entre política e direito para a atuação da atividade financeira do Estado não pode ser recebida como novidade. É mera aplicação do direito positivo. Basta verificar que a Lei 4.320/1964, no seu art. 2.º, já prescreve que “a Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a *política econômica financeira* e o *programa de trabalho do Governo*, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade”. Portanto, se o orçamento não contemplar esta representação da política e dos programas de governo, suficientes para evidenciar as escolhas públicas sobre receitas e despesas, não cumprirá juridicamente sua função constitucional e legal.

O orçamento deve ser um meio de transparência da aplicação do direito positivo (leis e atos administrativos primários que decidiram sobre a realização das despesas e receitas públicas) e da política (*política econômica financeira* e *programa de trabalho do Governo*), que se integram na atividade financeira do Estado.

2. Estado e poder na atividade financeira do Estado Democrático de Direito

A condição do Estado como ente social e histórico, cuja soberania popular manifesta-se pelo poder constituinte que instaura a Constituição, não se limita a um *corpus* meramente jurídico, desprovido da política. Esta minimização da política na atuação estatal, em parte, representa a crise da doutrina do Estado, com prevalência da Teoria da Constituição empregada como mera técnica, como bem esclarece Gilberto Bercovici.¹⁴

Sensível a esta percepção do papel da política, para Carl Schmitt, a Constituição deveria ser compreendida como “decisão”, aquela do poder constituinte, entendida

que, para o exercício de todos os direitos, é imprescindível que haja recursos” (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Gastos públicos*. São Paulo: Ed. RT, 2012. p. 122).

14. BERCOVICI, Gilberto. *Soberania e Constituição: para uma crítica do constitucionalismo*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. 384 p.; _____. A constituição dirigente e a crise da teoria da constituição. In: SOUZA NETO, Claudio Pereira et al. *Teoria da Constituição: estudos sobre o lugar da política no direito constitucional*. Rio de Janeiro: LumenJuris, 2003. p. 75-150. “A soberania popular tem sido, entre nós, meramente retórica e ornamental. O povo brasileiro, aliás, jamais exerceu, nem mesmo simbolicamente, o principal atributo da soberania, que é a aprovação da Constituição e de suas mudanças” (COMPARATO, Fábio Konder. Em busca de um remédio para a disfunção estrutural do estado contemporâneo. In: COUTINHO, Aldacy (Colab.). *Liber Amicorum: homenagem ao Prof. Doutor Antonio Jose Avelãs Nunes*. Portugal: Coimbra, 2009. p. 173). Cf. TAVARES, Andre Ramos. *Direito constitucional econômico*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 61 e ss.

como unidade política do povo.¹⁵ Para ele, o Estado seria um *status* dessa unidade, onde viceja toda a autoridade e valor da soberania, que é expressão máxima da política. Por isso, mesmo quando se rompe a *unidade jurídica* da Constituição vigente, ainda assim remanesce aquela *unidade política* do Estado.¹⁶ Ao diferenciar Constituição de Lei Constitucional, entende que a Constituição seria uma decisão sobre o tipo e a forma da unidade política do Estado, em virtude da qual a Lei Constitucional contemplaria uma diversidade de normas jurídicas sobre distintas matérias. Quando a Constituição diz que o Estado é uma república ou que o poder emana do povo, aí se encontra a “constituição”; tudo o mais seria “lei constitucional”. As críticas de Klaus Stern a essa separação são procedentes.¹⁷

Não descuramos, como antecipado, do papel da política na atuação do Estado ao longo de toda a sua atividade financeira. A Constituição surge a partir do “poder constituinte”; mas ela não apaga ou dilui a “soberania”, que remanesce com o povo e poderá a qualquer tempo usá-la para renovar o *poder constituinte*.¹⁸ Esta mesma

-
15. O resumo de Paulo Bonavides é esclarecedor: “A Constituição na acepção positiva emana, segundo Schmitt, de um ato do poder constituinte. A vontade política unitária existente é que se decide por uma Constituição; ela é o próprio Estado, ou seja, a unidade política do povo, capaz de introduzir novas formas fundamentais de organização”. Prossegue: “A Constituição, decisão consciente, vale por força de uma vontade política que existe, ou seja, a vontade que a elaborou, e toda normatização da lei constitucional pressupõe portanto tal vontade”. E conclui: “Fazendo secundário o formalismo da norma constitucional, Schmitt declara que as leis da Constituição valem por se fundamentarem na Constituição e têm por pressuposto essa Constituição, sendo por conseguinte a decisão política prévia a base de toda a regulamentação normativa ordinária e constitucional” (BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 183).
 16. Paulo Bonavides, entretanto, coloca uma questão fundamental: “Em rigor, o decisionismo de Schmitt é mais formalista do que material, não se prestando pois a fundamentar uma teoria material da Constituição, apesar de haver ele partido da realidade e não da norma, ressaltando sobretudo o lado político das Constituições” (BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 239). Cf. DENNINGER, Erhard; GRIMM, Dieter. Derecho y procedimiento jurídico como engranaje en una sociedad multicultural. In: DENNINGER, Erhard; GRIMM, Dieter. *Derecho constitucional para la sociedad multicultural*. Madrid: Trotta, 2007. p. 5. Veja-se ainda: SCHMITT, Carl. *Teoría de la constitución*. Madrid: Alianza, 2003. 377 p.; assim como seu discípulo: FORSTHOFF, Ernst. *Lo stato della società industriale*. Milano: Giuffrè, 2011; e um dos mais importantes estudiosos da sua obra: BÖCKENFÖRDE, Ernst-Wolfgang. *Stato, costituzione, democrazia*. Studi di teoria della costituzione e di diritto costituzionale. Trad. Michele Nicoletti e Omar Brino. Milano: Giuffrè, 2006.
 17. Na sua descrição do modelo mencionado, diz Klaus Stern: “Este concepto decisionista de constitución pasa por alto que la decisión del poder constituyente tiene que materializarse en una norma, a fin de poder actuar de manera constituyente” (STERN, Klaus. *Derecho del estado de la república federal alemana*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1987. p. 204).
 18. “La sovranità rimane piuttosto ivi contenuta potenzialmente e troverà il suo detentore concreto, di cui ha sempre bisogno, nell'autorità che sia in grado di decidere effettivamente in ultimo grado, in caso di conflitto, sul contenuto e sull'applicazione della costituzione”

soberania articula-se entre órgãos e competências do Estado, para o cumprimento da Constituição, razão pela qual direito e política são indissociáveis.

O poder expresso pela decisão política, mormente na deliberação sobre o destino da atividade financeira do Estado, não é menos do que parcela do poder soberano, ainda que limitada, sob a forma de “competência”. Por conseguinte, o princípio da divisão ou separação de poderes, como distribuição de funções entre os órgãos da estrutura do poder constitucional, segundo competências, equivale, necessariamente, a parcela de poder político, como expressão parcial da soberania.

O constitucionalismo ganhou força ao longo do século passado como o único modo de dominação do poder do Estado. A função precípua da Constituição seria limitar juridicamente o Estado, controlar as ações das decisões políticas segundo rigorosos procedimentos e formas jurídicas.

Agora, o império da “lei” dá lugar ao império da “Constituição”, e a lei passa de uma posição de preeminência para uma relação de necessária *conformidade*,¹⁹ como observa Gustavo Zagrebelsky, subordinada permanentemente à “Constituição”.

Certo, porém, Klaus Stern, quando diz que essa tarefa ou atitude de resistir e enfrentar os excessos de poder do Estado não é apenas da Constituição, mas um esforço que deve ser de todos os cidadãos, inclusive pela expressão democrática.

Entenda-se aqui a Teoria da Constituição como forma de compreender a Constituição pelo seu aspecto dogmático, na sua ordenação de limitação do poder e realização dos valores democráticos.²⁰ Aparentemente, é um lugar-comum dizer que a Constituição é o instrumento normativo fundamental, ou ordenamento básico do Estado, mas a Teoria da Constituição a assume com essa qualidade e propõe-se a densificar seu conteúdo, na relação com a sociedade, mediante instituições democráticas.

Desse esforço de constitucionalização (ou de juridicização) da política e do Estado, ao longo de todo o constitucionalismo, a pretexto de controlar o Estado, firmou-se o

(BÖCKENFÖRDE, Ernst-Wolfgang. *Stato, costituzione, democrazia*. Studi di teoria della costituzione e di diritto costituzionale. Trad. Michele Nicoletti e Omar Brino. Milano: Giuffrè, 2006. p. 595). Cf. ZACCARIA, Giuseppe; VIOLA, Francesco. *Diritto e interpretazione: lineamenti di teoria ermeneutica del diritto*. 2. ed. Bari: Laterza, 2004. p. 390.

19. ZAGREBELSKY, Gustavo. *Il diritto mite: legge diritti giustizia*. Torino: Einaudi, 1992. p. 56. Ver. CARRÉ DE MALBERG, Raymond. *La legge, espressione della volontà generale*. Trad. Mariana Calamo Specchia. Milano: Giuffrè, 2008. vol. 76; DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito constitucional tributário e due process of law: ensaio sobre o controle judicial da razoabilidade das leis*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

20. Segundo Kelsen: “Através das múltiplas transformações por que passou, a noção de Constituição conservou um núcleo permanente: a ideia de um princípio supremo determinando a ordem estatal inteira e a essência da comunidade constituída por essa ordem. Como quer que se defina a Constituição, ela é sempre o fundamento do Estado, a base da ordem jurídica que se quer apreender” (KELSEN, Hans. *Jurisdição constitucional*. Trad. Alexandre Krug. São Paulo: Martins Fontes, 2003. p. 131).

sentido de que a Constituição, como texto jurídico, deveria limitar ao máximo a aplicação da política, com prevalência do direito.

Essa atitude, porém, ao confundir a necessidade de limitação jurídica do Estado com verdadeira eliminação da política na interpretação constitucional, prestou-se como forte inibidor para um desenvolvimento de teorias sobre o papel da política nas escolhas democráticas que se operam na atividade financeira do Estado.

Com as constituições de Estado Democrático de Direito, a política retoma lugar privilegiado, haja vista o intervencionismo e o dirigismo do Estado,²¹ necessariamente, dependerem da política para formulação dos programas, metas, políticas públicas, medidas de redistribuição de rendas e outros.

A Constituição elege critérios de diferenciação entre o espaço da política e aquilo que se reserva ao direito, o que faz geralmente de modo expresso para tudo quanto somente possa ser decidido ou cumprido juridicamente.²² Matérias há para as quais a Constituição reduziu qualquer escolha política à competência exclusiva do legislador, e sob angustos limites, como é o caso da tributação. Em outros, porém, o espaço da política é mais amplo, tanto sobre a criação quanto sobre o próprio conteúdo das leis. Garante-se, assim, a coerência jurídica da Constituição e todos os atos infraconstitucionais, mas também permite-se o espaço da escolha política, naquelas hipóteses deixadas à livre escolha do legislador ou do Executivo, segundo os critérios democráticos.

Logicamente, onde a Constituição reduziu a prevalência da escolha política, por exigência de legalidade ou restrições expressas ao próprio legislador ou ao Executivo, a escolha passa a ser de exclusividade do direito, ainda que à política caiba decidir sobre o conteúdo e a melhor oportunidade da alteração. Salvo nestes, a escolha política tem seu espaço assegurado e não pode ser enfraquecida ou afetada por interferências de poderes ou órgãos diversos. Seu único limite será a Constituição.

A Constituição do Estado Democrático de Direito fecha o sistema jurídico, a partir do seu texto, mas não esgota a juridicidade nem exclui a política, mesmo com a exigência de legalidade, para a qual a escolha política vê-se limitada.

No Estado “Democrático”, poder político e poder jurídico devem conviver integrados na Constituição Político-Federativa. E isso porque, ao tempo que as competências

21. Ressalta-se conhecer a crítica lançada no capítulo introdutório da obra: CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *“Brançosos” e interconstitucionalidade: itinerários dos discursos sobre a historicidade constitucional*. Coimbra: Almedina, 2006. 345 p. Para um exame dos fins do Estado: DOEHRING, Karl. Estado Social, estado de derecho y orden democrático. In: ABENDROTH, Wolfgang; FORSTHOFF, Ernst; DOEHRING, Karl. *El estado social*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1986. p. 107-208.

22. Como assinala Klaus Stern: “El poder del Estado sólo se legitima si puede apoyarse en la constitución. Esta es la gran conquista del Estado Constitucional frente al Estado Absoluto. Todos los pouvoirs constitués tienen que ser reconducidos a la constitución; esta es la base de todo el ordenamiento jurídico, el cual no puede estar en contradicción con ella” (STERN, Klaus. *Derecho del estado de la república federal alemana*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1987. p. 221).

equivalem a parcelas do poder constituinte, os órgãos de decisão agem também com poder político, segundo os procedimentos e escolhas democráticas.

É nesse particular que a democracia assume máxima força eficaz. Se a novidade do Estado Constitucional de Direito Social é ser “democrático”, então a Constituição desse Estado deve assegurar meios de proteção para as escolhas públicas perpetradas pela decisão política dos órgãos democráticos.

O Estado Democrático de Direito, sabe-se, não se legitima apenas pela soberania do poder constituinte. Exige a contínua efetividade da *democracia*, expressa pela manifestação de vontade de homens livres. Neste, o cidadão, afastada a condição de súdito ou de submissão à autoridade, ao amparo do império da Constituição do Estado Democrático de Direito, sujeita-se aos atos públicos pela legitimação da formulação democrática e pela compatibilidade com os direitos e liberdades fundamentais, com garantias processuais para imediata intervenção, no caso de eventual descumprimento.

É importante destacar o sentido no qual se emprega o termo “Estado”, que pode significar, como bem observado por Carl Schmitt, o “direito” (dever ser) ou uma dada “forma de organização coletiva” (ser).²³ Essa diferenciação sobressai, igualmente, quando se fala do conceito de Constituição Financeira, que pode ser compreendida como o conjunto de normas jurídicas que regem a atividade financeira do Estado (dever ser), ou à atuação do Estado na realidade econômica, mediante realização concreta dos planejamentos, gastos e intervenções conforme a Constituição Dirigente (Estado como situação fática, na condição de “organização coletiva”).

A atividade financeira do Estado, no âmbito de uma Teoria da Constituição, colhe a organização estatal ao menos sob três perspectivas: 1) como complexo de órgãos legislativos e executivos habilitados para tomar decisões, nos limites entabulados pela Constituição, das escolhas sobre despesas públicas, gestão do patrimônio estatal e destino das receitas públicas, que dão continuidade à atividade financeira (*decisão política ou jurídico-legislativa*); 2) como atividade administrativa dos órgãos de Estado que realizam, *in concreto*, os atos da atividade financeira (*atos administrativos*); e 3) como conjunto de competências com capacidade para promover a atuação do Estado e determinar funções a serem atendidas pela atividade financeira estatal (*atos administrativos, de intervenção ou legislativos*).²⁴

Como soma das competências em matéria financeira,²⁵ a “atividade financeira do Estado” equivale à síntese de todas as *competências financeiras* da Constituição, que pode

23. Cf. SCHMITT, Carl. *Teoría de la Constitución*. Madrid: Alianza, 2003.

24. Cf. STERN, Klaus. *Derecho del estado de la república federal alemana*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1987. p. 238.

25. “En definitiva, el poder financiero no puede concebirse en la actualidad como una categoría unitaria derivada de la soberanía, sino como una fórmula abreviada para designar las competencias en materia hacendística; esto es, como el *haz de competencias constitucionales y de potestades administrativas de que gozan los entes públicos territoriales, representativos de intereses primarios, para establecer un sistema de ingresos y gastos*” (MARTIN QUERALT, Juan; SERRANO, Carmelo Lozano; CASADO OLLERO, Gabriel; TEJERIZO LÓPEZ, José

ser *legislativa*, para instituir as leis necessárias à criação ou autorização de receitas ou despesas, como também *administrativa*, na gestão e aplicação dos recursos públicos e realização das despesas, ou ainda *jurisdicional*, como as relativas aos controles externos, pelos tribunais de contas, ou de controle de constitucionalidade, inclusive pelo STF e demais juízes ou tribunais.

Na concretização da Constituição Financeira, pelas fontes de receitas ou forma de destino ou de realização dos gastos públicos, orientados sempre pela designação dos fins e valores constitucionais, a *decisão política* volta a ter lugar privilegiado na atuação do Estado Democrático de Direito, porquanto se faz imprescindível que a escolha pública seja reflexo de toda a Constituição a incidir, o que somente poderá se legitimar quando esta escolha-decisão for intermediada pelos representantes democráticos, segundo as preferências suscitadas pelo voto.²⁶

Correta, pois, a afirmação de Regis de Oliveira, para quem:

“A decisão de gastar é, fundamentalmente, uma decisão política. O administrador elabora um plano de ação, descreve-o no orçamento, aponta os meios disponíveis para seu atendimento e efetua o gasto. A decisão política já vem inserta no documento solene de previsão de despesas”.²⁷

Destarte, a decisão política na atividade financeira do Estado afirma-se como manifestação do poder financeiro, mas sob uma mudança de paradigma que não se pode olvidar: agora, não é o Poder Financeiro do Estado que legitima a atividade financeira como ato de “autoridade”, mas a democracia que o autoriza,²⁸ mediante escolhas políticas de governo ou do legislativo (lei) que não podem contrastar com a Constituição.

Manuel. *Curso de derecho financiero y tributario*. 14. ed. Madrid: Tecnos, 2003. p. 197). Ver ainda: PEREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario: parte general*. 11. ed. Madrid: Civitas, 2001. p. 27.

26. Nesse sentido são os estudos de Finanças Públicas das escolas americanas, sobre a relação direta entre eleição, votos, escolhas públicas e redistribuição de rendas, inclusive quanto às repercussões intergeracionais, afóra aqueles da “Public Choice”, dentre outros: HILLMAN, Arye L. *Public finance and public policy: responsibilities and limitations of government*. Cambridge: Cambridge, 2008, p. 393-460; TRESCH, Richard W. *Public finance: a normative theory*. 2. ed. San Diego: Academic Press, 2002; STIGLITZ, Joseph E. *Economia del Settore Pubblico – Fondamenti teorici*. Trad. Alessandro Balestrino e Giuseppe Pisauro. 2. ed. Milano: Hoepli, 2013.
27. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 5. ed. São Paulo: Ed. RT, 2013. p. 331.
28. “El principio de la división de poderes no aparece como algo opuesto al principio democrático, como un criterio de legitimación propio e independiente para el ejercicio del poder del Estado, de tal modo que fuera necesario llegar a un equilibrio entre ambos. Antes bien sus efectos solo se despliegan dentro del principio democrático y en su terreno.” E prossegue: “No existe ningún título jurídico que permita que algunos ámbitos del ejercicio del poder del Estado se liberen de la exigencia de la legitimación democrática” (BÖCKENFÖRDE, Ernst-Wolfgang. *Estudios sobre el estado de derecho y la democracia*. Madrid: Trotta, 2000. p. 122-123).

3. Democracia como legitimidade da Constituição Financeira e a proteção da dignidade da pessoa humana

O âmbito normativo do princípio da *democracia* deve ser construído a partir da Constituição. O seu conteúdo essencial assegura e protege as instituições ou procedimentos democráticos de legislação, administração (como se encontra no preâmbulo e nos arts. 1.º, art. 17, art. 34, VII, *a*, art. 91, art. 127, art. 194, parágrafo único, VII, art. 206, VI, art. 215, IV, art. 216-A).²⁹ É evidente, pois, a força axiológica do projeto democrático da Constituição de 1988.

O sufrágio livre, universal, secreto e direto, essência da legitimidade da representação na democracia brasileira, confere identidade à origem de todas as escolhas, de onde emanam os poderes atribuídos a representantes ou governantes majoritários para que tenham poderes de realização das escolhas públicas, em conformidade com os fins constitucionais do Estado e segundo os procedimentos democráticos.

No Estado Democrático de Direito, a democracia assume prevalência como regra de identidade constitucional, o que coloca os mecanismos de escolha dos governantes e as formas de composição ou de funcionamento dos órgãos do Estado submetidos formalmente não apenas às leis e à Constituição, mas aos procedimentos democráticos, por serem instituições que devem atuar democraticamente,³⁰ ou

29. “El fin del Estado es sólo el hombre. Y así el Estado es un mero medio para el fin que constituye el hombre” (MAIHOFER, Werner. Principios de una democracia en libertad. In: HESSE, Konrad. *Manual de derecho constitucional*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2001. p. 279). “A democracia determina de que forma e por meio de qual processo o povo participa no domínio sobre si mesmo” (DOEHRING, Karl. *Teoría do estado*. Trad. Gustavo Castro Alves Araújo. Belo Horizonte: Del Rey, 2008. p. 239). Ver: SCHNEIDER, Hans Peter. La constitución: función y estructura. In: _____. *Democracia y constitución*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991. p. 40. Para um excelente estudo comparado: LAUVAUX, Philippe. *Les grandes démocraties contemporaines*. 3. ed. Paris: PUF, 2004; ROSS, Alf. *Por que Democracia?* Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1989; TOCQUEVILLE, Alexis de. *A democracia na América*. 3. ed. São Paulo: Edusp, 1987; DAHL, Robert A. *A democracia e seus críticos*. São Paulo: Martins Fontes, 2012; _____. *Sulla democrazia*. Roma: Laterza, 2000.

30. A democracia é critério de legitimidade, mas também é medida de garantia: “Las garantías constitucionales de los derechos fundamentales son también garantías de la democracia. Varias veces he articulado la noción de democracia constitucional a partir de su relación con las cuatro clases de derechos en las cuales, a su vez, he dividido la categoría de derechos fundamentales: la *democracia política*, asegurada por la garantía de los *derechos políticos*; la *democracia civil*, asegurada por la garantía de los *derechos civiles*; la *democracia liberal* (o liberal-democracia) asegurada por la garantía de los *derechos de libertad* o la *democracia social* (o social-democracia): asegurada por la garantía de los *derechos sociales*. De aquí se desprende una noción cuatridimensional de la democracia como modelo normativo” (FERRAJOLI, Luigi; MORESO, José Juan; ATIENZA, Manuel. *La teoría del derecho en el paradigma constitucional*. Madrid: Fundación Coloquio Jurídico Europeo, 2008. p. 90-1). “Las vinculaciones y limitaciones del poder del Estado procedentes del Estado de Derecho están ya contenidas en parte en el principio democrático, en la medida en que los derechos de libertad e igualdad democráticos son condiciones constitutivas de la democracia misma. Pero, más allá de

seja, com participação da sociedade, como uma forma de governo sempre inclusiva, nunca excludente; participativa, nunca autoritária; numa síntese, submetida aos fins e valores da Constituição.³¹

A democracia pressupõe homens livres que se autodeterminam sob a égide da Constituição e das leis. Em vista disso, a “dignidade da pessoa humana” é pressuposto para a proteção da individualidade daqueles que constituem o “povo” e que são o fim maior do Estado Democrático de Direito. Na democracia, protegem-se igualmente as “minorias”,³² para que estas possam ter espaço e, se assim for o desejo manifesto do povo, amanhã possam também atingir a condição de “maioria”.

esto, estos derechos representan auténticas limitaciones para el poder político que ejerce el dominio constituido democráticamente” (BÖCKENFÖRDE, Ernst-Wolfgang. *Estudios sobre el estado de derecho y la democracia*. Madrid: Trotta, 2000, p. 125). Ou como observa Carl Schmitt: “La democrazia è una forma di Stato che corrisponde al principio di identità (cioè del popolo concretamente esistente con se stesso in quanto unità politica). Il popolo è il titolare del potere costituente e si dà esso stesso la sua costituzione. Inoltre, la parola democrazia può indicare un metodo di esercizio di determinate attività statali. Caratterizza quindi una forma di governo o di legislazione e significa che nel sistema della distinzione dei poteri uno o più di questi poteri, per la legislazione o il governo, sono organizzati secondo principi democratici con la più ampia partecipazione possibile dei cittadini” (SCHMITT, Carl. *Dottrina della costituzione*, Milano: Giuffrè, 1984, p. 297).

31. No Dizer de Regis de Oliveira: “O importante é encontrar mecanismos que possam dar legitimidade à participação popular. No orçamento participativo, por exemplo, em que se torna obrigatória a consulta à população sobre suas necessidades, deve haver instrumentos que possam permitir a livre manifestação da vontade. Não se pode excluir a manifestação da oposição. O debate, a dialética de argumentação deve fluir para que permita a captação da necessidade efetiva e real de determinada comunidade. (...) Dir-se-á que democracia é a prevalência da vontade da maioria. Nem sempre, no entanto. Apenas há a prevalência da vontade efetiva da maioria, quando esta respeita a minoria. Na medida em que a minoria não reconhece qualificação à maioria, rompe-se o diálogo e perde-se a pureza da participação popular. Enquanto a maioria utiliza métodos persuasivos de captação da vontade da minoria, permitindo a livre fluência do debate, há a qualificação da comunicação. Quando, no entanto, se percebe que a discussão livre das ideias é mera formalidade para que se chegue rapidamente ao resultado final, há farsa. De nada adianta, pois, pretender o controle social, se não há mecanismos hábeis e adequados para se chegar à efetiva captação da vontade correta” (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 5. ed. São Paulo: Ed. RT, 2013. p. 389).
32. Como observa Ataliba, quanto às minorias: “Balladore Pallieri dá especial ênfase ao problema da representação das minorias e respeito a seus direitos, expressando grave cuidado doutrinário com o tema, na linha de uma louvável preocupação democrática. É que só há verdadeira república democrática onde se assegure que as minorias possam atuar, erigir-se em oposição institucionalizada, e tenham garantidos seus direitos de dissensão, crítica e veiculação de sua pregação. Onde, enfim, as oposições possam usar de todos os meios democráticos para tentar chegar ao governo. Onde, de modo efetivo, a alternância *no poder* seja uma possibilidade juridicamente assegurada, condicionada só a mecanismos políticos dependentes da opinião pública” (ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 98).

E a Constituição de 1988 ampliou a capacidade de participação do povo nas decisões de Estado. Com abertura para a participação popular, a democracia³³ deixa de ter uma expressão meramente simbólica para assumir papel decisivo na articulação entre política e direito, Constituição e sociedade.³⁴ Diz Häberle que o Estado Constitucional democrático da atualidade entende-se e vive-se a partir do poder constituinte do povo.³⁵ O povo, no pluralismo total do Estado, é o único titular do poder constituinte.

Ao Estado impõe-se o respeito ao princípio de dignidade da pessoa humana como condição de existir da própria democracia. Se a soberania decorre do “povo”, visto na sua totalidade, esta é a fonte de afirmação da condição necessária, liberdade, igualdade e dignidade dos indivíduos, unitária ou coletivamente considerados, o que somente pode ser alcançado pela efetividade dos direitos e liberdades sociais. Nas relações intersubjetivas de interdependência no âmbito social, a garantia da dignidade humana, como lembra Werner Maihofer, conjuga-se com a garantia de solidariedade entre os homens. Não é por menos que a dignidade humana requer o combate à miséria, à pobreza ou condições prejudiciais de trabalho ou de vida social. Eis a essência da democracia, pois se o povo é o único detentor do poder, a dignidade e a solidariedade são os esteios de sustentação de toda democracia.

Na coletividade, não são apenas relações comutativas que se operam entre as pessoas, pela isonomia. Ao contrário, elas podem ser exploradas ou discriminadas. Ciente disso, a Constituição, no art. 3.º, veda qualquer forma de discriminação, como objetivo fundamental. Da liberdade e do coletivismo, porém, sobressaem sempre as diferenças entre as pessoas, por classe social, renda ou condições geossocioeconômicas. Por isso, cabe ao Estado o dever de realizar políticas de intervencionismo para reduzir essas diferenças, o que deve fazer em nome da dignidade da pessoa humana ou da solidariedade, para assegurar o aprimoramento das melhorias de vida do povo, o que se verifica como um dever de concretização da democracia, nos atos de escolhas públicas. O princípio da dignidade da pessoa humana concorre para a justiça financeira, como fonte de legitimidade das redistribuições de rendas.³⁶

33. Nesta linha: “A legitimidade da constituição é interna, não apenas externa, pois na democracia constitucional é impossível separar a validade da legitimidade, ou seja, a criação e o conteúdo da ordem. O princípio democrático serve como legitimador da constituição no sentido da congruência entre a soberania popular e o Estado democrático estabelecido na constituição, como serve de princípio de validade do constituinte, ou seja, como modo de expressão da vontade soberana” (BERCOVICI, Gilberto. *Soberania e Constituição: para uma crítica do constitucionalismo*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 18).

34. DALLARI, Dalmo de Abreu. *Direitos humanos e cidadania*. 2. ed. São Paulo: Moderna, 2004. 112 p.; CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 1181.

35. Cf. HÄBERLE, Peter. *El Estado Constitucional*. Trad. Héctor Fix-Ferro. Buenos Aires: Astrea, 2007. p. 239. Cf. DEBBASCH, Charles *et al.* *Droit constitutionnel et institutions politiques*. 4. ed. Paris: Economica, 2001. p. 92. Cf. CHEROT, Jean-Yves. *Droit public économique*. Paris: Economica, 2002. 712 p.

36. Nesse sentido, veja-se: APOSTOLI, Adriana. *La svalutazione del principio di solidarietà. Crisi di un valore fondamentale per la democrazia*. Milano: Giuffrè, 2012; CASADO OLLERO,

Em vista disso, a Constituição não apenas prescreve a dignidade como também garante sua proteção, com controle de constitucionalidade e outras garantias formais e materiais. O Estado Democrático de Direito, como ordem axiológica, está obrigado à busca do bem-estar e dignidade de todos.

E não faltam exemplos na Constituição, como prescreve o art. 194, parágrafo único, VII, cabe ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos: “VII – *caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados*”. Ou conforme o art. 198, III, da CF: “As ações e serviços públicos de saúde integram uma rede regionalizada e hierarquizada e constituem um sistema único, organizado de acordo com as seguintes diretrizes: (...) III – *participação da comunidade*”. Também é o caso do art. 204, II da CF:

“As ações governamentais na área da assistência social serão realizadas com recursos do orçamento da seguridade social, previstos no art. 195, além de outras fontes, e organizadas com base nas seguintes diretrizes: (...) II – *participação da população, por meio de organizações representativas, na formulação das políticas e no controle das ações em todos os níveis*”.

Ou ainda do art. 206, VI, da CF: O ensino será ministrado com base nos seguintes princípios: “(...) VI – *gestão democrática do ensino público, na forma da lei*”.

Por conseguinte, a noção de justiça social aprimora-se axiológica e metodologicamente pela dimensão do valor solidariedade, haurida do princípio da dignidade da pessoa humana, para orientar a atividade financeira do Estado. O caráter prestacional dos direitos positivos, o garantismo ou mesmo a assunção de ônus ou obrigações são seus principais efeitos. Basta pensar nas cobranças de contribuições sociais, nas isenções ou subvenções sociais, nos programas de redução de desigualdades ou mesmo em direitos sociais prestacionais.³⁷

Neste modelo participativo, consolida-se o princípio de Estado Democrático de Direito, nas suas máximas possibilidades, justamente no que concerne à aplicação dos

Gabriel. Aspectos constitucionales del derecho financiero: elementos axiológicos y valorativos del derecho financiero. *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, Madrid: Editorial de Derecho Financiero, vol. 39, n. 203, p. 1158, 1989. Cf. COSTA, Helena Regina Lobo da. *A dignidade humana: teoria de prevenção geral positiva*. São Paulo: Ed. RT, 2008. 174 p.; VILLEY, Michel. *Le droit et les droits de l'homme*. 3. ed. Paris: Presses Universitaires de France, 1998. 169 p.; GRZEGORCZYK, Christophe. *Théorie générale des valeurs et le droit: Essai sur les prémisses axiologiques de la pensée juridique*. Paris: LGDJ, 1982. 282 p.

37. Como assinala Griziotti: “Pertanto l'interesse pubblico rimane condizionato dal criterio della solidarietà sia dal lato delle spese sia da quello delle entrate pubbliche” (GRIZIOTTI, Benvenuto. *Sul rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*. Milano: Giuffrè, 1953. p. 248 e ss.); “Na república todo cidadão é responsável pelo bem comum” (DOEHRING, Karl. *Teoria do estado*. Trad. Gustavo Castro Alves Araújo. Belo Horizonte: Del Rey, 2008. p. 240).

recursos públicos nas atividades financeiras do Estado. Uma democracia que deve ser formal e material, com integração efetiva da participação popular e do controle social.³⁸

4. A relação entre Constituição Financeira e Constituição Político-Federativa: entre separação de poderes e atividade financeira do Estado

A Constituição Financeira depende intrinsecamente da Constituição Político-Federativa, que se ocupa da organização de Estado, na medida em que toda a atividade financeira desenvolve-se pelas pessoas de direito público interno, com observância da separação das autonomias e competências e das múltiplas relações existentes.³⁹

A Constituição Financeira, pelos valores em suas normas, comunica-se com a realidade e com a política, para definir as decisões financeiras da atuação do Estado. Esta vertente não se confunde, logicamente, com o texto da Constituição Política, que rege a forma de organização e atuação da política em toda a extensão do Estado, numa relação interdependente. E, tanto, que não existiria atividade financeira do Estado ou Constituição Financeira se não fosse a Constituição Político-Federativa.

Como dito acima, a política tem sua Constituição material, que é a Constituição Político-Federativa, a qual responde pela organização da estrutura de poder e pelo regime jurídico do seu exercício.⁴⁰ A separação de poderes continua como princípio

38. “Não se pode falar em democracia formal, em que se democratizam as instituições, mas não se democratiza a sociedade. Enquanto esta se vir alijada dos procedimentos decisórios, não há democracia. Há arremedo. Há burlesca encenação de episódios. (...) Esta é luta entre iguais” (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 5. ed. São Paulo: Ed. RT, 2013. p. 39).

39. Catarino, corretamente, diz: “a Constituição política financeira contém, por isso, normas especificamente financeiras e, para além destas, normas mais gerais, que corporizam uma dada ideia de Estado de Direito democrático, reportadas ao modelo de organização, às tarefas fundamentais do Estado e aos deveres e direitos fundamentais dos cidadãos”. Contudo, não se pode aceitar a proposta segundo a qual a “Constituição financeira integra a Constituição política, pelo que não encontramos nesta um sector normativo autónomo que àquela diga respeito, do mesmo modo que não existe, separadamente, uma Constituição social, económica ou laboral. Antes porém, as normas que as integram encontram-se espalhadas por todo o texto constitucional” (CATARINO, João Ricardo. *Finanças públicas e direito financeiro*. Coimbra: Almedina, 2012. p. 129).

40. Como assinala Hauriou: “*El orden constitucional es, finalmente, sistemático y total. No interesa solamente la forma política del Estado (aristocracia o democracia, monarquía o república), o la forma de gobierno (representativo o parlamentario), o la organización de los diversos mecanismos gubernamentales; interesa también, y antes que nada, las bases de la organización social, y, por consiguiente, las de la vida civil, lo cual no sorprende cuando se considera que la empresa política del Estado ha tenido siempre por fin el protectorado de la vida civil*” (HAURIOU, Andre. *Derecho constitucional e instituciones políticas*. 6. ed. Trad. Jean Gicquel; Patrice Gelard. Barcelona: Ariel, 1980. p. 12). “O objetivo da ideia da divisão de poderes é – somente em um primeiro plano, como será demonstrado – de caráter negatório; trata-se de impedir a concentração de poder em somente um órgão estatal e que esse poder possa ser objeto de abuso, caso não sofra qualquer controle. Uma limitação de poder,

fundamental da ordenação dessa nova Política. Suas regras organizam a estrutura do Estado (normas de organização, no sentido de Canotilho, ou princípio de organização, no dizer de Carl Schmitt), limitam o poder e asseguram o exercício das liberdades individuais, sob a égide dos princípios democrático e republicano. O controle jurisdicional da constitucionalidade da lei complementa esta separação de poderes.

Nenhum órgão do Estado ou maioria decide sem limites, sob uma competência absoluta. Ela estará sempre subordinada a formas jurídicas, à separação ou divisão dos poderes e à preservação dos direitos e liberdades.⁴¹ E, para conferir legitimidade a qualquer atuação dos poderes, a democracia posiciona-se como princípio fundamental de toda a ordem jurídica do Estado Democrático de Direito.

A Constituição Político-Federativa tem como objeto a unidade política do Estado Democrático de Direito, assim compreendido o conjunto indissociável das normas de organização do poder estatal e dos limites desse poder, pelos princípios, garantias e regras de direitos e liberdades individuais. Para tanto, incorpora como condições fundamentais a tutela da dignidade da pessoa humana, a república, a democracia, bem como a divisão dos poderes e o federalismo (separação vertical de poder).⁴² Desse modo, todas as competências dos órgãos e seus procedimentos dirigem-se aos fins da ação estatal como unidade política, que é o controle do poder, a proteção dos direitos fundamentais e a concretização dos fins constitucionais do Estado.

Observa Konrad Hesse que, dentre outras, as funções constitucionais estão situadas em duas grandes vertentes: a formação e manutenção da unidade política; e a criação e manutenção do ordenamento jurídico.⁴³ A Constituição Político-Federativa, ao mesmo tempo que reconhece a separação de poderes e a desintegração da unidade do poder estatal em múltiplas unidades periféricas do federalismo, como Estados e Municípios, tem como função instituir e assegurar a permanência da “unidade política”, pela integração. Por isso, em paralelo à *integração*, tem-se a função de *organização* do ordenamento jurídico sobre a atuação dos órgãos estatais, o que depende da forma

no sentido mencionado, pode ser institucionalizada de diversas formas. Pensa-se certamente em primeira linha na distribuição clássica do poder do Estado em Legislativo, Executivo e Judiciário, e essa divisão será também o objeto primordial da seguinte análise. Todavia, evita-se também a concentração de poder por meio do federalismo, trata-se da distribuição de poder entre a União e os Estados individuais, assim também, a garantia constitucional da existência de uma oposição no parlamento a garantia de direitos fundamentais, como delimitação intransponível para o Legislativo e o Executivo, a jurisdição constitucional, como controle do exercício de poder de outros órgãos estatais.” “Na república todo cidadão é responsável pelo bem comum” (DOEHRING, Karl. *Teoria do estado*. Trad. Gustavo Castro Alves Araújo. Belo Horizonte: Del Rey, 2008. p. 281).

41. Cf: HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. Trad. Luis Afonso Heck. Porto Alegre: Fabris, 1998. p. 219-220.

42. Cf: STERN, Klaus. *Derecho del estado de la república federal alemana*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1987. p. 236.

43. HESSE, Konrad. *Constitución y derecho constitucional*. In: BENDA, MAIHOFER, VOGEL, HESSE, HEYDE. *Manual de derecho constitucional*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2001. p. 2-7.

como a Constituição define os critérios estruturantes do Estado, segundo as competências para que os órgãos exerçam o poder estatal. E, como diz Hesse, os órgãos estatais encontram-se obrigados à cooperação, responsabilidade, controle e limitação do poder, inclusive evitar qualquer abuso de poder no exercício das competências, para interferências indevidas sobre os demais.

Separação de poderes e divisão de poderes têm diferenças, ou como observa Canotilho.⁴⁴ O *princípio da separação* de poderes seria uma *dimensão positiva*, como “constitucionalização, ordenação e organização do poder do Estado tendente a decisões funcionalmente eficazes e materialmente justas”, para cumprir as funções constitucionais; enquanto a *divisão* seria uma *dimensão negativa* do princípio, como controle ou limite do poder, com o objetivo de reduzir a ação do Estado sobre os particulares, pela desconcentração do poder. A separação funcional dos poderes constitui um princípio organizacional do Estado, segundo a criação de órgãos e atribuição de funções e competências. Com isso, tem-se o “controle recíproco do poder (*checks and balances*), “limites dos órgãos do poder” ou “*ordenação controlante-cooperante de funções*”.

Essas clássicas funções – legislação, execução, judiciária –, como diz Peter Häberle, permitem confirmar que “*la división de poderes se muestra como pieza central de todo Estado constitucional*”,⁴⁵ pelo que concorrem para a organização do Estado. Para Hauriou, a organização dos poderes integra a ordem constitucional, e o procedimento tem como finalidade conter o poder pelo poder. Desta colaboração obrigada e a necessidade de se chegar a um fim prático prevalecem complementaridades e controles recíprocos, para alcançar a moderação pretendida.⁴⁶

O princípio da separação de poderes, entre Legislativo, Executivo e Judiciário, deve ser entendido pela distinção de funções preponderantes, ao ser possível que um poder possa exercer, de modo subsidiário, as funções que não lhe são diretamente caracteriza-

44. “A constitucionalística mais recente salienta que o princípio da separação de poderes transporta duas dimensões complementares: (1) a separação como ‘divisão’, ‘controle’ e ‘limite’ do poder – dimensão negativa; (2) a separação como constitucionalização, ordenação e organização do poder do Estado tendente a decisões funcionalmente eficazes e materialmente justas (dimensão positiva).” E prossegue: “O sentido referido em (1) corresponde, em rigor, à ideia de divisão de poderes; o sentido referido em (2) aponta sobretudo para a ideia de separação de poderes. O princípio da divisão como forma e meio de *limite do poder* (divisão de poderes e balanço de poderes) assegura uma *medida jurídica* ao poder do estado e, consequentemente, serve para garantir e proteger a esfera jurídico-subjectiva dos indivíduos e evitar a concentração de poder. O princípio da separação na qualidade de *princípio positivo* assegura uma justa e adequada ordenação das funções do estado e, consequentemente, intervém como esquema relacional de competências, tarefas, funções e responsabilidades dos órgãos constitucionais de soberania. Nesta perspectiva, separação ou divisão de poderes significa *responsabilidade* pelo exercício de um poder” (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2008. p. 249).

45. HÄBERLE, Peter. *El Estado constitucional*. Trad. Hector Fix-Fierro. Buenos Aires: Astrea, 2007. p. 337.

46. HAURIOU, Andre. *Derecho constitucional e instituciones políticas*. Trad. Jean Gicquel; Patrice Gelard. 6. ed. Barcelona: Ariel, 1980. p. 14.

doras, nos limites da autorização constitucional. Assim o é quando o Executivo legisla ou decide conflitos de interesses, o Legislativo julga ou realiza inquéritos, quando o Judiciário cria regras jurídicas ou administra.⁴⁷ Em matéria financeira, a Constituição contempla diversas situações que permitem hipóteses de atuações em funções diversas, como os controles externos do Legislativo, que podem ter natureza judicante ou até mesmo executiva.

A Constituição Financeira depende da separação de poderes para que o *Poder Executivo* organize as propostas de leis orçamentárias e execute as cobranças de tributos, administre os bens e serviços do Estado e cumpra com os controles financeiros; bem assim que o *Poder Legislativo*, com a representação eleita, opere democraticamente na aprovação de receitas e despesas, bem como do orçamento, sempre mediante lei; e que o *Poder Judiciário* controle e decida juridicamente sobre a constitucionalidade ou legalidade dos atos praticados. Por isso, o êxito do processo de integração condiciona a própria existência e continuidade do Estado.

O Estado é a unidade de poder distribuído pelo poder constituinte e pela Constituição aos poderes constituídos, entes federativos e respectivos órgãos. E a atividade financeira do Estado deve refletir essa unidade. Por isso, as escolhas públicas do Executivo não podem ser obstadas pelos poderes quando conformes com o texto constitucional. De outra parte, a legislação expressa a vontade política, legitimada segundo o procedimento democrático, o que deve vincular a todos nas decisões vertidas em leis, no cumprimento legítimo das escolhas financeiras, e especialmente das leis orçamentárias.

A Constituição Político-Federativa é responsável, em muito, pelo controle da atividade financeira do Estado, especialmente por *controles políticos* que buscam o equilíbrio entre os poderes, mediante “freios e contrapesos” (*checks and balances*) típicos da separação de poderes. São controles para os atos jurídicos, como o controle de constitucionalidade ou a revisão das contas públicas pelos tribunais de contas, mas também controles há sobre as decisões políticas, tanto institucionalizados quanto operados pela própria sociedade civil. Neste caso, funciona a democracia participativa ou mesmo a influência sobre a moralidade administrativa.⁴⁸ A interdependência, ou intertextualidade, entre a Constituição Financeira e a Constituição Político-Federativa é evidente.

Toda a aplicação da Constituição Financeira realiza-se, por fim, pelo subsistema constitucional que regula o funcionamento da Administração Pública. Até poderíamos

47. Ver: GORDILLO, Agustín. *Tratado de derecho administrativo*. Buenos Aires: Macchi, 1982. vol. 1; BERCOVICI, Gilberto. Breves considerações sobre o poder de iniciativa legislativa do Executivo. *Revista da Procuradoria Geral do Município de Fortaleza*, Fortaleza, vol. 12, p. 45, 2004; GIANNINI, Massimo Severo. *Diritto amministrativo*. 3. ed. Milano: Giuffrè, 1993. vol. 2, 859 p.; STASSINOPOULOS, Michel. *Traité des actes administratifs*. Athenas: LGDJ, 1973. 315 p.

48. Cf. BIDART CAMPOS, German J. *El derecho de la constitución y su fuerza normativa*. Buenos Aires: Ediar, 2004. p. 107.

falar de uma Constituição Administrativa,⁴⁹ pelo corte material concernente à gestão do Estado, mas preferimos compreender seu espaço vinculado ao conteúdo da Constituição Política. Veja-se o caso da exploração direta de atividade econômica pelo Estado na ordem econômica (arts. 173 e 175). Essa seara, ao mesmo tempo, é matéria da Constituição Econômica, quanto à regulação do intervencionismo estatal; da Constituição Financeira, no que concerne ao modo de exercício da atividade financeira, pelo financiamento ou riqueza obtida; da Constituição Tributária, no que tange ao tratamento fiscal das empresas de capital público ou da cobrança de taxas para remunerar os serviços públicos; e matéria da Constituição Político-Federativa, no que concerne à forma de gestão e organização dos serviços públicos ou da atuação econômica do Estado. Como se vê, as zonas secantes concorrem para a máxima efetividade da Constituição total.

4.1 *Decisão política da atividade financeira – legalidade e discricionariedade*

Direito e política interagem para promover a aplicação da Constituição.⁵⁰ Esta visa a dominar o poder político, assim como o poder econômico, nas suas ilimitadas possibilidades de atuação. E o faz por meio de regras e princípios que ordenam os critérios normativos de cada um dos subsistemas constitucionais. Por isso, para bem compreender o domínio da decisão política, é importante avaliar o espaço de liberdade do legislador na Constituição Financeira.

A separação dos poderes financeiros, de legislar, administrar e julgar, reveste-se de importância crucial para o controle, mas também para o próprio exercício da atividade financeira do Estado. Todo o direito financeiro está submetido ao princípio da legalidade. Cada poder encontra-se obrigado ao cumprimento do seu conjunto de deveres na gestão do gasto público. Desse axioma normativo, é certo, pode-se supor que o espaço de discricionariedade resta bastante limitado em matéria de criação de políticas públicas, realização de contratos administrativos, autorização de despesas públicas e outros.

As decisões políticas de direito financeiro legitimam-se pela concretização de escolhas públicas coerentes com preferências democráticas, mas também por realizar o dirigismo constitucional decorrente da efetivação de princípios fundamentais, ao perseguir os fins e valores constitucionais do Estado, como é o caso da redução de desigualdades regionais e sociais, do desenvolvimento equilibrado, da sociedade livre, justa e igualitária, do interesse público, do bem-estar e de tantos outros.

49. Cf. MEDAUAR, Odete. *O direito administrativo em evolução*. São Paulo: Ed. RT, 2013. p. 265; BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 239; LADU, Giampaolo. *Processi decisionali e controlli di gestione nel settore pubblico*. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza Delle Finanze*. Milano: Giuffrè, vol. 59, n. 3, p. 462-508, set.

50. “Da Constituição decorrem as instituições políticas, nela firma-se normativamente a estrutura de poder” (VILANOVA, Lourival. *Teoria jurídica da revolução: anotações à margem de Kelsen*. In: VILANOVA, Lourival. *Escritos jurídicos e filosóficos*. São Paulo: Axis Mundi, 2003. vol. 2, p. 63 e ss.).

É por meio da política que a justiça das escolhas públicas integra-se às normas de finanças públicas pela eficiência e alocação de prioridades, segundo as necessidades coletivas. Assim, afastada a competência legislativa em matéria de orçamento, e observados os limites constitucionais, como aqueles da Constituição Tributária, tanto o poder executivo quanto o legislador têm ampla liberdade para definir o melhor direcionamento das despesas públicas, programas de redistribuição de rendas, procedimentos a serem seguidos, instrumentos de controle e outros.

Entre as competências da Constituição Financeira, portanto, estão, primordialmente, as seguintes: (i) competências para exigir tributos e outros meios de financiamento do Estado; (ii) competências para atingir objetivos, fins e valores constitucionais; (iii) competências para efetivar direitos e liberdades fundamentais; e (iv) competências para promover o dirigismo constitucional do Estado Social, mediante redução de desigualdades, eliminação de pobreza, promoção do desenvolvimento, medidas de inclusão de minorias ou de cidadania, que visam a concretizar direitos sociais, culturais ou assistenciais. Em todas estas modalidades, excetuados os limites constitucionais expressos, persiste o espaço da decisão política.

O Poder Financeiro do Estado é poder constituído,⁵¹ e para efetivar as atribuições constitucionais de competência, na sua totalidade, é que se deve identificar a observância dos princípios, fins e valores constitucionais a serem atingidos pelo Estado na concretização da Constituição.⁵² Ora, somente mediante a política, a guiar seu rumo, o Estado Democrático de Direito cumprirá esta missão, segundo as preferências declaradas válidas legitimamente nas urnas.

Assim, a política não converte o Poder Financeiro do Estado em *poder político*,⁵³ entendido como “poder discricionário”, “poder ilimitado”, “poder de império”. O

51. Como alude Geraldo Ataliba: “No desempenho desta competência, União, Estados e Municípios são obrigados a obedecer a todas as normas constitucionais, das quais se colocam como essencialmente importantes – principais, fundamentais, primaciais – o princípio da legalidade e o princípio da igualdade” (ATALIBA, Geraldo. *Hermenêutica e sistema constitucional tributário: interpretação no direito tributário*. São Paulo: Forense/Educ, 1975. p. 16).

52. “El significado de una Constitución no se agota por ello en la regulación de procedimientos de decisión y acción estatales (estatuto organizativo), ni, por otra parte, tampoco tiene por finalidad crear una integración armónica ajena a cualquier conflicto, ni superar las necesidades e intereses antagónicos para lograr un sistema social homogéneo (estatuto de integración), sino que se caracteriza sustancialmente por hacer posible una *consolidación democrática*, asegurando una convivencia social pacífica mediante la exclusión de la violencia para el logro de objetivos políticos, estableciendo el marco institucional para una actividad estatal unificadora, y realizando una libertad, igualdad y solidaridad concretas. Desde este punto de vista, la libre consociación en la comunidad democrática descarta cualquier régimen arbitrario” (SCHNEIDER, Hans Peter. *La constitución: función y estructura*. In: _____. *Democracia y Constitución*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991. p. 40). Ver ainda: MCCORMICK, John P. *Habermas, Supranational Democracy and the European Constitution*. *European Constitutional Law Review*, Cambridge: T.M.C. ASSER PRESS, vol. 2, p. 398-423, 2006.

53. “No hay lugar, en el Estado de Derecho, para un poder soberano, es decir, para un poder sustraído a toda regla; de forma que en un Estado de Derecho el poder financiero, al igual

“poder financeiro democrático” que exsurge da Constituição Financeira do Estado Democrático de Direito encontra-se integralmente submetido à Constituição.⁵⁴ Essa diferença modifica por completo o sentido de “poder político” de antanho. Reformulado, cumpre os objetivos de efetivar os fins e valores constitucionais ao longo dos tempos e segundo as preferências dos verdadeiros detentores do poder, que é o povo, mediante a escolha dos seus governantes, no transitório exercício da *potestas*.

Como dito acima, salvo aqueles casos em que a Constituição ou as leis obrigam expressamente a realização das despesas públicas, estas efetivam-se dentro do espaço de liberdade de escolha. As escolhas definem, então, três modalidades de discricionariedade:⁵⁵ a *discricionariedade de planejamento*, que corresponde à definição dos objetivos a serem alcançados e meios que servirão a esse propósito; a *discricionariedade normativa*, quanto à decisão democrática de eleição dos conteúdos das leis que implicam gastos públicos ou da sua inclusão no orçamento; e a *discricionariedade executiva*, pela realização concreta da despesa pública autorizada, quanto às despesas não obrigatórias.

A legitimidade da ordem política, ao amparo dos princípios democráticos, opera para confirmar as preferências do Estado a cada evento ou período, por lei. Daí a legalidade servir ao contínuo das aprovações dos gastos e receitas. A atividade financeira estatal lida com a patrimonialidade e recursos do Estado. Por conseguinte, em nenhum domínio do Estado ou da Administração Pública o recurso à legalidade se faz tão presente.

No modelo democrático de Estado (Constitucional) de Direito, as normas de direito financeiro complementam-se com a participação cada vez mais frequente da “esfera pública pluralista” (Marcelo Neves), ao facilitar e compor interesses, no todo ou parte conflituantes quanto à forma de aplicação dos recursos, escolhas dos gastos públicos ou controle da atividade financeira. Nesse modelo de Estado Constitucional, a prevalência da democracia é a fonte de legitimação permanente das condicionantes da aplicação do direito financeiro.

Somente poderá efetuar a decisão das escolhas públicas da atividade financeira do Estado o governante que respeite as “regras do jogo” da Constituição democrática,

que cualquier otra manifestación del poder político, debe ejercitarse en el marco del Derecho, esto es, del Ordenamiento jurídico en su conjunto (y no sólo en el de las concretas normas jurídicas, conforme a los postulados del hoy definitivamente superado positivismo legalista). Es, pues, el Ordenamiento jurídico en su totalidad el que al tiempo que legitima, delimita el ejercicio del poder financiero en sus diferentes manifestaciones” (MARTIN QUERALT, Juan; SERRANO, Carmelo Lozano; CASADO OLLERO, Gabriel; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. *Curso de derecho financiero y tributario*. 14. ed. Madrid: Tecnos, 2003. p. 178).

54. ESTELLER-MORÉ, Alejandro. Is there a connection between the tax administration and the political power? *International Tax and Public Finance*, Netherlands: Springer, n. 12. p. 639-663, 2005.

55. Conforme a distinção adotada por Eberhard Schmidt-Assmann, aplicada ao Direito Administrativo. Cf. SCHMIDT-ASSMANN, Eberhard. *La teoría general del derecho administrativo como sistema: objeto y fundamentos de la construcción sistemática*. Trad. Mariano Bacigalupo. Barcelona: Marcial Pons, 2003. p. 255.

alheado de outros interesses afora aqueles representativos dos valores que guardem conformidade com a Constituição e com a legalidade. Ou como diz Habermas: “A ideia da autolegislação de civis exige que os que estão submetidos ao direito, na qualidade de destinatários, possam entender-se também enquanto autores do direito”.⁵⁶ Eis como se realiza a Constituição Político-Federativa e, a partir desta, a Constituição Financeira, na sucessão de escolhas públicas da atividade financeira do Estado.

5. A Constituição Financeira e os limites do gasto público na decisão das escolhas públicas

Os recursos fiscais e patrimoniais do Estado são escassos, ao passo que as demandas são ilimitadas e sempre crescentes, ao tempo que se ampliam as complexidades da sociedade e da própria Fazenda Pública. Entretanto, como diz Michel Bouvier, a despesa pública tem uma dupla função, social e política: “Elle permet d’assurer une certaine forme de solidarité sociale, et elle joue le rôle de stabilisateur économique”.⁵⁷ Daí a imprescindibilidade da política na escolha pública, para garantir o atendimento das demandas do Estado Social, mas com permanente controle sobre as repercussões econômicas decorrentes da atividade financeira do Estado.

O aumento do gasto público é tema sempre recorrente. Desde a famosa “lei de Wagner”, segundo a qual as despesas públicas tendem a crescer de forma contínua e mais rapidamente que a renda nacional, o limite da despesa é sempre questão de interesse entre economistas.⁵⁸ Logicamente, o assunto preocupa, pelo quanto pode gerar de danos à economia, a depender da forma como os gastos são praticados.

Após Wagner, o problema dos limites da despesa volta a ser explorado por Schumpeter, no seu *Crises do estado fiscal* (1918). Para ele, a capacidade fiscal do Estado encontrava-se limitada pela economia e, em especial, pela capacidade de absorção do pagamento dos tributos pelos particulares, quando a despesa pública torna-se elevada ou excessiva. Era o caso da guerra que vivenciava. Como o excesso de despesas públicas poderia desencorajar os contribuintes a realizarem atividades econômicas, surgia, assim, a crise do Estado Fiscal.

E vieram ainda distintas teorias críticas e superadoras dos seus fundamentos, como foi aquela da *Public Choice*, pensada pelo economista suíço Wicksell (1896), mas am-

56. HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia: entre facticidade e validade*. Trad. Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. vol. 1, p. 156.

57. BOUVIER, Michel; ESCLASSAN, Marie-Christine; LASSALE, Jean-Pierre. *Finances publiques*. 6. ed. Paris: LGDJ, 2002, p. 55. Cf. POGGIOLI, Marcello. *Indicatori di forza economica e prelievo confiscatorio*. Padova: Cedam, 2012; FRANCO, António L. de Sousa. *Finanças públicas e direito financeiro*. 4. ed. Lisboa: Almedina, 1996. vol. 2, p.; FORTE, Francesco. *Principi di economia finanziaria*. 2. ed. Milano: Giuffrè, 1988. 1058 p. RUBIN, Irene. *The Politics of Public Budgeting: Getting and Spending, Borrowing and Balancing*. 6. ed. Washington: CQ Press, 2010.

58. Cf. WAGNER, Adolfo. *La scienza delle finanze*. Trad. de Maggiorino Ferraris e Giovanni Bistolfi. Torino: Unione Tipografica, 1891. p. 835.

pliada pelos americanos James Buchanan e Gordon Tullock (1962), ao afirmarem que certo consenso eleitoral sobre determinada proposta pode comportar custos e encargos elevados para os interessados ou apoiadores, em qualquer forma de processo eleitoral.

Nenhuma destas, porém, assenta-se na força normativa da Constituição, ao definir o modelo de intervencionismo que se há de aplicar. O limite das despesas públicas depende de fatores econômicos, quanto à capacidade de absorção das funções do Estado, mas é especialmente uma questão de ordem política, a ser debatida segundo os procedimentos democráticos, na consecução dos fins constitucionais do Estado, e para a qual a preocupação com o limite é sempre legítima.⁵⁹

A cada momento, o Estado deve decidir como gerir seu patrimônio e alocar os recursos obtidos. Essa decisão é influenciada pela Economia e pela Política. Por meio das normas constitucionais habilitam-se as condições para exercer o poder e limitar o Estado no seu agir. Assim, as constituições financeiras alinham regras para determinar os critérios das “escolhas” que se realizam por intermédio das decisões políticas. Dentre outras, a principal limitação é a legalidade.

A Teoria da Constituição Financeira assume o papel de delimitar os melhores parâmetros jurídicos para preparar a decisão política dos governos, ao estabelecer as prioridades e o destino dos gastos públicos, a partir das receitas obtidas, com tributos ou recursos hauridos do próprio patrimônio.

Dentre tantos outros, discute-se sobre limite do gasto público na realização dos princípios do Estado Social da Constituição de 1988, bem como limites da arrecadação. O certo é que estes são limitados pela Constituição segundo critérios de forma (anualidade, orçamento etc.) ou por regras materiais expressas, inclusive quando admite que a legalidade prescreva os campos objetivos das restrições.⁶⁰ Contudo, quando a

59. Como alude Juan Jorge Papier: “En el debate constitucional más reciente comienza a plantearse la posibilidad de una vinculación jurídico-fundamental del legislador *en materia de gasto público*, es decir, se pretende en cierta medida adelantar la línea de defensa de los Derechos fundamentales frente a una exorbitante imposición de tributos por el Estado. Se ha construido así, sobre la base del art. 14.1 GG, un Derecho fundamental del ciudadano a una política estatal de gasto público conforme con el mandato de economicidad” (PAPIER, Juan Jorge. *Ley Fundamental y orden económico*. In: HESSE, Konrad. *Manual de derecho constitucional*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2001. p. 576).

60. BUCHANAN, James M. Límites constitucionales al poder fiscal del estado. In: _____; McCORMICK, R. E.; TOLLISON, R. D. *El análisis económico de lo político*. Madrid: Instituto de Estudios Económicos, 1984. p. 74. “Há de se instaurar uma justa distribuição de recursos, para que possa haver a democratização da sociedade. Isto se faz com a democratização dos gastos. O objetivo, pois, do direito financeiro, é dar efetividade aos direitos constitucionais. Não se está mencionando o direito à prestação negativa do Estado. O que se tem em mira é a eficácia das políticas públicas, obrigando-se o Estado a ações positivas” (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. São Paulo: Ed. RT, 2013. p. 319). Sobre escolhas públicas no Brasil: MONTEIRO Jorge Vianna. *Governo e crise: escolhas públicas no Brasil e no mundo, 2007-2011*. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 2011; _____. *Como funciona o governo: escolhas públicas na democracia representativa*. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 2007.

Constituição não o faz diretamente, esta será sempre uma decisão livre do governante ou dos representantes legislativos, na contínua ponderação entre demandas sociais e situação conjuntural da economia.

Assim, a decisão política dos órgãos de governo e dos ordenadores de despesas integra a atividade financeira do Estado, que pode coincidir com as competências constitucionais.⁶¹

Em certas hipóteses, a Constituição prescreve limites máximos aos gastos públicos. Veja-se, por exemplo, a situação das despesas municipais. O art. 29-A estabelece limites para o total da despesa do Poder Legislativo Municipal, incluídos os subsídios dos Vereadores e excluídos os gastos com inativos, segundo proporções da receita tributária e das transferências designadas no artigo. Outro limite vê-se no art. 63:

“Não será admitido *aumento da despesa* prevista: I – nos projetos de iniciativa exclusiva do Presidente da República, ressalvado o disposto no art. 166, §§ 3.º e 4.º; e II – nos projetos sobre organização dos serviços administrativos da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, dos Tribunais Federais e do Ministério Público”.

Questão fundamental encontra-se no limite com despesas de pessoal: “Art. 169. A despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderá exceder os limites estabelecidos em lei complementar”. A Lei de Responsabilidade Fiscal, nos arts. 18 a 20, prescreve os critérios exigidos pelo art. 169 da CF. Há ainda as vedações do art. 167, como as seguintes:

“II – a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais; III – a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta; e VII – a concessão ou utilização de créditos ilimitados”.

De outra banda, afora as regras de limitação de gastos, as escolhas públicas podem implicar o aumento do gasto público.

O projeto de dirigismo constitucional, por si só, demanda contínuos e intensos investimentos, quer pelo desenvolvimento equilibrado e sustentável, quer pelas reduções de desigualdades ou políticas sociais de erradicação de pobreza, aliado à efetividade dos direitos e liberdades fundamentais, além dos valores das ordens econômica e social. As necessidades agravadas com aumento de demanda sobre os serviços de saúde e a premência da melhoria da educação, tudo somado, pressionam o aumento dos gastos e, por implicação lógica, as fontes de receitas. As escolhas políticas, nesse contexto, decidem sobre as preferências estratégicas da oportunidade dos gastos, mediante pla-

61. Na atualidade, e tanto mais após a crise econômica internacional, foi retomado o debate sobre a conciliação crescente entre atividade administrativa e rentabilidade aplicável aos serviços públicos, de interesse geral ou específico. Com isso, opera-se uma maior interação entre Direito Financeiro e Direito Administrativo, como forma de financiamento do Estado. Por tudo, veja-se: BERNARD, Sébastien. *La recherche de la rentabilité des activités publiques et le droit administratif*. Paris: LGDJ, 2001.

nejamento obrigatório, por programas, planos ou mesmo o orçamento, mas sempre nos limites da Constituição e das leis.

As políticas redistributivas de rendas afirmaram-se nos mais distintos países e os princípios de equilíbrio orçamentário e de Estado mínimo foram severamente abalados.⁶² Por conseguinte, ainda que não se tenha como limitar o teto máximo do gasto público, é possível impor controles, por leis ou atos administrativos, de sorte a promover garantias de estabilidade e condições de equilíbrio para a economia nacional.

A autorização e o limite das despesas públicas não se encontram subordinados ao montante arrecadado de receitas públicas. Isso, porém, é um desafio permanente para os governos, na execução dos orçamentos e projetos de investimentos e de redistribuição de rendas na sociedade. Ao jurista não cabe formular preferências por métodos econômicos. A Constituição Financeira define meios para atingimento dos fins constitucionais. Quanto à opção contábil ou econômica, somente a decisão democrática pela escolha dos programas de Governo pode definir o melhor modelo desejado pela sociedade, nas escolhas públicas e cumprimento dos fins do Estado.

A Constituição Financeira, é certo, tem a função de assegurar a efetividade de todos os direitos e liberdades fundamentais, o que deve fazer mediante adequado equilíbrio entre arrecadação e despesas públicas. Entretanto, como visto, a preferência entre equilíbrio orçamentário e atendimento a necessidades coletivas, ainda que com aumento do gasto ou do débito público, é uma decisão política que só pode ser tomada com ponderação e avaliada conforme a Constituição e as escolhas manifestadas pelo voto, quando do escrutínio democrático e republicano.⁶³

62. Esta também parece ser a compreensão de Regis de Oliveira: “Não há falar em Estado equilibrado, que atende parcialmente às necessidades públicas e coletivas. Há um Estado que vê seu contorno traçado em normas jurídicas ou costumeiras. Estas ditarão seu tamanho, suas competências e os limites de sua intervenção” (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Gastos públicos*. São Paulo: Ed. RT, 2012. p. 159 e ss.). “Es importante reconocer que en las sociedades democráticas occidentales existen de hecho restricciones constitucionales sobre los poderes fiscales de los Gobiernos, aun cuando estas restricciones hayan sido casi completamente ignoradas por los economistas” (BUCHANAN, J. M. *Limites Constitucionales al Poder Fiscal del Estado*. In: _____; MCCORMICK, R. E.; TOLLISON R. D. *El análisis económico de lo político*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1984. p. 145).

63. “Otro problema que se plantea en la ampliación de la actividad social del Estado es el de la consiguiente dependencia del Estado respecto de una economía expansiva, cuya aportación (creciente) se hace imprescindible con el fin de obtener los recursos necesarios para la realización de las tareas de garantía del Estado social, sin tener que intervenir en la asignación de bienes vigente. Y esto conduce a una identificación parcial entre Estado y economía, y a que el poder y las posiciones de influencia económico-sociales se transformen en un poder (indirecto) de decisión política” (BÖCKENFÖRDE, Ernst-Wolfgang. *Estudios sobre el estado de derecho y la democracia*. Madrid: Trotta, 2000. p. 130). Cf. PINELLI, Cesare. *Diritti costituzionali condizionati, argomento delle risorse disponibili, principio di equilibrio finanziario*. In: RUGGERI, Antonio. *La motivazione delle decisioni della Corte costituzionale*. Torino: G. Giappichelli, 1994. p. 548 ss.; RIVOSECCHI, Guido. *L'indirizzo Politico Finanziario tra Costituzione Italiana e Vincoli Europei*. Padova: Cedam, 2007.

Os direitos prestacionais que partilham da atividade de distribuição de rendas são de diversas modalidades (direito ao trabalho, assistência social etc.), segundo os fins constitucionais. Logicamente, não estão informados pelo princípio da isonomia, pois os recursos são escassos. É nesse cenário que se colocam as disputas acadêmicas e jurisdicionais entre aqueles que acreditam na capacidade ilimitada de atendimento das necessidades individuais e os que proclamam os limites dessas prestações, ora segundo a teoria da “reserva do possível”, ora conforme argumentações sobre decisões entre “escolhas trágicas” e outros.⁶⁴

Recentemente, porém, tornou-se *locus communis* falar de “custos dos direitos”, a partir de obra sobre modo difundida, quicá pela sua obviedade, dos professores americanos Stephen Holmes e Cass Sunstein: *The Cost of Rights*,⁶⁵ como se nisso houvesse alguma novidade. A questão, no Brasil, foi temperada com estudos das decisões judiciais sobre “reserva do possível”, dos tribunais alemães e americanos, além da obra “Escolhas trágicas”⁶⁶ de Bobbitt e Calabresi, a demonstrar que o orçamento não poderia suportar toda e qualquer necessidade individual.

A Constituição rege o porvir, ela mesma deve ser propiciadora de meios para que a política, por intermédio do direito e da democracia, instaure novos valores e direitos. Para tanto, deve-se conceber a Constituição como instrumento de transformação social e econômica, pelo dirigismo dos valores daquele sistema axiológico que é a Constituição

64. Cf. HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: W. W. Norton, 1999; CALABRESI, Guido; BOBBITT, Philip. *Tragic choices*. New York: W.W. Norton, 1978. 252 p.

65. A contribuição de Holmes e Sunstein está na percepção de que direitos demandam receitas públicas, sejam estes direitos ditos “positivos” ou “negativos”, diferenciação que, segundo eles, não poderia mais prevalecer para a análise da efetividade de direitos fundamentais pela atividade financeira do Estado. Nas suas palavras: “‘Where there is a right, there is a remedy’ is a classical legal maxim. Individuals enjoy rights, in a legal as opposed to a moral sense, only if the wrongs they suffer are fairly and predictably redressed by their government. This simple point goes a long way toward disclosing the inadequacy of the negative rights/positive rights distinction. What it shows is that all legally enforced rights are necessarily positive rights. Rights are costly because remedies are costly. Enforcement is expensive, especially uniform and fair enforcement; and legal rights are hollow to the extent that they remain unenforced. Formulated differently, almost every right implies a correlative duty, and duties are taken seriously only when dereliction is punished by the public power drawing on the public purse. There are no legally enforceable rights in the absence of legally enforceable duties, which is why law can be permissive only by being simultaneously obligatory. That is to say, personal liberty cannot be secured merely by limiting government interference with freedom of action and association. No right is simply a right to be left alone by public officials. All rights are claims to an affirmative governmental response” (HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: W. W. Norton, 1999).

66. CALABRESI, Guido; BOBBITT, Philip. *Tragic choices*. New York: W.W. Norton, 1978. 252 p.; AMARAL, Gustavo. *Direito, escassez & escolha: critérios jurídicos para lidar com a escassez de recursos e as decisões trágicas*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

Econômica.⁶⁷ Todo o programa de alocação de recursos dependerá do modo como a Constituição seja interpretada, quanto aos valores a serem efetivamente concretizados.

A Constituição Econômica convive com a Constituição Social como partes indissociáveis. É revelador dessa implicação jurídica o texto do nosso art. 1.º, ao prescrever como valores fundamentais a *dignidade da pessoa humana* (inciso III) e os *valores sociais do trabalho* e da *livre iniciativa* (IV). E o próprio art. 170 declara a *ordem econômica* “fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa” e que tem por fim assegurar a todos “existência digna”, conforme os ditames da “justiça social”. Em vista disso, os direitos sociais encontram-se integrados à ordem econômica até mesmo como forma de conferir convivência e atuação equilibrada entre ambos. Daí por que, como são cláusulas pétreas todos os princípios consagrados como direitos e liberdades fundamentais (art. 60, § 4.º), jamais poderiam ser afastados.

A dignidade da pessoa humana, que justifica a proteção ao mínimo existencial, enquanto direito objetivo, confere efeitos de *direito subjetivo fundamental* a todos, para que possam recorrer aos meios institucionais e processuais⁶⁸ necessários para o atendimento à sua condição. Como direito objetivo, garantido constitucionalmente, na forma de direito fundamental, amparam-lhe o *princípio de proibição do retrocesso*,⁶⁹ assim como os valores inerentes à igualdade material (*pessoalidade, não discriminação, proibição de privilégios e generalidade*).

No sentido material de redistribuição de rendas, está a dignidade da pessoa humana como fonte de máxima legitimidade. E a Constituição obriga a essa redistribuição, segundo diversos meios e critérios. Entretanto, como tudo, essas expectativas são ilimitadas e, por isso mesmo, a política, mediante escolha pública, deve eleger prioridades e a forma de realização dos objetivos e fins constitucionais. O limite da capacidade do Estado em realizar os anseios individuais existe, mesmo no Estado Social. Daí falar-se em “reserva do possível”,⁷⁰ como critério racional para delimitação das prestações do

67. Como observa Cármen Lúcia Antunes Rocha: “A Constituição passa, pois, a ser considerada e praticada como instrumento de transformação socioeconômica por meio de políticas públicas levadas a efeito, segundo um sistema de direito positivado, e não mais como mera retratação de uma realidade encontrada e que nem sempre, ou na maioria das vezes, entende com o quanto se faz necessário para o bem-estar de todos os homens” (ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *Constituição e ordem econômica*. In: FIOCCA, Demiano; GRAU, Eros Roberto (org.). *Debate sobre a constituição de 1988*. São Paulo: Paz e Terra, 2001. p. 27).

68. MENDES, Gilmar Ferreira. A proteção da dignidade da pessoa humana no contexto do processo judicial. In: MIRANDA, Jorge; SILVA, Marco Antonio Marques da (coord.). *Tratado luso-brasileiro da dignidade humana*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 127-141.

69. SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. p. 170 e ss. Cf. ainda: SARLET, Ingo Wolfgang. Direitos fundamentais sociais e proibição de retrocesso: algumas notas sobre o desafio da sobrevivência dos direitos sociais num contexto de crise. *Revista Brasileira de Direito Constitucional*, São Paulo, n. 4, p. 241-271, jul.-dez. 2004.

70. Diz Werner Maihofer sobre este critério: “Ello hay que interpretaria no sólo en sentido fiscal; más bien refuerza la idea de que la Ley Fundamental no está a favor de planteamientos

Estado, mas também da própria economia, quanto à capacidade de atender a todas essas demandas, mediante políticas públicas interventivas.

Os controles da atividade financeira do Estado contribuem para o aperfeiçoamento da democracia. Por isso, é preciso evitar o gasto desnecessário, reduzir o peso da máquina burocrática e erradicar a corrupção, pelo quanto é danoso ao patrimônio público, fere de morte as instituições democráticas e republicanas, impede os avanços do Estado e afeta o patrimônio coletivo, ao inibir o evoluir da sociedade e prestações dos direitos sociais a serem atendidos. Quanto maior for a responsabilidade do gasto, mais aprimorado o sentimento republicano.

E tão fundamental quanto o controle é encontrar meios para que o governante possa cumprir, legitimamente, os comandos constitucionais. A luta permanente, necessária e contínua, contra a corrupção e outras práticas iníquas ao patrimônio público não pode ter como consequência a letargia e inépcia do Estado, pelo amedrontamento e ameaças permanentes a quem exerce as funções de representação democrática. Antes, deve ser motivo para avanços e aprimoramentos institucionais, de modo a permitir maior qualidade e eficiência da Administração Pública no cumprimento dos fins constitucionais do Estado.

6. Decisão política e Estado Social – autonomia democrática e vedação a interferências sobre decisões coerentes com a Constituição

Ao longo dos tempos, verificou-se que não bastaria a lei para submeter o Poder Executivo à necessária higidez do sistema de finanças públicas. Daí o esforço de constitucionalização da matéria financeira para aprimorar controles que se possam aplicar inclusive a governos com maioria legislativa, como se verifica com maior frequência em Municípios, que poderiam facilmente alterar as leis como forma de flexibilizar as medidas de fiscalização ou de controles.

Persistem críticas à Constituição quanto à especificidade analítica das disposições sobre despesas públicas, a pretexto de que isso significa restrição à autodeterminação democrática do povo, pelo direcionamento que opera mediante voto popular às preferências e propostas do grupo eleito. Contudo, a constitucionalização da matéria econômica e financeira é protetiva de minorias, de direitos e liberdades fundamentais, ademais do intervencionismo do Estado, que não fica à mercê de qualquer “falha de mercado” ou outro critério econômico.

Todos esses rigores, à evidência, devem ser sopesados e não podem levar a democracia a qualquer submissão ao Judiciário.⁷¹ A autodeterminação legislativa deve ser

reivindicativos y apela sobre todo la responsabilidad del individuo. El legislador es directamente responsable de una configuración objetiva de los presupuestos de la que resultan las prioridades financieras” (MAIHOFER, Werner. Principios de una democracia en libertad. In: HESSE, Konrad. *Manual de derecho constitucional*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2001. p. 285).

71. “La burocrazia tende soprattutto ad accrescere il proprio prodotto, perché il suo potere, il prestigio, la carriera, le retribuzioni sono legati ad esso. Quindi la burocrazia pubblica, nei

assegurada como a capacidade de agir conforme a vontade política, i.e., pelas preferências indicadas no voto popular.⁷² Contudo, ao mesmo tempo que a democratização do gasto público reclama uma valorização da decisão política, deve ser assegurada a necessária interferência do Poder Judiciário quando presentes relevantes indícios de vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, mas sempre sob a “autocontenção judicial” (*judicial self-restraint*), ou seja, respeitada a *deferência ao legislador*,⁷³ por presunção de constitucionalidade dos seus atos.

Na Corte Constitucional dos Estados Unidos, a decisão “*United States v. Carolene Products Co.*” trouxe uma nota de rodapé (4.^a nota, quiçá a nota mais importante de todo o constitucionalismo mundial) que marcou a posição da Corte sobre suas próprias funções, ao reclamar a presunção de constitucionalidade e de legitimidade da legislação, observadas bases racionais de revisão (*rational-basis test*), em relação às decisões políticas dos legisladores democráticos, o que somente poderia vir superado quando quebrado o procedimento democrático ou em favor da proteção de minorias incapazes de defesa por intermédio do processo político. John Ely, então, defende que o Judiciário não pode invadir espaço político que se encontra vedado pela Constituição, numa defesa das decisões políticas e legislativas, para afastar qualquer interferência judicial dos tribunais, sob pena de se constituir em árbitro do processo político.⁷⁴

É sempre bom lembrar que os autores que propugnam uma república dos princípios e de juízes concretizadores não são o consenso universal. Em oposição a Dworkin,

vari servizi, tenderà all’espansione del volume di spese pubbliche (...) È più logico supporre che poiché la burocrazia ha bisogno del consenso del governo e questo di quello dei cittadini, essa debba fornire, come la grande impresa ai suoi azionisti, ‘un profitto minimo’, quindi una ‘soddisfazione’, anche se non ‘massimizzazione’” (FORTE, Francesco. *Principi di economia finanziaria* [trattato di economia pubblica]. 2. ed. Milano: Giuffrè, 1988. p. 138).

72. Nesse sentido, seguimos na trilha do entendimento de Regis de Oliveira, a saber: “Ocorre que, no mundo atual, que exige tomada imediata de decisões, de vinculações internacionais, de rapidez na adoção de políticas públicas, de solução de conflitos, etc., o ideal seria o movimento inverso, isto é, o esvaziamento dos comandos constitucionais, transferindo-se para a legislação e regulamentos o atendimento das necessidades públicas” (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 5. ed. São Paulo: Ed. RT, 2013. p. 325). Sem dúvidas, este é o grande teor do debate sobre o conteúdo de uma Teoria da Constituição Financeira, quanto ao limite da sua própria extensão. De fato, o ideal seria que da Constituição fossem expurgadas regras tão comezinhas, como aquelas que chegam até mesmo às raias da especificidade da classificação de gastos com pessoal ou com a ordenação de fundos específicos. “A análise demonstra que o elemento político do fenômeno financeiro exerce não apenas uma influência pré-normativa na formação da lei, mas integra, também, a atividade financeira, porque são políticos os fins e as diretivas, o sujeito, que é o Estado, e os processos coercitivos adotados pelas finanças públicas” (BORGES, José Souto Maior. *Introdução ao direito financeiro*. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 83).
73. Cf. THAYER, James Bradley. The origin and scope of the American doctrine of constitutional law. *Harvard Law Review*, vol. 7, p. 129-156, 1893; WALDRON, Jeremy. The core of the case against judicial review, *The Yale Law Journal*, Issue 6, p. 1346-1406, vol. 115, 2006.
74. Passim: ELY, John Hart. *Democracia e desconfiança*. Uma teoria do controle judicial de constitucionalidade. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

John Ely defende que a democracia deve limitar-se aos procedimentos constitucionais e legais, os quais devem demarcar não bem o conteúdo da democracia, mas os “procedimentos da discussão democrática”, dentro dos quais o Estado deve atuar. Os juízes não podem chegar ao ponto de interferirem no processo democrático. Devem, sim, garantir o funcionamento daqueles procedimentos, além de proteção das minorias, quando for o caso. Em qualquer decisão política na atividade financeira do Estado, o agente deve levar em conta que o Estado Democrático de Direito brasileiro encontra-se comprometido com a realização da justiça social mediante a redistribuição de rendas e a concretização de um verdadeiro Estado de “bem-estar social” (*welfare state*).⁷⁵

O Estado Social, imerso no Estado Democrático de Direito, é um projeto a ser concretizado, uma construção permanente, sob a égide da democracia, a influir em todos os procedimentos, e como principal medida de legitimidade das decisões. Não deve centrar-se apenas na isonomia, pois a solidariedade é cláusula pétrea; não deve servir apenas a um grupo da maioria eleitora que vence democraticamente, mas atender a todos e especialmente às minorias. Não pode abandonar as liberdades de mercado, pois são elas meios de ação interventiva para a realização da justiça social, pelo trabalho, pelos tributos arrecadados e pelo aumento da riqueza nacional.

A Constituição consagra, sim, um Estado de “bem-estar” social, como melhor evidência da proteção da dignidade da pessoa humana em diversos dispositivos. No Preâmbulo, prescreve que o Estado Democrático de Direito encontra-se destinado a assegurar o *bem-estar*, como um dos valores supremos. No art. 193, prescreve que a ordem social tem como objetivo o *bem-estar* e a *justiça sociais*. No parágrafo único do art. 23, prevê que “leis complementares fixarão normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o *equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional*”. No art. 219, vincula o mercado interno a ser incentivado de modo a viabilizar, além do desenvolvimento cultural e socioeconômico, o *bem-estar* da população. No art. 230, a garantia de que o Estado tem o dever de defender a dignidade e *bem-estar* dos idosos, bem como de toda a família. No art. 186, a função social da propriedade rural deve evitar a exploração e favorecer o *bem-estar* dos proprietários e dos trabalhadores. Por fim, expressamente garante o *bem-estar* aos indígenas (art. 231, § 1.º).⁷⁶ Ademais, dá proteção à dignidade da pes-

75. Mesmo que escolas econômicas sinalizem a *eficiência* (na alocação dos recursos) e a *igualdade* (em face da distribuição de rendas) como parâmetros que dependem de “regras do jogo” institucionalizadas, sob a presença de uma economia de mercado pautada por um “ótimo de Pareto” ou demandas de equilíbrio orçamentário, em países cuja Constituição assegura o Estado Social essas medidas reclamam evidente acomodação. Veja-se: BISES, Bruno. *Lezioni di scienza delle finanze. L'intervento pubblico nel sistema economico*. 2. ed. Torino: G. Giappichelli, 2005. vol. 1, p. 29 e ss.

76. SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007; CENCERRADO MILLÁN, Emilio. *El mínimo exento: en el sistema tributario español*. Madrid: Marcial Pons, 1999. p. 63; ADEODATO, João Maurício. *A retórica constitucional: sobre tolerância, direitos humanos e outros fundamentos éticos do direito positivo*. São Paulo: Saraiva, 2009; FLEISCHACKER,

soa humana (art. 1.º, III; art. 3.º, III; art. 5.º, XXXIV, LXXIII, LXXIV; art. 6.º; e art. 7.º, IV).⁷⁷

6.1 A decisão política e os meios para realização do intervencionismo

A Constituição Financeira, ao definir os meios e os procedimentos necessários à obtenção de receitas ou realização de despesas,⁷⁸ afasta-se de mera “retórica constitucional”, como adverte Gabriel Casado Ollero, quando não se conferem as condições técnicas necessárias para que a atividade financeira estatal possa atingir suas finalidades e realizar os fins constitucionais do Estado.

Dentre outros modos de intervencionismo, a redistribuição de rendas é das mais importantes, cuja extensão depende integralmente da decisão política. Por muito tempo, foi considerada como parte da *extrafiscalidade*,⁷⁹ e não como função *fiscal*. Uma estratégia da doutrina da Ciência das Finanças para excluir da *atividade financeira do Estado* a função *redistributiva*. Como diz Juan Jorge Papier, “hay que tener en cuenta que sólo desde una perspectiva ideal cabe distinguir y clasificar como *tipos contrapuestos* a los tributos con fin fiscal y los reguladores”.⁸⁰ Para os autores clássicos, a função extrafiscal

Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. Trad. Álvaro de Vitta. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 43 e ss.; CUNHA, Paulo Ferreira da. *Tratado da (in)justiça*. Lisboa: Quid Juris, 2008; SILVA, Luís Virgílio Afonso da. *A constitucionalização do direito: os direitos fundamentais nas relações entre particulares*. São Paulo: Ed. RT, 2004; MIRANDA, Jorge. A dignidade da pessoa humana e a unidade valorativa do sistema de direitos fundamentais. In: _____; SILVA, Marco Antonio Marques da (coord.). *Tratado luso-brasileiro da dignidade humana*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 167-176; MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego. *La protección del mínimo existencial en el ámbito del I.R.P.F.* Madrid: Colex, 1996; GRUPENMACHER, Betina Treiger. Justiça fiscal e mínimo existencial. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÖRRES, Heleno Taveira (org.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 99-114.

77. Lei 8.742, de 07.12.1993, Lei Orgânica da Assistência Social.

78. “Sin embargo, la constitucionalización de la justicia en el gasto público corre el riesgo de quedar reducida a pura *retórica constitucional* si no se alcanza a concretar los *criterios técnico-jurídicos* que permitan la efectiva ‘asignación equitativa de los recursos’ y los mecanismos e instrumentos técnicos que allanen el *control* (interno y externo) de las decisiones de gasto y el establecimiento de un *sistema legal de responsabilidades*” (CASADO OLLERO, Gabriel. Aspectos constitucionales del derecho financiero: elementos axiológicos y valorativos del derecho financiero. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Madrid: Editorial de Derecho Financiero, vol. 39, n. 203, p. 1148, 1989). Cf. CAUDAL, Sylvie. L’apport des textes constitutionnels révolutionnaires au droit financier et fiscal. In: FAVOREU, Louis; HERTZOG, Robert; ROUX, André (Org). *Constitution et finances publiques*. Études en l’honneur de Loïc Philip. Paris: Economica, 2011. p. 349-364.

79. “A atividade financeira do Estado, para os adeptos da extrafiscalidade, é um método pelo qual se exerce a influência da ação estatal sobre a economia (*regulatory effects*); visa atingir escopos extrafiscais de intervencionismo estatal sobre as estruturas sociais” (BORGES, José Souto Maior. *Introdução ao direito financeiro*. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 52).

80. PAPIER, Juan Jorge. Ley Fundamental y orden económico. In: HESSE, Konrad. *Manual de derecho constitucional*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2001. p. 566-580; PAPIER, Juan Jorge.

sequer poderia integrar o orçamento do Estado, haja vista a *neutralidade* a ser atendida. Ocorre que a redistribuição de rendas pode ocorrer, a título de exemplo, pela *redução da renda* de algumas categorias, por tributação destas, de modo *direto*, sobre a renda ou o consumo dos contribuintes, ou *indireto*, quando se tem os efeitos sobre os preços dos bens (possuidores de renda), ou pelo *aumento da renda real* de algumas categorias, como ocorre com subsídios, subvenções ou isenções tributárias.

Sempre vigorou nos estudos da *economia de mercado* a noção de *neutralidade* da atividade financeira do Estado, de tal modo que a tributação e a realização de despesas públicas ou medidas orçamentárias de qualquer natureza não interfeririam nas posições ou decisões econômicas dos particulares. Numa equivalência com “ótimo de Pareto”, o regime de perfeita concorrência deveria assumir a máxima eficiência na combinação dos fatores de produção e consumo e o Estado só pode interferir para remover a causa da ineficiência do funcionamento de mercado.⁸¹ Esse modelo, porém, não mantém conformidade com a Constituição brasileira de 1988, que exige o intervencionismo e o dirigismo constitucional para concretização dos fins constitucionais do Estado.

A análise de custo-benefício (*cost-benefit analysis*) é o método por excelência das decisões políticas ou escolhas públicas, ao lado de tantos outros sugeridos pela Ciência das Finanças. Parte do pressuposto basilar da escassez dos recursos disponíveis para determinar a máxima eficiência na eleição dos critérios de aprovação das despesas.⁸² E a Ciência das Finanças, por sua vez, coloca à disposição dos agentes públicos diversos parâmetros que, se conjugados, podem ser úteis para racionalizar o procedimento, como *custo de oportunidade* etc.

No Brasil, a Constituição Financeira predispõe os fins e objetivos constitucionais do Estado e deixa para o Executivo o espaço de escolhas políticas sob rígidos limites de forma e de dirigismo estatal, segundo os princípios da Constituição Econômica. Mas não só. Prescreve os limites da atuação do Poder Legislativo e as pautas de princípios

Ley fundamental y orden económico. In: HESSE, Konrad. *Manual de derecho constitucional*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2001. p. 578.

81. Não se pode dividir o bem público segundo beneficiários individualizados, logo, a redistribuição não se pode determinar, salvo o direcionamento conforme critérios previamente definidos. Por isso, corretamente, diz Cosciani: “Ciascun individuo che fa parte della collettività è suscettibile di beneficiare degli effetti della redistribuzione e non può essere escluso dal godimento dei suoi benefici” (COSCIANI, Cesare. *Scienza delle finanze*. Torino: Utet, 1991. p. 71).
82. “El problema se suscita en el momento de determinar la *operatividad de los principios de justicia en el gasto público*. En este punto hay una circunstancia que dificulta sensiblemente la penetración de principios materiales de justicia en el ámbito del ordenamiento de los gastos públicos: el carácter esencialmente político de la decisión presupuestaria. *Naturalaleza política de la decisión presupuestaria y límites de carácter estrictamente jurídico* son conceptos difícilmente armonizables” (MARTIN QUERALT, Juan; SERRANO, Carmelo Lozano. *Curso de derecho financiero y tributario*. 4. ed. Madrid: Tecnos, 1993. p. 32). Sobre distintos meios, veja-se: BOCCACCIO, Marco. *Introduzione alla valutazione delle decisioni pubbliche*. Torino: G. Giappichelli, 2010. p. 51 e ss.

e valores que devem nortear o Poder Judiciário no eventual controle (de legalidade ou de constitucionalidade) sobre a atuação dos órgãos daqueles poderes na atividade financeira do Estado. Para estas funções as normas gerais de direito financeiro e a reserva de lei complementar nestas matérias foram de fundamental relevo, como vimos com a Lei de Responsabilidade Fiscal.

7. Controles da decisão política na Constituição Financeira

A origem da permissão ou da obrigação para a tomada de decisão política, como norma jurídica ou ato administrativo, encontra-se na Constituição, que a limita segundo procedimentos, controles e finalidades a serem alcançadas.⁸³

Toda competência financeira reclama uma estrutura complementar de controles. Não se esgota no ato da autoridade que cumpre a decisão política de escolha, por meio de ato normativo ou administrativo. Mesmo no caso de poderes ou órgãos distintos, assim como entre unidades do federalismo, a depender da atividade ou das receitas envolvidas, prestações de contas, controles e critérios de responsabilidade justificam essa complementaridade. Isso revela a unidade da atividade financeira do Estado, ainda que passível de *desintegração relativa* entre poderes, órgãos autônomos (ministério público e outros) e entes do federalismo.

A função de integração da atividade financeira do Estado transporta para toda a sociedade o poder-dever de participar não apenas como beneficiários da realização das despesas públicas, mas também como agentes do controle e credores de toda responsabilidade com os atos jurídicos de manejo de recursos e realização de despesas, com direito e legitimidade a utilizar-se de garantias constitucionais (ação civil pública, mandado de segurança ou ação popular) ou apresentar denúncias aos órgãos competentes, e até mesmo aos tribunais de contas. No direito financeiro do Estado Democrático de Direito, todos devem contribuir com a organização e integração, mediante o exercício de responsabilidades compartilhadas.

As funções de integração e organização da Constituição prestam-se a promover todos os meios necessários para a realização das funções dos poderes constituídos, mas especialmente para a concretização dos direitos e liberdades fundamentais em

83. “El Estado Constitucional nació de la lucha con el Estado Absoluto. El objetivo de la Constitución era limitar el poder del Estado jurídicamente, hacerlo controlable, darle al Estado la forma de Estado de Derecho. Si no lo consigue, la Constitución corre realmente el peligro de convertirse en aquel ‘trozo de papel’ (*F Lassalle*), por encima del cual se puede pasar siguiendo las órdenes de la fuerza política eventualmente más fuerte. La limitación del poder y el control del proceso del poder no son solamente función de la Constitución del Estado de Derecho, sino también al mismo tiempo un objetivo por la propia libertad del individuo. ‘Únicamente en su limitación jurídica y en conexión con la responsabilidad jurídica de sus portadores se legitima el poder en el Estado de Derecho’. Se trata menos del propio Estado de cuyo control se habla, que de la organización y de los órganos a través de los cuales se ejerce el poder” (STERN, Klaus. *Derecho del estado de la república federal alemana*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1987. p. 234).

todos os segmentos, dos direitos da ordem econômica e da ordem social, do acesso ao judiciário, das proteções da seguridade social, da segurança pública e nacional, do meio ambiente, do desenvolvimento da ciência, do acesso à educação, à cultura, ao lazer ou esportes, dentre tantos outros, assim como do intervencionismo estatal para preservação de todos esses direitos.

Para atingir esse propósito, a organização dos órgãos, poderes e do federalismo deve exercer o poder de modo cooperativo, com divisão de tarefas e de responsabilidades, sob controles e limitações inerentes ao modelo republicano.

No caso da Constituição Financeira, esta combinação de funções, entre integração e organização, assume tanto ou mais importância, na medida em que a atividade financeira do Estado visa a financiar a integralidade do Estado, de modo a garantir a concretização dos valores e princípios constitucionais no interesse de toda a sociedade.

Não se pode esperar da Constituição um sistema perfeito e acabado, com todas as regras necessárias para reger todas e quaisquer relações da sociedade e da economia. Como obra humana e destinada à permanência e continuidade temporal, prescreve princípios e valores a serem observados.⁸⁴

A afirmação da Constituição Financeira dependerá da permanente construção democrática pelo legislador,⁸⁵ com observância plena dos valores proclamados.⁸⁶ A crença na democracia e nas suas instituições, mormente as republicanas, pela aceitação das “regras do jogo” e ação responsável na atuação do Estado, é fundamental para assegurar a expectativa de bom governo financeiro.

84. “A Constituição não é perfeita. Obra dos homens, padece ela da imperfeição que lhe marca o modo humano que se dá a ser. De resto, há de se relevar, lei alguma é perfeita. Todavia, não se discute ser a Constituição necessária, imprescindível mesmo na busca e possibilidade de realização dos princípios democráticos. É certo, contudo, não ser ela suficiente para a garantia do bom governo, aquele que se ponha em atenção às necessidades e aspirações do povo. Mas é um sistema que permite que os bons governantes atuem com segurança no sentido previamente delimitado pelo povo” (ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *Constituição e ordem econômica*. In: FIOCCA, Demiano; GRAU, Eros Roberto (org.). *Debate sobre a constituição de 1988*. São Paulo: Paz e Terra, 2001. p. 9).

85. São precisas as palavras de Gilberto Bercovici: “A constituição não só deve ter origem democrática, como deve organizar um Estado que assegure a soberania popular. A legitimidade da constituição é interna, não apenas externa, pois na democracia constitucional é impossível separar a validade da legitimidade, ou seja, a criação e o conteúdo da ordem, o princípio democrático serve como legitimador da constituição no sentido da congruência entre a soberania popular e o Estado democrático estabelecido na constituição, como serve de princípio de validade do constituinte, ou seja, como modo de expressão da vontade soberana” (BERCOVICI, Gilberto. *Soberania e constituição: para uma crítica do constitucionalismo*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 203).

86. COMPARATO, Fábio Konder. Réquiem para uma constituição. In: FIOCCA, Demiano; GRAU, Eros Roberto (org.). *Debate sobre a constituição de 1988*. São Paulo: Paz e Terra, 2001. p. 77.

A aprovação do orçamento pelo Legislativo é, dentre todos, o mais importante ato de controle político sobre as escolhas técnicas da burocracia e políticas dos órgãos do Governo, na formulação da proposta de gastos assumidos como preferenciais e prioritários. O enquadramento lógico e axiológico entre forma de governo e de Estado, além dos princípios estruturantes da organização do Estado e os direitos e liberdades fundamentais, desvela-se no orçamento público. A programação financeira do orçamento, uma vez autorizada pelo Legislativo, converte-se em ato vinculante de permissão para seguir com a forma dos gastos nos limites daquilo que fora autorizado, segundo as tomadas de decisões políticas, nos órgãos de governo.

O orçamento é uma fotografia da realidade democrática de um País, da forma como o sistema eleitoral define as escolhas de governantes e dos fins constitucionais do Estado. Essa fotografia evidencia os valores que o governo de um dado momento histórico pretende atender, pelas receitas estimadas e despesas a realizar, distribuídos entre os créditos orçamentários.

As opções, dentre as possíveis despesas públicas, não variam segundo as necessidades coletivas, apenas. Estas são infinitas e inesgotáveis. Cabe aos governantes e representantes eleitos pelo voto popular efetuar as escolhas prioritárias e preferenciais, segundo a orientação de acordo com o *programa de trabalho do Governo* e a *política econômico-financeira* (Lei 4.320/1964, art. 2.º). Neste processo, evidentemente, interagem múltiplos fatores, como a resistência da burocracia,⁸⁷ as tentativas de intervenções de grupos de interesses, o ânimo da população sobre suas prioridades, dentre outras. Daí a importância da democracia como fonte legitimadora, a conferir as condições institucionais para decidir preferências, o que só pode vir por decisão política.

8. A captura da decisão política pelo Judiciário e os limites da interpretação constitucional na Constituição Financeira – os atropelos do ativismo e do chamado “neoconstitucionalismo” em matéria financeira – a garantia de prevalência do legislador democrático

A Constituição material, como visto, projeta a Teoria da Constituição sobre a Teoria do Estado, ao converter as instituições fundamentais destas em princípios ou conteúdo das normas de fins constitucionais. Numa hermenêutica das constituições materiais integradas à Constituição de 1988, a Teoria da Constituição logra sua maior vitória ao ser reconhecida como *Constituição Dirigente*.⁸⁸

87. Cf. DREYFUS, Françoise. *La invención de la burocracia: servir al Estado en Francia, Gran Bretaña y Estados Unidos: siglos XVIII a XX*. Buenos Aires: Biblos, 2012. 254 p.

88. BERCOVICI, Gilberto. A constituição dirigente e a crise da teoria da constituição. In: SOUZA NETO, Claudio Pereira *et al.* *Teoria da Constituição: estudos sobre o lugar da política no direito constitucional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p. 116. Ver ainda: LIMA, Martonio Mont'Alverne Barreto. *Constituição e Idealismo – O Dilema da Efetivação Constitucional sem a Política*. Revista *Controle*. Fortaleza: TCE-CE, v. IX, n. 1, p. 11-35, jan.-jun. 2011.

Como pondera Gilberto Bercovici, com a prevalência da hermenêutica constitucional sobre a Teoria do Estado, vê-se reduzir a importância do legislador na concretização dos fins do Estado, ante o risco de se transferir ao Judiciário a última palavra em matéria constitucional. E essa questão, em matéria financeira, no que concerne às escolhas públicas, além de grave, tem se tornado frequente no Brasil.

Nesse cenário, a política e a força da democracia são, passo a passo, substituídas pela expectativa da decisão judicial. Passa-se, assim, a um direito responsivo, cuja segurança jurídica já não depende da lei ou da Constituição, mas da interpretação que poderá ser conferida pelo Judiciário anos mais tarde.⁸⁹ Nesta praxe, o direito asfixia a política, mediante o fenômeno da “despolitização da Constituição”, numa absorção de todos os seus modos de decisão (político e jurídico), e, pela “judicialização da política”, promove o fenecimento da autoridade de escolhas legítimas na atividade financeira do Estado, segundo as preferências democráticas.⁹⁰ A Constituição, porém, não tem um único poder como detentor do direito de exclusiva interpretação do texto constitucional, como sempre pondera Peter Häberle.

Na Constituição Dirigente, pela sua abrangência material, o Judiciário, ao assumir titularidade de poderes sobre o destino da Constituição e do próprio Estado, nas suas máximas dimensões, inibe a capacidade transformadora da Constituição, o que é o mesmo que descumprir os seus mandamentos. Contudo, e mormente nas questões típicas da Constituição Financeira, o Tribunal pode muito, mas não pode tudo. Não pode criar políticas públicas, não pode estabelecer programas de governo, mas só pode impedir, alterar regimes jurídicos atribuir direitos a quem alega ser eventualmente prejudicado.

E este é o maior desafio atual do Estado Social, como controlar a captura da política pelo Judiciário. A relação entre sociedade e Estado, ao amparo das “regras do jogo” da democracia, reclama a política como meio concretizador da Constituição, segundo as escolhas definidas pela maioria, por eleições majoritárias e periódicas.⁹¹ São tarefas

89. NONET, Philippe; SELZNICK, Philip. *Direito e sociedade: a transição ao sistema jurídico responsivo*. Trad. Vera Ribeiro. Rio de Janeiro: Revan, 2010. p. 67.

90. “Em rápida síntese, ao Poder Legislativo cabe o estabelecimento das linhas gerais de ação do Estado e dos particulares por meio da legislação-ocasião adequada e regular para o debate acerca da formação de políticas públicas; ao Poder Executivo incumbe colocar em prática, dar efetividade e concretude às linhas gerais das políticas públicas delineadas pelo Poder Legislativo; e, por fim, ao Poder Judiciário cabe assegurar a igualdade de tratamento entre os cidadãos e a não intervenção de um poder sobre o outro. O que está a ocorrer nos casos de ativismo judicial tratados neste ensaio é a substituição do debate público e democrático pelo mero subjetivismo do juiz, travado no âmbito dos poderes legislativo e executivo” (SIQUEIRA NETO, José Francisco. *Neoconstitucionalismo e ativismo judicial: desafios à democracia brasileira*. In: DE LUCCA, Newton; MEYER-PFLUG, Samantha Ribeiro; NEVES, Mariana Barboza Baeta. *Direito constitucional contemporâneo: homenagem ao Professor Michel Temer*. São Paulo: Ed. LTr, 2012. p. 208).

91. “El principio democrático abre políticamente la puerta a la realización del principio del Estado social, y en el fondo la hace necesaria, pero no contiene en sí mismo ninguna disposición legitimadora ni institucional que apunte a su posible limitación. Una limitación

distintas, complementares, porque a democracia cria o direito e este rege a ação das instituições democráticas. Diante disso, o dever de autocontenção do Judiciário impõe-se em todos os casos em que a presunção de constitucionalidade tenha preferência sobre qualquer outro sentido que se queira dar à norma jurídica.

Ausentes motivos justificados que autorizem o reconhecimento da inconstitucionalidade, quando um juiz, agente da burocracia não eleita, assume o propósito de substituir-se ao agente político, democraticamente eleito, o Estado reduz-se a simples meio de exercício do poder, despido de legitimidade.⁹² E, com isso, do positivismo legalista, como bem observa Gilberto Bercovici, passa-se ao “positivismo jurisprudencial”, sob as vestes do “neoconstitucionalismo”, com a prevalência de uma Constituição jurisprudencial, em tudo flexível e reduzida na sua eficácia. A tentativa (que é sempre política) de substituir-se ao legislador nas questões de natureza constitucional ou à autoridade administrativa, nas de atividade financeira do Estado, é sempre atentatória à Constituição, quando não forem provados os motivos que possam justificar a interferência por ato judicial.

Como explica Hans Peter Schneider, o método “democrático” da interpretação constitucional não significa privilegiar a atuação do legislador ou distinguir a proteção dos direitos fundamentais com preferências entre legislador e Judiciário.⁹³ Corretíssimo. O método democrático significa assumir responsabilidade de cumprir a Constituição com menor afetação aos fundamentos democráticos.

semejante solo puede producirse desde el punto de vista democrático a partir del consenso político necesario, al que están sometidas las decisiones que han de legitimar se democráticamente. Ahora bien, el consenso político democrático tiene sin embargo una tendencia no solo a ampliar los fines de la acción orientada hacia el Estado social, sino también a procurarse los medios necesarios para ello mediante un recurso progresivamente agotador al producto social o mediante intervenciones redistribuidoras en la asignación existente de los bienes. Para resolver la cuestión de los límites y el equilibrio de las actividades y fines del Estado social solo se puede contar con la eficacia de las garantías del Estado de Derecho, y ello porque, y en la medida en que, estas delimitan el poder político de decisión legitimado democráticamente. En este terreno, junto al criterio de la proporcionalidad en relación con las limitaciones de las libertades jurídico-fundamentales, es decisiva sobre todo la garantía de la propiedad tal y como se recoge en el Estado de Derecho. (...) Si ocurre así, el Estado social puede realizarse bajo la forma del Estado fiscal y puede asumir el incremento de su presupuesto como instrumento para la redistribución social” (BÖCKENFÖRDE, Ernst-Wolfgang. *Estudios sobre el estado de derecho y la democracia*. Madrid: Trotta, 2000. p. 131).

92. Como aduz Gilberto Bercovici: “A política foi reduzida ao poder constituinte e, este, relegado a segundo plano. A jurisdição constitucional foi alçada a garantidora da correta aplicação da normatividade, a única referência de legitimidade do sistema, refugiando-se a doutrina na exegese das interpretações dos tribunais constitucionais” (BERCOVICI, Gilberto. *A Constituição dirigente e a crise da teoria da constituição*. In: SOUZA NETO, Claudio Pereira et al. *Teoria da Constituição: estudos sobre o lugar da política no direito constitucional*. Rio de Janeiro: LumenJuris, 2003. p. 126).
93. SCHNEIDER, Hans Peter. *Democracia y constitución*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991. p. 58.

Afora isso, com uma posição política muito bem evidenciada, que é a de negar espaço à própria política, temos visto nos últimos tempos o insinuar-se, sem cerimônias, de moralismo radical no Judiciário brasileiro, o principiologismo, ao argumento da prevalência dos “princípios” sobre todas as leis ou regras objetivas, e, para qualquer dificuldade de adaptação, o emprego da “ponderação”, na opção hermenêutica da “argumentação jurídica”, a prevalecer sobre qualquer outro método. Nessa manobra, do juiz legalista passa-se, assim, ao juiz *argumentador*, ao *Estado ponderador*, como se usa dizer. A insegurança jurídica daí decorrente atinge graus máximos.⁹⁴ Canotilho bem o diz, ao examinar o que se passa hoje no Brasil: “A *estruturação dogmática* das sentenças permite descortinar que os tribunais não decidem apenas casos segundo as *regras de competência*, assumem tarefas de *concretização política da Constituição*”. Ou seja, assumem função legislativa pura, de cunho normatizador. Mas não só. Pois, como indaga ele: “A questão fulcral é a de saber se o *dirigismo jurisprudencial* não assenta numa ‘auto-autorização’ ou ‘autolegitimação’ normativizadora sem fundamento constitucional”.⁹⁵ E, assim, chegamos ao “ativismo” judicial como regra, não como exceção.

O ativismo visa a implantar uma opção política de substituição do direito legislado pelo direito de precedentes, quando sequer os próprios tribunais respeitam esses precedentes e não se tem regime jurídico, ou tradição, que autorize esse conúbio sistêmico, em tudo e por tudo, inconstitucional.⁹⁶ Tampouco se pode pretender transformar o

94. Vale lembrar a dura crítica de Canotilho: “Temos sérias dúvidas quanto à bondade metodológica de uma metódica que, não obstante responder aos apelos da *praxis* e ter plena consciência dos desafios lançados pela ‘realidade’ à hermenêutica aplicativa, insiste em reduzir os problemas constitucionais a problemas de aplicação (sobretudo judicial) das normas da Constituição” (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Da Constituição dirigente à jurisprudência dirigente. In: DE LUCCA, Newton; MEYER-PFLUG, Samantha Ribeiro; NEVES, Mariana Barboza Baeta. *Direito constitucional contemporâneo: homenagem ao Professor Michel Temer*. São Paulo: Ed. LTr, 2012. p. 549). Ver ainda: RAMOS, Elival da Silva. *Ativismo judicial: Parâmetros dogmáticos*. São Paulo: Saraiva, 2010.

95. “La asignación del poder jurídico-estatal exige, con vistas a la creación y la cooperación de los poderes, que la Constitución tenga un carácter abierto y flexible en la misma medida que ha de tenerlo para el establecimiento de una unidad de acción política o para la debida configuración de la vida social. De este modo, las funciones y las estructuras de la Constitución se mantienen en una relación de permanente referencia mutua, según el criterio de unas funciones lo más adecuadas que sea posible a las estructuras, y de una estructura normativa adaptable a las funciones, como condición necesaria para la eficacia óptima del Derecho constitucional en la democracia social” (SCHNEIDER, Hans Peter. *Democracia y constitución*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991. p. 52).

96. “No campo metodológico, as medidas normativas produzidas por este ‘novo reino’ tendem a cimentar um novo positivismo – o *positivismo jurisprudencial*, em que a interpretação da Constituição é substituída pela interpretação da jurisprudência constitucional. Mais do que isso: a vinculação pela Constituição é substituída pela vinculação da medida jurisprudencial normativa. O ‘defensor’ Kelsiano da Constituição terá ganho o ceptro de ‘dono da constituição’” (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Da constituição dirigente à jurisprudência dirigente. In: DE LUCCA, Newton; MEYER-PFLUG, Samantha Ribeiro; NEVES, Mariana Barboza

sistema jurídico nacional em sistema misto, entre *civil law* e *common law*. Isso porque a previsibilidade das condutas tornar-se-á impossível.

O Poder Judiciário limita-se pelo princípio da presunção de constitucionalidade de leis e atos normativos, garantia inerente ao princípio da divisão de poderes, e instaura uma necessária relação de confiança sobre a decisão política, pela legitimidade democrática das escolhas dos agentes públicos.⁹⁷

A autocontenção judicial impõe-se sempre que a presunção de constitucionalidade não for contrastada por provas evidenciadoras de algum prejuízo efetivo à Constituição e a motivação adotada estiver em plena coerência com interpretação conforme a Constituição. A inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, ao longo da jurisprudência constitucional, não pode ser qualificada por mera “presunção”, mas deve ser manifesta e concretamente apurada. O princípio da interpretação conforme a Constituição é também garantia de preservação da presunção de constitucionalidade de normas, ao assegurar a aplicação das leis ou dos atos de escolhas políticas em coerência com os fins constitucionais do Estado.

A vedação da atuação do juiz como legislador positivo não é uma “barreira” à realização de direitos fundamentais, como sugerem alguns, mas permanente cumprimento da Constituição na preferência dos instrumentos e instituições democráticas para eleição das preferências na sociedade. A separação dos poderes e a legitimidade da legalidade não autorizam atitude diversa. Como consequência, sobre as escolhas políticas, é defeso a tribunais interferirem no mérito reservado à decisão democrática dos eleitos pelo voto popular, ressalvado o caso de ato inconstitucional. A autocontenção judicial (*judicial self-restraint*) deve ser, pois, a regra permanente.

Casos há em que decisões políticas conforme à Constituição foram adotadas, mas a Administração realiza cumprimento equivocado ou restritivo dos direitos prestacionais. Nestes, justifica-se a imediata atuação judicial. É algo muito comum no setor de saúde, quanto a direito a medicamentos ou práticas cirúrgicas. Contudo, persistem aqueles nos quais a pretensão gira em torno de direitos a prestações que sequer foram objeto de deliberação legislativa ou política. Nestes, à evidência, qualquer invasão judicial revela-se como verdadeira afronta à Constituição.

Na segregação de receita orçamentária para o atendimento de despesas públicas específicas, o juiz tolera substituir a exigência constitucional do legislador para a apreciação política e autorização legislativa do orçamento público. E quando determina separação de recursos no orçamento ou mesmo de arrecadação de impostos, ao

Baeta. *Direito constitucional contemporâneo: homenagem ao Professor Michel Temer*. São Paulo: Ed. LTr, 2012. p. 551).

97. Para um exame da relação entre democracia e presunção de constitucionalidade das leis, ver: ELY, John Hart. *Democracia e desconfiança: Uma teoria do controle judicial de constitucionalidade*. São Paulo: Martins Fontes, 2010; FERRERES COMELLA, Victor. *Justicia constitucional y democracia*. 2. ed. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007.

final, igualmente descumpra a regra do art. 167, IV, que veda a vinculação de receita de impostos a despesas. E mesmo nas exceções desta vedação às receitas vinculadas, para as despesas com saúde ou educação, o critério é dado pela própria Constituição, mediante exigência de lei complementar para dispor sobre os limites e percentuais vinculados à *saúde*: art. 198, §§ 2.º e 3.º; e *educação*: art. 212 da CF. Portanto, nenhuma sentença judicial pode afrontar a Constituição, ao pretender substituir-se ao legislador complementar.

A tarefa de modificar a destinação de recursos públicos não cabe ao Poder Judiciário, sob pena de inconstitucionalidade, salvo no caso de algum controle sobre os percentuais, o efetivo cumprimento da Lei Complementar ou algum caso de descumprimento de leis vigentes pela Administração Pública.⁹⁸

As correntes doutrinárias americanas e alemãs que privilegiam a “reserva financeiramente possível”, no sentido que autoriza ao Judiciário ingressar no mérito de cada despesa, isolam a Constituição da sua compreensão sistêmica e do seu princípio de efetividade material, além de mitigarem o espaço da decisão política segundo os procedimentos democráticos.

Os direitos assegurados e tutelados pela Constituição, ao mesmo tempo, impõem para todos o dever de assunção de obrigações de contribuir, continuamente, para a formação das receitas públicas. Gustavo Zagrebelsky percebeu muito bem a relação entre justiça e deveres, ao afirmar que “no puede pretenderse la justicia y pensar en construída sobre los derechos, rechazando los deberes”.⁹⁹ Em alguns países, essas obrigações são qualificadas como “dever de pagar impostos”.¹⁰⁰ Neste caso, a justiça distributiva proclama não apenas a destinação dos recursos ou a política intervencionista, mas também a assunção das obrigações de custear o Estado, segundo os valores e limites entabulados pela Constituição Tributária.

98. Em sentido diverso, ver o importante estudo: CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 150 e ss. Ver ainda: AMARAL, Gustavo. *Direito, escassez & escolha*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

99. “Quienes sólo han pensado en la constitución como ordenamiento de la justicia y no como ordenamiento de la libertad, no han invocado una Declaración de derechos, sino una Declaración de deberes constitucionales” (ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho dúctil: ley, derechos, justicia*. Trad. Marina Gascón. Madrid: Trotta, 1995. p. 95).

100. São muitas as constituições que contemplam a competência estatal de criação de receitas públicas como contrapartida dos gastos públicos: *Itália*: “Todos são chamados a concorrer com as despesas públicas no limite da capacidade contributiva”; *Espanha*: “Todos contribuirão para o suporte dos gastos públicos de acordo com sua capacidade econômica mediante um sistema tributário justo inspirado nos princípios de igualdade e progressividade, que, em nenhuma hipótese, terá finalidade confiscatória”; *Turquia*: “Art. 73. Todos têm a obrigação de pagar imposto de acordo com os seus recursos financeiros a fim de cobrir a despesa pública. Uma distribuição justa e equilibrada da carga tributária é o objetivo da política fiscal”. Cf. *Sistemas Tributários e Direitos Fundamentais no Constitucionalismo Comparado*. In: TÖRRES, Heleno Taveira (coord.). *Sistema tributário, legalidade e direito comparado: entre forma e substância*. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 21-76.

A delimitação do papel do Judiciário em matéria de direitos sociais prestacionais positivos não equivale a qualquer recusa de concretização desses direitos fundamentais. Essa crítica simplista não se sustenta, quando se afirma que a atividade financeira do Estado Democrático de Direito deve ter por finalidade cumprir todos os fins constitucionais e mormente aqueles dos direitos e liberdades fundamentais, dos quais os prestacionais avultam em importância. O que se coloca em diferente perspectiva é que seja o legislador, e não o Judiciário, o responsável por essa tarefa, segundo os procedimentos democráticos.

A dignidade da pessoa humana é um princípio fundamental que permeia toda a Constituição, cabendo ao legislador a tarefa de sua máxima concretização no Estado de bem-estar social brasileiro. O Judiciário pode, e deve, intervir em casos concretos, para assegurar a efetividade dos direitos sociais, mas reservando-se à autocontenção como agente de escolhas públicas ou legislador positivo. A decisão política sobre a escassez de recursos é reservada ao legislador democrático. E mesmo a Administração Pública, desde que esta atue em conformidade com os procedimentos democraticamente estabelecidos, suas opções políticas ganham efetividade a partir da aprovação legislativa e orçamentária, tanto da criação da despesa quanto da sua autorização. Com isso, resta defeso ao Estado-juíz tomar para si a função de eleger beneficiários, em detrimento dos demais. Essa, definitivamente, não é a forma de proteger os cidadãos.

As quebras de isonomia que estes acessos individuais propiciam na oferta de benefícios ou prestações em favor de uns poucos privilegiados vêm acompanhadas do prejuízo à maioria que sequer consegue ter acesso ao Judiciário, com seu alto custo, morosidade e dificuldades de acesso, inclusive geográficas. Estas, quiçá, sejam as mais gritantes das injustiças, ocultas e nunca conhecidas.

Alarmantes são os argumentos segundo os quais a designação dos créditos orçamentários vincula apenas a Administração, e não o Judiciário, ao admitir que este tenha poderes para reformular o orçamento e ordenar os créditos orçamentários segundo os interesses ou necessidades dos pretensos beneficiários de prestações sob a forma de direitos sociais. Nada mais incongruente com a Constituição. Basta pensar na extensão das hipóteses que exigem leis complementares e leis ordinárias para vincular os poderes em torno do estrito cumprimento dos requisitos orçamentários, ou ainda os critérios de controle de legalidade ou de legitimidade das despesas.

A cobrança política dos partidos de oposição, da imprensa livre, das organizações sociais e dos cidadãos são os meios legítimos de pressão da democracia, quando as preferências não atendem a interesses episódicos. Nenhum destes interage com a decisão judicial. Por isso, em vez de priorizar a decisão da burocracia judicial (não eleita), é preferível afastar os descréditos sobre o sistema político, recuperar a credibilidade da democracia e assegurar a efetividade do princípio do Estado Democrático de Direito conforme os fins constitucionais.

Como se vê, vão longe as observações de Alexander Hamilton, no capítulo LXXVIII do *Federalist*, adotadas por John Marshall, presidente da Corte Suprema, no caso *Marbury*

v. *Madison*, de 1803.¹⁰¹ Dizia Hamilton que a Constituição deveria acolher os poderes públicos rigorosamente separados uns dos outros, cômicos todos de que o menos perigoso para os direitos políticos previstos na Constituição seria aquele do Judiciário, pela natureza das funções que desenvolve, já que terá a menor possibilidade de gerar obstáculos ou afetar direitos humanos.

No constitucionalismo do Estado Constitucional de Direito, o controle de constitucionalidade, a pretexto de ser exercido com exclusividade pelo guardião permanente da Constituição, com poderes para controle concentrado com eficácia *erga omnes* em relação às repercussões decorrentes das leis ou atos normativos declarados inconstitucionais, sem cerimônias, vê-se utilizado como instrumento de poder ou de submissão do poder eleito por opções episódicas ou fruto de interpretações moralistas.

Ser “guardião da Constituição” não faz do Supremo Tribunal Federal ou qualquer juiz ou tribunal um substituto dos demais poderes na interpretação constitucional. Não será com interrupções abruptas de obras ou programas sociais, sem apurações conclusivas, que se punirá o governante. Em muitos casos, com isso, pune-se toda uma população, assim como a própria maioria eleitora, que fez suas escolhas nas urnas, democraticamente.¹⁰² Os desvios de virtudes políticas ou administrativas não podem encontrar menos do que o devido e imediato controle, mas isso reclama provas e devido processo legal. E naquilo que for de mérito, somente o destino das urnas poderá reservar a melhor decisão sobre as escolhas praticadas.

O efeito mais grave desse *positivismo jurisprudencial* é aprofundar a crise política do poder, pela desconfiança sobre o legislador, sobre os partidos e enfraquecimento da crença na soberania popular e na democracia.¹⁰³ Uma república de juizes confere poderes à burocracia em detrimento do próprio povo e seus poderes soberanamente conquistados pelos ritos democráticos.

A crítica que se deve fazer aos excessos do Poder Judiciário, na pretensão de assumir o posto de único intérprete do texto constitucional, não tem o condão de retirar qualquer eficácia ao seu credenciamento natural de controle permanente de inconstitucionalidades. O que se afigura inconstitucional, por invasão de competências, é a

101. PIZZORUSSO, Alessandro. *La costituzione ferita*. Bari: Laterza, 1999. p. 20; HAMILTON, Alexander. *The Federalist*. Oxford: Blackwell, 1948. p. 395 ss.

102. Isso vale também para o controle do próprio eleitorado, como aduz Geraldo Ataliba: “Essa responsabilidade política resolve-se, em regra, diante dos mandatários, nas urnas. Essencialmente, na verdade, é pela não reeleição, pela perda do prestígio, pelo comprometimento do partido – com todas as suas consequências políticas, daí advindas, que se punem os desvios políticos, as omissões e os gestos contrários às grandes diretrizes consagradas pelo partido ou pela própria Constituição” (ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 98).

103. BERCOVICI, Gilberto. A Constituição dirigente e a crise da teoria da constituição. In: SOUZA NETO, Claudio Pereira (org.). *Teoria da Constituição: estudos sobre o lugar da política no direito constitucional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p. 131.

intervenção do juiz no exercício da política e das posições democráticas. Numa teoria do Estado, a Constituição deve mediar a relação entre política e direito.

9. Considerações finais – A garantia de proteção da decisão política na atividade financeira do Estado

A Constituição Financeira de um Estado Democrático de Direito não se pode afirmar como “democrática” e “republicana” se não funda toda sua atividade financeira nos princípios de legalidade, moralidade, transparência, responsabilidade e isonomia. A decisão política da destinação dos recursos públicos somente será legítima quando dirigida aos fins constitucionais de Estado, sob controle de constitucionalidade e de legalidade.¹⁰⁴

Ao direito financeiro impõe-se a máxima expressão de transparência, por ser direito de todos saber não só quais são os gastos e destinação dos recursos públicos, mas quais são as motivações das políticas que determinam a medida adotada.

O Estado constitucional é um contínuo que tende ao futuro sem limite temporal para cumprir suas atividades organizatórias da coletividade.¹⁰⁵ A Constituição Financeira atua para permitir o cumprimento de todos os seus fins e valores, ao longo da sua existência, segundo as demandas da coletividade a que serve. Por isso, são necessários recursos que permitam essa permanência, na realização das formas de despesas públi-

104. “Na república todo cidadão é responsável pelo bem comum” (DOEHRING, Karl. *Teoria do estado*. Trad. Gustavo Castro Alves Araújo. Belo Horizonte: Del Rey, 2008. p. 281).

105. Nesse particular, são oportunas as palavras de Schneider: “La dimensión histórica del Derecho constitucional queda complementada por su estructura programática: la proycctividad de la Constitución”. E continúa: “La Constitución posee, más bien, el carácter de un amplio modelo, es un modelo de vida para la comunidad política orientado hacia el futuro (‘proyecto de comportamiento estabilizador’, Baumlin) y, por ello, siempre tiene algo de ‘utopía concreta’. De ello resulta la orientación finalista del Derecho constitucional con respecto a determinados pensamientos orientativos, directivas y mandatos constitucionales, que reflejan esperanzas del poder constituyente y prometen una mejora de las circunstancias actuales; es decir, que van más allá de registrar solamente las relaciones de poder existentes. Tales objetivos de la Constitución son la realización de una humanidad real en la convivencia social, el respeto de la dignidad humana, el logro de la justicia social sobre la base de la solidaridad y en el marco de la igualdad y de la libertad, la creación de condiciones socioeconómicas para la libre autorrealización y emancipación humanas, así como el desarrollo de una conciencia política general de responsabilidad democrática. Estos contenidos de la Constitución, la mayoría de las veces, no están presentes en la realidad, sino que siempre están pendientes de una futura configuración política. Se observa aquí al mismo tiempo la particularidad evocadora del Derecho constitucional: su fuerza normativa consiste, esencialmente, en un llamamiento vinculante para la realización constitucional en el proceso político. De este modo, la Constitución no sólo es vivida pasivamente como un instrumento de poder, sino que sobre todo se produce activamente y se transforma en praxis autónomamente en virtud de la participación democrática en las decisiones estatales” (SCHNEIDER, Hans Peter. *Democracia y constitución*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991. p. 49).

cas que lhe são orgânicas ou daquelas que cumprem funções interventivas, em matéria econômica, política ou social.

Estamos, pois, convencidos da impossibilidade de aplicar a Constituição ou promover as ações, programas e políticas públicas que ela determina, mormente para a ordem econômica e social, sem municiar-se dos meios e conteúdos do direito financeiro.¹⁰⁶ Por isso, a Constituição Financeira e as Constituições Econômica, Político-Federativa e Social integram-se mutuamente para cumprir a pauta jurídica e política de construção do Estado, por meio das despesas públicas, mas também pelas medidas interventivas e redistributivas de recursos públicos.

Pretender afastar a política do direito constitucional é um erro rotundo na aplicação da Constituição Financeira e das Constituições Econômica, Político-Federativa e Social. Logicamente, deve-se preservar o estudo do direito segundo um método eminentemente jurídico, mas não se pode deixar de assinalar o papel a ser exercido pela política, inclusive como limite do próprio direito. A movimentação das ordens econômica e social segundo o direcionamento dos fins e valores constitucionais somente é possível com os meios financeiros empregados segundo diretrizes políticas previamente definidas, por escolhas públicas, políticas de redistribuição de rendas, ações, programas ou políticas públicas, nacionais, setoriais, regionais ou locais.

Diz-se com frequência que se alguém quiser conhecer o modelo político e a ação do Governo nos campos econômico, social e cultural de uma nação, peça que se lhe apresente as leis de orçamento público em vigor. A maior ou menor atuação do Estado na ordem econômica dependerá, permanentemente, da autorização parlamentar na aprovação da lei orçamentária. Nessa função constitucional, o parlamento não pode ter uma atitude passiva, de mera homologação, mas deve interagir politicamente com o Governo para que se possa aprimorar e conduzir o Estado segundo a direção dos fins constitucionais e preservada a opção governamental das suas escolhas fundamentais, na medida em que o princípio democrático elege o governante para a realização do seu programa, segundo os valores de preferência majoritária do povo.

De igual modo, em cumprimento ao princípio de harmonia entre os poderes, não é aceitável em um Estado Democrático de Direito que o Judiciário se julgue no direito de afirmar-se único destinatário e intérprete privilegiado do texto Constitucional.

106. E, no direito financeiro, a decisão política assume sempre maior importância, com a complexidade da sociedade, pois “il governo della finanza pubblica e senz’ombra di dubbio l’elemento della politica economica che, nel breve periodo, riesce a sviluppare gli effetti più significativi. La complessità delle relazioni intrattenute dalla finanza pubblica con il generale governo dell’economia consiglia di procedere con ordine, a partire da quella funzione basilare del processo di decisione finanziaria dello Stato che è il riparto delle risorse pubbliche tra i molteplici settori di intervento e degli oneri a ciò associati, sia tra diversi tipi di entrate pubbliche correnti, sia tra i differenti gruppi di contribuenti” (MOSTACCI, Edmondo. Finanza pubblica e politica economica: tra Stato nazionale e ordinamento europeo. FERRARI, Giuseppe Franco (org.). *Il diritto pubblico dell’economia: oggetto, modelli ed evoluzione storica*. Milano: Egea, 2010. p. 54).

Como diz Gilberto Bercovici, “a constituição não pode viver apenas da interpretação jurisdicional, pelo contrário, ela só pode ser realizada pela política democrática”.¹⁰⁷ Impedir ou criar embaraço ao Governo no cumprimento das suas metas e planos traçados em conformidade com aquilo que foi apresentado aos eleitores é uma forma de cercear o próprio desempenho das escolhas democráticas. Por conseguinte, todos os poderes devem concorrer para assegurar a governabilidade, quanto às escolhas e direcionamentos dados pelas decisões políticas. Dentre outras, essas decisões assumem capital importância na deliberação sobre as despesas públicas, suas modalidades, oportunidade e adequação entre meios e fins.

107. BERCOVICI, Gilberto. *Soberania e Constituição: para uma crítica do constitucionalismo*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 325.

PARTE II
CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA E SUAS
RELAÇÕES COM A CONSTITUIÇÃO
ECONÔMICA E A CONSTITUIÇÃO
TRIBUTÁRIA

V

TEORIA DA CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA E A CONSTITUIÇÃO ECONÔMICA

SUMÁRIO: 1. Constituição Financeira e Constituição Econômica: considerações iniciais – 2. Conceito de Constituição Econômica: 2.1 Conteúdo da Constituição Econômica – 3. Constituição Financeira e direitos sociais – 4. Constituição Financeira entre as instrumentalidades da Constituição Econômica e os fins do dirigismo da economia – 5. Constituição Econômica e planejamento na Constituição Financeira: 5.1 Planejamentos setoriais e Constituição Econômica; 5.2 Controle do planejamento – Considerações propedêuticas; 5.3 Pressupostos da decisão política do Planejamento e Constituição Financeira; 5.4 Decisão política e intervencionismo na Constituição Econômica – 6. Políticas públicas e Constituição Financeira – 7. Entre Constituição Financeira e Constituição Econômica – O intervencionismo da Constituição Econômica: 7.1 Justiça distributiva da Constituição Financeira e intervencionismo do Estado – 8. O intervencionismo e a extrafiscalidade na Constituição Financeira.

1. Constituição Financeira e Constituição Econômica: considerações iniciais

Afora seu papel no financiamento e organização do Estado, a Constituição Financeira complementa-se com a Constituição Econômica, em coordenação de valores, como na relação entre Estado e propriedade privada, garantias do trabalho da livre-iniciativa e redução de desigualdades, pelos meios e limites do intervencionismo estatal, para cumprir os fins constitucionais relativos à atuação do Estado na ordem econômica.

A economia de mercado demanda, permanentemente, contínua *segurança jurídica* para os seus agentes econômicos, para previsibilidade, calculabilidade e confiança ao futuro das relações jurídicas, porquanto suas decisões econômicas dependem das informações do Estado e suas ações. Esta é uma das principais funções da Constituição Econômica, bem como da própria Constituição Financeira.¹

1. Cf. KRIELE, Martin. *Introdução à teoria do estado: os fundamentos históricos da legitimidade do estado constitucional democrático*. Trad. Urbano Carvelli. Porto Alegre: Fabris, 2009. p. 240-241. Cf. NUSDEO, Fabio. *Fundamentos para uma codificação do direito econômico*. São Paulo: Ed. RT, 1995. p. 20; CAUDAL, Sylvie. L'apport des textes constitutionnels révolutionnaires au droit financier et fiscal. In: FAVOREU, Louis; HERTZOG, Robert; ROUX, André (org.).

A função constitucional da distribuição, redistribuição ou intervenção do Estado ampliou-se com a recente crise econômica e ficou comprovada a necessidade de contínua atuação do Estado,² ao que a Constituição Financeira foi e sempre será de fundamental importância.

Diante da necessária relação entre *economia de mercado* e *Estado Constitucional*, observa muito bem Kriele que esta “consiste no fato de que o Estado Constitucional de três formas cria condições favoráveis à economia de mercado: segurança jurídica, influência parlamentar e a garantia de certas liberdades, especialmente da propriedade”. Estes são pressupostos mínimos da Constituição Econômica, aos quais se somam distintos instrumentos da Constituição Financeira para que o Estado possa contribuir para o equilíbrio e redução de desigualdades na ordem econômica.

No Estado Democrático de Direito a Constituição não pode ser concebida como mero instrumento de organização do poder, como foram as constituições políticas 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 concórdância 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 (ou *extrafiscais*, no sentido atribuído por Adolph Wagner).

A Constituição Financeira, ao atender aos fins constitucionais do Estado com os meios inerentes à sua atuação na economia, na posição privilegiada de máximo instrumento de intervenção das Constituições Econômica, Político-Federativa e Social, opera com normas que geram eficácia igualmente para estas competências. Esta não é só uma opinião doutrinária, mas regime de aplicação da Constituição, na qual Constituição Financeira e Constituição Econômica coincidem em distintas regras, por complementaridade. Dentre outras, vale referir, o art. 48, I, ao atribuir competência ao Congresso Nacional sobre todas as matérias de competência da União, *especialmente sobre sistema tributário, arrecadação e “distribuição de rendas”*. Essa competência pode ser restringida à distribuição de impostos, dos arts. 157 a 159, mas seu âmbito material deve ser interpretado no sentido amplo do intervencionismo estatal, em consonância com as distintas modalidades distributivas de rendas.

Constitution et finances publiques. Études en l'honneur de Loic Philip. Paris: Econômica, 2011. p. 349-364; ROMAGNOLI, Umberto. Il sistema economico nella Costituzione. In: GALGANO, Francesco. *Tratato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia – La costituzione economica.* Padova: Cedam, 1977. p. 139-184; SOLA, Juan Vicente. *Constitución y economía.* Buenos Aires: Lexis Nexis, 2004. 901 p.

2. Sobre o encontro entre Direito e Economia, numa perspectiva histórica e metodológica, veja-se: NUSDEO, Fabio. O direito econômico centenário. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDPE*, Belo Horizonte: Fórum, ano 1, n. 1, p. 221-247, mar.-ago. 2012. Quanto às medidas para redistribuição de rendas: PIKETTY, Thomas. *Le Capital au XXIe siècle.* Paris: Seuil, 2013, Cap. XIII e seguintes.

2. Conceito de Constituição Econômica

A hermenêutica da Constituição Econômica,³ no Brasil, tem variado segundo a própria concepção da doutrina⁴ quanto ao modelo e função da Ordem Econômica prevista na Constituição de 1988, assim como da extensão de suas normas, se limitadas ao capítulo que vai dos arts. 170 ao 192 ou se abrangente de todo o Texto Constitucional. Como lembra Natalino Irti, a Constituição Econômica não pode ser concebida como distinta da Constituição total, na medida em que assume relações sobre matéria própria, segundo a diferenciação sistêmica do objeto regulado.

A Constituição Econômica consiste no sistema de normas constitucionais que tem por objeto os valores que orientam a estrutura econômica, pela integração jurídica entre a atuação dos particulares e do Estado na economia.⁵ Dito de outro modo, esse subsistema da Constituição total, diferenciado como Constituição Econômica, define os valores e princípios que norteiam a direção das condutas que interferem com a atividade econômica dos particulares ou dos entes estatais, mediante intervenção, regulação e outros.⁶

Na lição de Vital Moreira, por Constituição Econômica pode-se entender:

“O conjunto de preceitos e instituições jurídicas que, garantindo os elementos definidores de um determinado sistema econômico, instituem uma determinada forma de organização e funcionamento da economia e constituem, por isso mesmo, uma determinada ordem econômica; ou, de outro modo, aquelas normas ou instituições jurídicas que, dentro de um determinado sistema e forma econômicos, que garantem e (ou) instauram, realizam uma determinada ordem econômica concreta”.⁷

3. “Per cui, il riconoscimento costituzionale del sistema economico reale impone il ricorso ad una categoria di sintesi ed ermeneutica cioè interpretativa in chiave sistematica della disciplina giuridica della materia economica” (BIANCO, Giovanni. *Costituzione economica e ordine pubblico economico*. Torino: Utet, 2008. p. 38). Cf. SUEUR, Jean-Jacques. Direito económico e metodologia do direito. In: FARJAT, Gérard (coord.). *Filosofia do direito e direito económico: que diálogo?* Lisboa: Instituto Piaget, 1999. p. 334.

4. Cf. ANDRADE, José Maria Arruda de. Hermenêutica da ordem econômica constitucional e o aspecto constitutivo da concretização constitucional. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDFFE*, Belo Horizonte: Fórum, ano 1, n. 1, p. 260, mar.-ago. 2012.

5. Cf. SANTOS, Antonio Carlos dos; GONÇALVES, Maria Eduarda; MARQUES, Maria Manuel Leitão. *Direito econômico*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1998. 616 p. Ver ainda: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MOREIRA, Vital. *Constituição da República Portuguesa anotada*. São Paulo: Ed. RT, 2007. vol. 1, 1152 p.

6. “In quanto è il risultato di una decisione politica, la Costituzione economica implica essenzialmente l’assunzione da parte dello Stato di una funzione non semplicemente integrativa e correttiva, ma propulsiva e direttiva del processo economico, la quale assoggetta i comportamenti individuali e di gruppo a un vincolo immanente di destinazione a finalità sopraindividuali inerenti alla Costituzione economica che si vuole realizzare” (BIANCO, Giovanni. *Costituzione economica e ordine pubblico economico*. Torino: Utet, 2008. p. 11).

7. MOREIRA, Vital. *Economia e Constituição*. 2. ed. Coimbra: Ed. Coimbra, 1979. p. 41. Cf. MORAES, Filomeno. A Constituição econômica no Brasil: da subcomissão do Itamarati à

Como visto, Vital Moreira admite a expansão do conteúdo da Constituição Econômica para a “economia na sua amplitude sistemática” ou “a ordem fundamental do conjunto da economia”, diferentemente daqueles que a reduzem ao *intervencionismo estatal* na economia, tão ao gosto dos mais liberais (i); e dos que somente a concebem como *ordenação dos mecanismos de mercado* (ii). Na feição adotada por Vital Moreira, o objeto é a própria estrutura econômica.⁸

Para Vital Moreira, a economia possui uma estrutura articulada numa ordem, a “ordem econômica”, traduzida como *ordem jurídica da economia*. Nesse modo de compreensão, mister observar que a Constituição Econômica, desde que observados os limites das suas regras e princípios, deixa livre para a política a construção do melhor modelo, como a própria extensão ou intensidade da presença do Estado na economia.⁹

Ordem econômica é um sistema de valores e fins. Por isso, as regras e valores contemplados pela Constituição Econômica não a esgotam, até porque novos princípios podem ser introduzidos (art. 5.º, §§ 2.º e 3.º), persistem os princípios implícitos e o legislador sempre pode inovar, a partir das transformações da realidade, inclusive com medidas intervencionistas.

A Constituição Econômica, deveras, não se restringe pelas normas e princípios que estatuem a relação entre Estado e “mercado”. Como não se reduz ao “intervencionismo” do Estado, como o faz André de Laubadère, para quem seu objeto seria “o

Constituição Federal de 1988. *Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais*. Fortaleza: Edições Demócrito Rocha, vol. 10, n. 12, p. 567-94, 2011.

8. MOREIRA, Vital. *Economia e Constituição*. 2. ed. Coimbra: Ed. Coimbra, 1979. p. 42-56 e 73; ver: ROMAGNOLI, Umberto. Il sistema economico nella Costituzione. In: GALGANO, Francesco. *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia – La costituzione economica*. Padova: Cedam, 1977. p. 139-184; SOLA, Juan Vicente. *Constitución y economía*. Buenos Aires: Lexis Nexis, 2004. 901 p.; POGGIOLI, Marcello. *Indicatori di forza economica e prelievo confiscatorio*. Padova: Cedam, 2012. BIANCO, Giovanni. *Costituzione economica e ordine pubblico economico*. Torino: Utet, 2008. p. 6; CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009; COMPARATO, Fábio Konder. *Ética: direito, moral e religião no mundo moderno*. São Paulo: Companhia das Letras, 2006. 716 p.
9. Como acentua Enoch Rovira: “Creo que puede decirse que hoy existe un consenso generalizado en torno a la idea de que la Constitución no prescribe un determinado modelo económico general que pueda utilizarse como parámetro para valorar la legalidad constitucional de una determinada medida adoptada por los poderes públicos a ella sometidos, aunque ello se ha pretendido en algún momento. La valoración de la constitucionalidad de las actuaciones públicas, en su caso y como ocurre en general con todas las acciones públicas de carácter económico, debe realizarse por referencia a las distintas normas constitucionales que las afectan, y que en el ámbito de la economía, como también en otros, podemos categorizar en normas relativas a fines, habilitaciones, competencias y derechos” (ALBERTÍ ROVIRA, Enoch. Criterios constitucionales de la intervención pública en la economía. *La Constitución económica*. XVII Jornadas de la Asociación de Letrados del Tribunal Constitucional. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2012. p. 82).

direito aplicável às intervenções das pessoas públicas na economia e aos órgãos dessas intervenções”.¹⁰

A virtude da Constituição Econômica está no seu alcance integral da Constituição material. E, na unidade da Constituição total, Constituição Econômica e Constituição Financeira coincidem para realização dos fins do Estado, mas também para conferir normalidade, estabilidade, previsibilidade¹¹ e segurança nas relações jurídicas em toda a extensão da economia.¹²

A unidade da Constituição Econômica confere autonomia para a plena regulação dos “mercados”, tantos quantos sejam objetos das suas normas. A cada mercado que o direito possa regular, como observa Natalino Irti, o conteúdo dessas normas decorrerá sempre de uma decisão política. Convergência, portanto, direito, política e mercado, e será a decisão política a responsável pela intervenção do Estado,¹³ segundo a competência jurídico-estatal, a compor a “*ordem do mercado*”.¹⁴

2.1 Conteúdo da Constituição Econômica

A Constituição Econômica de 1988 regula a estrutura da economia, nesta incluída a intervenção do Estado, e seu universo de regras e princípios não se limita ao

10. LAUBADÈRE, André de. *Direito público econômico*. Coimbra: Almedina, 1985. p. 28.

11. “‘Normalità’, ‘uniformità’, ‘regolarità’: sono parole venute nel nostro discorso, e trattate quasi per fungibili. Esse colgono profili del medesimo fenomeno. *Normalità* è l’essere secondo la norma; e, poiché la norma non si esaurisce in questo o quel fatto, è l’essere di una indefinita molteplicità secondo la norma. *Uniformità* indica piuttosto l’adeguatezza ad uno schema, il ricondursi della molteplicità entro l’unità di una forma, che imprime ai fatti la nota della costanza. *Regolarità*, infine, designa la *prevedibilità* del molteplice, che, riducendosi a caso di un tipo normativo, perde il carattere del fortuito e dell’arbitrario” (IRTI, Natalino. *L’ordine giuridico del mercato*. Bari: Laterza, 2003. p. 66).

12. Oportuna a conclusão de Gilberto Bercovici: “A Constituição econômica quer uma nova ordem econômica, quer alterar a ordem econômica existente, rejeitando o mito da autorregulação do mercado.” BERCOVICI, Gilberto. Política econômica e direito econômico. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDPE*, Belo Horizonte: Fórum, ano 1, n. 1, p. 199-219, mar.-ago. 2012. “Per ‘costituzione economica’ si deve intendere l’insieme dei principi fondamentali sui quali si basano in un ordinamento giuridico (per eccellenza, quello statale) i particolari istituti giuridici che reggono i processi di produzione e distribuzione della ricchezza” (BOGNETTI, Giovanni. *La Costituzione economica italiana*. Milano: Giuffrè, 1995. p. 37).

13. Como qualifica Natalino Irti: “Intendiamo per *teoria giuridica del mercato* una *teoria giuridica dell’economia di mercato*”, definido como “unidade jurídica das relações de troca de um dado bem”, e ter-se-ão tantos mercados quantas forem as conformações jurídicas das relações de troca (IRTI, Natalino. *L’ordine giuridico del mercato*. Bari: Laterza, 2003. p. 39, 81 e 91).

14. Nas palavras de Irti: “Ordine, nel senso di *regolarità* e *prevedibilità dell’agire*: chi entra nel mercato – nel mercato di un dato bene – sa che *l’agire*, proprio e altrui, è governato da regole, e dunque che, entro la misura definita da codeste regole, i comportamenti sono prevedibili” (IRTI, Natalino. *L’ordine giuridico del mercato*. Bari: Laterza, 2003. p. 4 e 12).

capítulo da “Ordem Econômica”, ao manter relações de interconstitucionalidade com a Constituição Financeira e as Constituições Tributária, Político-Federativa e Social. Nesta feição integrativa, rompe-se a aporia da “neutralidade” da ordem econômica, tão decantada pelo liberalismo clássico. Nesta recíproca influência, ergue-se a força do Estado real, sob a égide da Constituição Econômica.

Sobre o alcance da Constituição Econômica, Washington Peluso Albino de Souza é de igual entendimento:

“De nossa parte, seguimos a orientação de considerar a Constituição Econômica componente do conjunto da Constituição geral. Apresenta-se na tessitura estrutural desta, não importa se na condição de Parte, Título, Capítulo ou em artigos esparsos. Sua caracterização baseia-se tão somente na presença do ‘econômico’ no texto constitucional”.¹⁵

E não poderia ser diferente. Basta pensar nos arts. 1.º e 3.º, ao enunciarem como princípios e objetivos fundamentais do Estado a livre-iniciativa, o valor social do trabalho, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional e a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais. Diga-se o mesmo sobre os direitos e liberdades fundamentais do art. 5.º, como aqueles de associação, de liberdade para criação de cooperativas e tantos outros. Em todos estes, deveras, o fator econômico encontra-se presente de modo indecomponível.

Neste intento, Gilberto Bercovici resume como funções da Constituição Econômica as seguintes: “a ordenação da atividade econômica, a satisfação das necessidades sociais e a direção do processo econômico geral. A estas funções pode ser acrescentada, no caso da Constituição brasileira de 1988, a função de reforma ou transformação estrutural”.¹⁶ Essas funções, evidentemente, requerem a decisão política, como observado por Natalino Irti, mas também a interferência da Constituição Financeira, com seus meios para que muitas delas possam ganhar concretude.

15. SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Teoria da constituição econômica*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002. p. 23. “O constitucionalismo moderno e o contemporâneo, que alargaram o conteúdo material da Constituição, para nela introduzir o ordenamento econômico, representado por um conjunto de regras dessa natureza, convivem com documentos nos quais a Ordem Econômica ingressou, para constituir setor próprio da Constituição” (HORTA, Raul Machado. *Estudos de direito constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey, 1995).

16. “A Constituição dirigente brasileira de 1988, portanto, faz sentido enquanto projeto emancipatório, que incluí expressamente no texto constitucional as tarefas que o povo brasileiro entende como absolutamente necessárias para a superação do subdesenvolvimento e para a conclusão da construção da Nação, e que não foram concluídas. Enquanto projeto nacional e como denúncia desta não realização dos anseios da soberania popular no Brasil, ainda faz muito sentido falar em Constituição dirigente” (BERCOVICI, Gilberto. *Política econômica e direito econômico*. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDDE*, Belo Horizonte: Fórum, ano 1, n. 1, p. 208, mar.-ago. 2012.

A função transformadora da Constituição econômica, de que fala Bercovici, marcada pelos objetivos e fins constitucionais, como os do art. 3.º, tem para a Constituição Financeira importância central, ao conferir meios à decisão política para atender às políticas econômicas e dos direitos sociais. A “concepção da Constituição como um projeto de construção nacional” assim concebida, sem sair da Constituição, é um instrumento de larga importância para promover o desenvolvimento, reduzir a pobreza e a miséria, ampliar a capacidade de integração, pela redução da desigualdade, e outros.¹⁷

Como objeto da Constituição Econômica, é certo, persistem algumas disposições que são evidentemente deste domínio de Constituição material. É o caso dos arts. 170 a 192 do Título VII (Da Ordem Econômica e Financeira), mas também diversas outras regras de competência, garantias, princípios e normas de objetivo de valor constitucional, como o art. 43, ao prescrever as condições para o desenvolvimento e a redução das desigualdades regionais; o art. 225, na proteção do meio ambiente; o art. 237, ao estabelecer o controle do comércio exterior visando à defesa dos interesses nacionais.

A Constituição de 1988 integrou o “mercado interno” como patrimônio nacional, a saber: *O mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e socioeconômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal.* Assim, numa feição sistêmica, qualquer interpretação que se faça desse dispositivo deve ser coerente com aquilo que prescreve a Constituição, no seu art. 3.º, II, ao *garantir o desenvolvimento nacional* como fim constitucional do Estado. Para que a Constituição Econômica possa operar com medidas interventivas aptas a *incentivar e viabilizar o desenvolvimento cultural e socioeconômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País*, pode contar com os instrumentos da Constituição Financeira.¹⁸

Assim, deve prevalecer o entendimento sistemático segundo o qual toda a orbe constitucional há de ser compreendida como definidora da estrutura jurídica da economia, incluída a intervenção do Estado na ordem econômica e as distintas formas de regulação dos mercados. Somente o apego ao simplismo, ao antologismo ou interpretações literais podem levar ao reducionismo da Constituição Econômica unicamente às disposições do Título “Da Ordem Econômica e Financeira”.

No Brasil, o conteúdo da Constituição Econômica é fruto de uma sucessão permanente de adaptação à realidade nacional. Não se pretende aqui resgatar todas as suas vicissitudes, mas situar a presença de regras típicas da Constituição Econômica nas constituições antecedentes, apenas para delimitar o que se poderia definir como Constituição Econômica “mínima”.

17. Neste particular, veja-se: SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. Trad. Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2002.

18. Para maior aprofundamento, veja-se: TORRES, Heleno Taveira. Pressupostos constitucionais das contribuições de intervenção no domínio econômico. A CIDE-tecnologia. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 107-172.

A Constituição de 1824 protegia os direitos básicos de propriedade e de livre-iniciativa e no seu art. 179 previa “a inviolabilidade dos direitos civis, e políticos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Império”. E nesse artigo, chamam a atenção os valores que norteavam o liberalismo político e econômico: o inciso XXII, que assegurava o direito de propriedade em toda a sua plenitude; o inciso XXIV, o qual garantia que “nenhum gênero de trabalho, de cultura, indústria ou comércio pôde ser proibido, uma vez que não se oponha aos costumes públicos, à segurança, e saúde dos cidadãos”; o inciso XXV determinava que “Ficam abolidas as Corporações de Offícios, seus juizes, Escrivães e Mestres”; e o inciso XXVI, ao prever que “os inventores terão a propriedade das suas descobertas, ou das suas producções. A lei lhes assegurará um privilégio exclusivo temporário, ou lhes remunerará em ressarcimento da perda, que hajam de soffrer pela vulgarização”, entre outros.

A Constituição republicana e federativa de 1891, igualmente, protege a livre-iniciativa e os direitos de propriedade, na sua inspiração liberal, haurida do direito norte-americano. No art. 72, diz que “a Constituição assegura aos brasileiros e a estrangeiros residentes no paiz a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à segurança individual e à propriedade nos termos seguintes: (...)”. O direito de propriedade viria consagrado no § 17, a saber: “O direito de propriedade mantém-se em toda sua plenitude, salvo a desapropriação por necessidade ou utilidade pública, mediante indenização prévia”. Ao lado do direito de propriedade material, protegia-se o direito aos bens imateriais ou intangíveis, no § 25: “Os inventos industriais pertencerão aos seus autores, aos quais ficará garantido por lei um privilégio temporário, ou será concedido pelo Congresso um prêmio razoável quando haja conveniência de vulgarizar o invento”. E, de igual modo, os direitos autorais, no § 26:

“Aos autores de obras literárias e artísticas é garantido o direito exclusivo de reproduzi-las, pela imprensa ou por qualquer outro processo mecânico. Os herdeiros dos autores gozarão desse direito pelo tempo que a lei determinar”.

Com essa base mínima de direitos, afirmava-se a ordem econômica segundo valores de proteção da propriedade e da livre-iniciativa.

A Constituição de 1934, com matizes sociais muito evidentes, inova com capítulo específico sobre a ordem econômica, especialmente nos arts. 115 a 143, sob os influxos da Constituição do México e de Weimar, dirigida a implantar o nosso primeiro Estado Social. Com isso, restavam protegidos o direito de propriedade e a livre-iniciativa, o direito de prover a própria subsistência e a da sua família, mediante trabalho honesto. Entre outros, é significativo o art. 115: “A ordem econômica deve ser organizada conforme os princípios da Justiça e as necessidades da vida nacional, de modo que possibilite a todos existência digna. Dentro desses limites, é garantida a liberdade econômica”. A força axiológica desse dispositivo definia o conteúdo da Constituição, a assegurar a continuidade do Estado segundo os pressupostos do Estado Social e conforme o intervencionismo estatal.

A Constituição de 1937 hipertrofiou o dirigismo estatal como seu princípio e fundamento, como se pode verificar do art. 135, segundo o qual:

“Na iniciativa individual, no poder de criação, de organização e de invenção do indivíduo, exercido nos limites do bem público, funda-se a riqueza e a prosperidade nacional. *A intervenção do Estado no domínio econômico só se legitima para suprir as deficiências da iniciativa individual e coordenar os fatores da produção, de maneira a evitar ou resolver os seus conflitos e introduzir no jogo das competições individuais o pensamento dos interesses da Nação, representados pelo Estado.* A intervenção no domínio econômico poderá ser mediata e imediata, revestindo a forma do controle, do estímulo ou da gestão direta”.

Como o Presidente não cumpriu o art. 180, para convocar o Parlamento Nacional, seguiu a exercer todas as competências da União com decretos-leis, inclusive as de caráter interventivo. Quanto ao mais, os direitos econômicos e sociais viam-se consagrados no mesmo capítulo da “Ordem Econômica”, com destaque para as relações de trabalho e o papel dos sindicatos. Isso não inibia etapa auspiciosa do nacionalismo econômico e do nosso desenvolvimento.¹⁹

A Constituição de 1946 trouxe também título específico sobre a ordem econômica, nos arts. 145 a 162. Assim, o art. 145 dispunha que “a ordem econômica deve ser organizada conforme os princípios da justiça social, conciliando a liberdade de iniciativa com a valorização do trabalho humano”; com o parágrafo único a ressaltar que “a todos é assegurado trabalho que possibilite existência digna. O trabalho é obrigação social”. A União poderia intervir no domínio econômico, segundo o art. 146, nas seguintes condições:

“A União poderá, mediante lei especial, intervir no domínio econômico e monopolizar determinada indústria ou atividade. A intervenção terá por base o interesse público e por limite os direitos fundamentais assegurados nesta Constituição”.

Ao mais, garantiu o uso social da propriedade privada: “Art. 147. O uso da propriedade será condicionado ao bem-estar social. A lei poderá, com observância do disposto no art. 141, § 16, promover a justa distribuição da propriedade, com igual oportunidade para todos”. E trazia regra para reprimir o abuso do poder econômico:

“Art. 148. A lei reprimirá toda e qualquer forma de abuso do poder econômico, inclusive as uniões ou agrupamentos de empresas individuais ou sociais, seja qual for a sua natureza, que tenham por fim dominar os mercados nacionais, eliminar a concorrência e aumentar arbitrariamente os lucros”.

Os avanços, portanto, eram evidentes na passagem para um Estado Social. As normas da ordem social seguiram como conteúdo da Ordem Econômica.

19. Cf. BASTOS, Pedro Paulo Zahluth. A construção do nacionalismo econômico de Vargas. In: BASTOS, Pedro Paulo Zahluth; FONSECA, Pedro Cesar Dutra (org.). *A Era Vargas – Desenvolvimentismo, economia e sociedade*. São Paulo: Ed. Unesp, 2012. p. 253-294.

Na Constituição de 1967, o Título III, “Da ordem econômica e social”, nos arts. 157 a 172, prescrevia também os mesmos fundamentos, com a novidade de consagrar os princípios da Constituição Econômica, no art. 157, a saber:

“A ordem econômica tem por fim realizar a justiça social, com base nos seguintes princípios: I – liberdade de iniciativa; II – valorização do trabalho como condição da dignidade humana; III – função social da propriedade; IV – harmonia e solidariedade entre os fatores de produção; V – desenvolvimento econômico; VI – repressão ao abuso do poder econômico, caracterizado pelo domínio dos mercados, a eliminação da concorrência e o aumento arbitrário dos lucros”.

Admitida a intervenção, aduz, no § 9.º, que “para atender à intervenção no domínio econômico, de que trata o parágrafo anterior, poderá a União instituir contribuições destinadas ao custeio dos respectivos serviços e encargos, na forma que a lei estabelecer”.

Com isso, integra-se, tanto mais, a relação entre Constituição Econômica e Constituição Financeira. A Constituição de 1967, com a Emenda 1/1969, acrescentou, entre outros, o art. 163, segundo o qual:

“São facultados a intervenção no domínio econômico e o monopólio de determinada indústria ou atividade, mediante lei federal, quando indispensável por motivo de segurança nacional ou para organizar setor que não possa ser desenvolvido com eficácia no regime de competição e de liberdade de iniciativa, assegurados os direitos e garantias individuais”.

A Constituição de 1988, por sua vez, expandiu o conteúdo da Ordem Econômica (Título VII) e transferiu a Ordem Social para o título seguinte (VIII), assim prevista no art. 193: “A ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais”. Contudo, como um dos pilares da Ordem Econômica é a “valorização do trabalho humano”, a relação entre ambas é intensa e impossível de separar seus princípios e mútuas influências axiológicas.

No que concerne ao conteúdo da Constituição Econômica, afirmou-se anteriormente ser impossível segregar da Constituição total um Título ou Capítulo específico com a finalidade de demarcar seu conteúdo. Por isso, é totalmente incorreto definir como seu objeto apenas os princípios gerais da Ordem Econômica. Basta ver que seu conteúdo contempla a *política de desenvolvimento urbano*, com o objetivo de ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes (art. 182); a *política agrícola e fundiária e da reforma agrária*, segundo a função social da propriedade rural (art. 184); o *sistema financeiro nacional*, estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade, em todas as partes que o compõem (art. 192). Fora do Título VII encontram-se matérias de semelhante relevo, como: *Ciência*, na qual o Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas (art. 218) e o mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e socioeconômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal (art. 219). Tem-se a *Comunicação Social* (art. 220) e *Meio Ambiente*, cujo art. 225 prescreve que “todos têm

direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações”. Tamanha é a importância desses títulos que sequer merecem desdobramentos sobre a conexão com o conteúdo da Constituição Econômica.

Quanto aos princípios fundamentais, prescreve o art. 170:

“A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre-iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I – soberania nacional; II – propriedade privada; III – função social da propriedade; IV – livre concorrência; V – defesa do consumidor; VI – defesa do meio ambiente; VI – defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; VII – redução das desigualdades regionais e sociais; VIII – busca do pleno emprego; IX – tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte; IX – tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei”.

Afora estes princípios, o art. 172 dispõe sobre os investimentos de capital estrangeiro, incentivos aos reinvestimentos e regulação das remessas de lucros. No art. 173, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado, o que só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei. No art. 174, a Constituição prescreve que o Estado, como agente normativo e regulador da atividade econômica, 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, no mesmo artigo, as cooperativas recebem tratamento privilegiado. O art. 175, por sua vez, assegura que a prestação de serviços públicos será realizada pelo Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação. Nos arts. 176 e 177, trata sobre os recursos minerais, os potenciais de energia hidráulica, assim como sobre os monopólios da União. O art. 178 versa sobre a ordenação dos transportes aéreo, aquático e terrestre, o art. 179, sobre o tratamento das microempresas e às empresas de pequeno porte, e o art. 180, sobre a promoção do turismo como fator de desenvolvimento social e econômico.

A Constituição Econômica atual é uma parte preponderante da Constituição total, e muito do seu conteúdo, no que toca com o federalismo (veja-se o art. 43), com a democracia e com a proteção de direitos e liberdades individuais, é matéria de cláusula pétreia. Não se pode negar sua função de identidade constitucional e de proibição de retrocesso dos seus princípios. Deveras, princípios como “soberania”, “propriedade privada” ou “função social da propriedade” são inequivocamente regras de eternidade, assim como “valorização do trabalho humano, livre-iniciativa, existência digna” e outros.

3. Constituição Financeira e direitos sociais

Uma característica da Constituição de 1988 foi separar em capítulos distintos os princípios e regras da ordem econômica e aqueles dos direitos sociais, os quais sempre vinham acomodados conjuntamente, pela relação com a valorização e proteção do trabalho. Contudo se a separação pode atender a alguma exigência de distribuição das matérias na composição da Constituição total, isso em nada interfere com o labor de sistematização da doutrina.

A Constituição dos Direitos Sociais desvela-se pela ordenação do sistema que rege o trabalhismo e os direitos sociais (arts. 6.º e 7.º da CF), bem como o regime do subsistema da seguridade social, nos subdomínios da saúde (arts. 196 a 200), da previdência social (arts. 201 e 202) e da assistência social (arts. 203 e 204). De se ver, são multifárias as interconexões e domínios secantes com as Constituições materiais anteriormente designadas (Financeira, Econômica, Social, Tributária e Administrativa), entre outras. Portanto, se em outros domínios a necessidade de adaptação prefere fenômenos de transformação social, nos direitos sociais, como faz ver Gilberto Bercovici, somente uma força obstinada da sociedade pode romper conservadorismos e implantar mudanças concretas, ao que o direito financeiro pode ser fundamental instrumento de ação estatal quando o intervencionismo se faz necessário. Daí a indissociável conexão entre direitos sociais e ordem econômica.

Para melhor esclarecer, veja-se o caso da isonomia de benefícios previdenciários entre trabalhadores urbanos e rurais, a coincidir Constituição Econômica com Constituição Financeira, direitos sociais e intervencionismo.

A Constituição de 1934 previa a proteção social para todos os trabalhadores, inclusive os rurais, todavia, naquela época, este direito ainda não havia se concretizado. Sob a égide da Constituição de 1946, entretanto, prevaleceu o tratamento diferenciado entre os trabalhadores rurais e urbanos. Em matéria financeira, os trabalhadores rurais não estavam obrigados a contribuir com a seguridade social – ao contrário dos trabalhadores urbanos; os benefícios garantidos também eram distintos: (a) a aposentadoria por velhice correspondia a uma prestação mensal equivalente a 50% do salário mínimo; (b) aposentadoria por invalidez também era de 50% do salário mínimo; (c) a pensão por morte do trabalhador rural consistia numa prestação mensal equivalente a 30% do salário mínimo.

Esses direitos, porém, seguiam numa condição meramente simbólica, sem efetividade, até que, no Governo João Goulart, foi promulgada a Lei 4.214/1963, para instituir o Estatuto do Trabalhador Rural e o Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural – Funrural, o que foi interrompido pelo golpe militar de 1964. Mais tarde, com a vigência da LC 11/1971, veio o Pró-Rural, que era executado pelo Funrural, bem como pelo Instituto Nacional de Previdência Social – INPS, e assim surgiu finalmente uma fonte de custeio para efetiva inclusão dos trabalhadores rurais no sistema da seguridade social. Somente a partir dessa lei o trabalhador rural passou a ter direito a aposentadoria por velhice, aposentadoria por invalidez, pensão, auxílio-funeral, serviço de saúde e serviço social (art. 2.º).

Após a Constituição Federal de 1988, porém, não se admite tratamento distinto entre trabalhadores urbanos e rurais. Assim, afora o princípio da isonomia, do art. 5.º da CF, a igualdade entre trabalhadores rurais e urbanos foi reafirmada no art. 7.º, *caput*, da CF: “São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social”. Foi consagrado o princípio a “uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais”. E o art. 194, parágrafo único, II, da CF, expressamente proíbe a discriminação entre trabalhadores urbanos e rurais. Houve, então, a equiparação dos direitos sociais dos trabalhadores rurais e urbanos, de modo a garantir a ambas as categorias os reclamos de saúde, previdência e assistência sejam contempladas no salário mínimo fixado em lei, na forma do art. 6.º, IV, da CF, como objetivos da seguridade social.

Deveras, a Constituição de 1988 instituiu um sistema uno de seguridade social, o qual tem entre seus objetivos expressos a “*universalidade da cobertura e do atendimento*”, a “*uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais*” e o princípio da “*equidade na forma de participação no custeio*”, os quais têm o condão de corroborar a unidade do sistema criado.²⁰

O princípio da universalidade é corolário do princípio da igualdade, o qual, no âmbito da seguridade social, é reafirmado por outros princípios, mormente pelos princípios da “uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais”. Exige que trabalhadores urbanos e rurais sejam tratados de modo isonômico. Ora, a igualdade não significa identidade, uma vez que não se trata de princípio de caráter absoluto, mas, sim, relativo.²¹

Na Constituição vigente, direitos sociais são direitos fundamentais, os quais devem ser efetivados nas suas máximas possibilidades, cujos avanços de implementação quedam-se protegidos por *cláusula de eternidade*, ao ser vedados o retrocesso (garantia material) ou a supressão por emenda constitucional (garantia formal). Isso, porém, não justifica afirmar uma efetividade à custa da legalidade e da Constituição, como pretendem os fautores da *reserva do possível*, se com este termo (em sentido lato) queira-se impor cumprimentos de ordens judiciais para implementações de políticas públicas ou de gastos não previstos nos orçamentos ou não autorizados pelo processo democrático dos orçamentos públicos. Ora, se o sentido for relativo, para integrar situações de

20. Cf. BALERA, Wagner. *Sistema de seguridade social*. São Paulo: Ed. LTr, 2000. p. 20.

21. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 1998. p. 390; NOVOA, Cesar García. El principio de no discriminación en materia tributaria. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 340-348; SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 216; VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 84.

injustiça individual, não se tem aqui qualquer forma de “ativismo” judicial,²² mas de cumprimento regular do quanto as leis e a Constituição preveem, mas que se verifica eventual negativa por parte dos serviços públicos. Por conseguinte, a análise deve ser feita caso a caso.

É importante recobrar o equilíbrio necessário entre as constituições materiais, para que estas prestações e atendimentos às demandas sociais possam ser suportados pelo orçamento público, segundo políticas públicas previamente definidas pela Administração e pelo Legislativo, na realização dos fins constitucionais do Estado, especialmente aqueles do desenvolvimento social. Admitir que o Judiciário exerça ativismo para inovar o ordenamento quebra o princípio da isonomia e da conformação democrática da formulação de políticas públicas. Obviamente, isso não se confunde com certos casos isolados nos quais o juiz determina que o serviço público exerça suas funções, como a imposição de internações ou de compras de medicamentos, porquanto muitas vezes são falhas administrativas do serviço público de saúde que inibem o atendimento.

4. Constituição Financeira entre as instrumentalidades da Constituição Econômica e os fins do dirigismo da economia

A Constituição Econômica tem a missão de construir uma obra de futuro, pelo domínio sobre as relações da economia na sucessão temporal. Liberdade de mercado e intervencionismo estatal são seus principais fundamentos justamente porque a economia opera para criar uma rede de estabilidade e de calculabilidade das expectativas ao longo do tempo.

Se a definição dogmática de Constituição Econômica é-nos recente, não o é a presença de regras sobre as liberdades econômicas ou a regulação da própria ordem econômica, que perpassam praticamente todas as constituições que já estiveram em vigor em nosso País, com maior ou menor extensão.²³ Em todas elas, a função extra-

22. “Agora, a criação de políticas públicas ou a construção de obras públicas não previstas pelo poder competente (Poder Executivo) para a garantia do direito de uma pessoa ou um grupo de pessoas em detrimento da coletividade escapa da alçada do Poder Judiciário.” E mais adiante: “Neste contexto, garantir judicialmente um benefício social individual para uma pessoa ou grupo de pessoas implica em retirar o benefício de parte da coletividade”. “A função constitucional do Poder Judiciário é a de exigir ou garantir ao administrador público, a concretização de políticas públicas, discutidas e aprovadas pelo Poder Legislativo. O Poder Judiciário deve garantir que as políticas públicas cheguem de modo equânime a todos os cidadãos. Por conseguinte, não deve prestigiar tratamento individual diferenciado em favor daquele que teve dinheiro e ou astúcia para pedir judicialmente indevido privilégio que maltrata os mais elementares fundamentos da República” (SIQUEIRA NETO, José Francisco. *Neoconstitucionalismo e ativismo judicial: desafios à democracia brasileira*. In: DE LUCCA, Newton; MEYER-PFLUG, Samantha Ribeiro; NEVES, Mariana Barboza Baeta. *Direito constitucional contemporâneo: homenagem ao Professor Michel Temer*. São Paulo: Ed. LTr, 2012. p. 203).

23. HESSE, Konrad. *Constitución y derecho constitucional*. In: BENDA, MAIHOFER, VOGEL, HESSE, HEYDE. *Manual de derecho constitucional*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2001. p. 1.

fiscal²⁴ do direito financeiro prestou-se como meio ou pressuposto para a efetividade das instrumentalidades da Constituição Econômica.

Nesse sentido, pode-se afirmar que a Constituição Financeira, na sua projeção material do espaço constitucional, cumpre a função de “emergência de um novo padrão normativo”, de que fala Luís Fernando Massonetto, ao tempo que coopera com a construção e transformação da sociedade, como meio para realização da Constituição Econômica, mediante efetividade dos fins do Estado e capacidade de redistribuição de rendas.²⁵

A Constituição Econômica brasileira, como resultado do seu evoluir, assegura a economia de mercado, garante a liberdade de iniciativa, a autonomia da vontade, a liberdade contratual, de profissão e de trabalho, protege o direito ao lucro e à propriedade privada. Contudo, não despreza o papel da solidariedade, ao tempo que promove diversos meios intervencionistas para equilibrar capitalismo e uma sociedade livre, justa e solidária.

A Constituição Financeira reforça sua capacidade nomológica e teleológica não apenas pela unidade que adquire como também pela interconstitucionalidade, mormente com a Constituição Econômica, para a qual contribui com as ações do Estado e com as medidas interventivas ou da Constituição dirigente.

Ao longo da primeir metade do século XX, diante das sucessivas crises e da própria dinâmica do surgimento do Estado Social, como observa Norbert Reich, a intervenção do Estado converte-se cada vez mais num signo característico dos processos de merca-

Cf. MONCADA, Luís S. Cabral. *Direito económico*. Coimbra: Ed. Coimbra, 1988. p. 40-41.

24. Para um amplo estudo da extrafiscalidade e da tipologia de normas indutoras, veja-se: SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. 400 p. Cf. ALONSO GONZALEZ, Luis Manuel. *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*. Barcelona: Marcial Pons; Madrid: [s.n.], 1995. 136 p.; GARCIA, Eusebio Gonzalez. Los tributos extrafiscales en el derecho español. In: PIRES, Manuel (coord.). *Da extrafiscalidade*. Lisboa: Universidade Lusíada, 2011. p. 117; SCHIAVOLIN, Roberto. L'extrafiscalità: profili generali. In: PIRES, Manuel (coord.). *Da extrafiscalidade*. Lisboa: Universidade Lusíada Editora, 2011. p. 13-40; PINTO, Rosalice. Taxas de natureza extrafiscal como indutoras de comportamento: uma visão textual-discursiva. In: PIRES, Manuel (coord.). *Da extrafiscalidade*. Lisboa: Universidade Lusíada, 2011. p. 283; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. A utilização do tributo como instrumento de políticas públicas. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e a Constituição: homenagem ao professor Sacha Calmon Navarro Coêlho*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 721-732; FICHERA, Franco. Fiscalità ed extrafiscalità nella costituzione: una rivisitazione del lavori preparatori. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza Delle Finanze*, Milano: Giuffrè, vol. 56, n. 4, p. 486-534.
25. MASSONETTO, Luís Fernando. *O direito financeiro no capitalismo contemporâneo: a emergência de um novo padrão normativo*. Tese (Doutorado). São Paulo: USP, 2006. p. 92. MASSONETTO, Luís Fernando; BERCOVICI, Gilberto. A Constituição dirigente invertida: a blindagem da Constituição financeira e a agonia da Constituição econômica. *Boletim de Ciências Económicas*, Coimbra: Ed. Coimbra, 2006. vol. 49, p. e ss.

do, que chegam a alcançar um caráter de *instituição estatal*.²⁶ E, diz Reich, muito dessa luta relacionava-se com o propósito de reduzir ou impedir a concentração, ainda que sob certa ambivalência, ao fomentar, simultaneamente, essa mesma concentração para lograr objetivos de desenvolvimento e crescimento econômico.

É que, segundo Reich, persiste um “duplo caráter do direito econômico”, na medida em que, por um lado, organiza juridicamente os processos conforme as regras da economia de mercado e, por outro, converte-se em instrumento do Estado para influenciar outros processos e, assim, obter outros resultados de política social ou econômica.²⁷ O direito econômico acomoda essa “dupla instrumentalidade”: pelo Estado (social) e por parte dos agentes que atuam no mercado, como alude Reich.²⁸

A *dupla instrumentalidade* do direito econômico oferece para o Estado ou para os agentes econômicos meios jurídicos a serem empregados para lograr os objetivos de direção da economia ou mitigar o seu exercício. Nesta função, a Constituição Econômica cria verdadeira limitação constitucional para o Estado, para assegurar que particulares possam atuar no âmbito das relações econômicas. Daí sua *dupla* instrumentalidade, entre formulação de medidas e de limitação dessa atuação do Estado, ao que opera efeitos típicos de proteção de direitos e liberdades fundamentais, no quadro normativo de ação do Estado e particulares.

Os princípios do art. 170 da CF autorizam a União a intervir no domínio econômico des que visando a assegurar: livre concorrência, defesa do consumidor, defesa do meio ambiente, redução das desigualdades regionais e sociais, busca do pleno emprego, tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte.

A Constituição Econômica, ao conferir essa *dupla instrumentalidade*, de que fala Norbert Reich,²⁹ define os meios ou instrumentos para realizar a intervenção do Estado

26. REICH, Norbert. *Mercado y derecho* (teoría y praxis del derecho económico en la República Federal Alemana). Trad. Antoni Font. Barcelona: Ariel, 1985. p. 27-28; ARINO ORTIZ, Gaspar. *Principios de derecho público económico (modelo de Estado, gestión pública, regulación económica)*. Granada: Comares, 2004.

27. “Exprime a necessidade de uma ‘estrutura econômica conscientemente fixada à vinculatoriedade ordenada através de um sistema de normas de grau superior’. Deverá ser o produto de uma ‘decisão constitucional’, um ‘equilíbrio constitucional’, um ‘compromisso’ (*Verfassungsverständnis*), de um equilíbrio entre várias ideologias econômicas e interesses econômicos. Considere-se, pois, na ordem política fundamental pela qual se equilibram e se ligam na vida econômica, os princípios conflitantes e, ao mesmo tempo, complementares da *liberdade e da vinculação*” (SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Teoria da constituição econômica*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002. p. 42).

28. REICH, Norbert. *Mercado y derecho* (teoría y praxis del derecho económico en la República Federal Alemana). Trad. Antoni Font. Barcelona: Ariel, 1985. p. 61. E mais adiante esclarece: “En el contexto del debate planteado en torno a la ‘constitución económica’ ello significa que el establecimiento y determinación jurídica de los postulados económicos, su interpretación y modificación no pueden ser comprendidos si no es en relación con la evolución del proceso económico de la sociedad” (p. 68).

29. *Idem*, p. 68.

na atividade econômica, ao mesmo tempo que controla os limites dessa intervenção, no interesse dos sujeitos que participam no mercado, os particulares e o próprio Estado, como no caso do art. 173 da nossa Constituição. E nada impede que empresas do próprio ente estatal sejam afetadas por medidas interventivas.

Por isso, alguns autores, ao definirem o direito econômico, não deixam de considerar, em destaque, os contornos da atuação do Estado, como agente regulador ou pela atuação na economia (i), das situações reguladas afetadas aos particulares (ii) e pelas repercussões de política econômica ou de intervencionismo estatal (iii). Nessa linha, o melhor exemplo talvez esteja na concepção de José Nabantino Ramos, ao definir o direito econômico:

“é o conjunto sistemático de princípios e normas que disciplinam: (a) a produção de bens e serviços; (b) a partilha dos benefícios desse trabalho; (c) o consumo das utilidades produzidas; e (d) os meios necessários à consecução desses objetivos – para realizar; (e) determinada política econômica”.³⁰

Esta é uma definição omnicompreensiva de distintas hipóteses albergadas pelo direito econômico, inclusive a política econômica, o que justifica sua relevância.

Fábio Konder Comparato, ao afirmar que o direito econômico “surge como o conjunto de técnicas jurídicas de que lança mão o Estado contemporâneo na realização de sua política econômica”,³¹ concebe o direito econômico como “o direito das atividades econômicas, englobando todos os institutos inerentes à produção e à circulação das riquezas”, numa espécie de “ordenamento constitucional da economia, no qual se situariam os princípios básicos que devem reger as instituições econômicas”. E esta concepção tem a virtude de assumir o direito econômico como “tradução jurídica da economia dirigida”, que seria a mais coerente e acertada.

À luz do nosso constitucionalismo, assegurar as liberdades da economia de mercado, com *neutralidade* das atuações do Estado na economia (para a Constituição Econômica), é o desafio posto para o Estado, na necessária conciliação com o dever de intervencionismo e dirigismo impostos para o atendimento dos objetivos e fins constitucionais do Estado.

Como bem observa Gilberto Bercovici, “no caso de países como o Brasil, a tarefa do direito econômico é transformar as estruturas econômicas e sociais, com o objetivo de superar o subdesenvolvimento”.³² E mais adiante: “Para a Teoria da Constituição Dirigente, a Constituição não é só garantia do existente, mas também um programa para o futuro”. Fosse escolha do Poder Constituinte não interferir na realidade, bastaria

30. RAMOS, José Nabantino. *Sistema brasileiro de direito econômico*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p. 92.

31. COMPARATO, Fábio Konder. O indispensável direito econômico. In: _____. *Ensaio e pareceres de direito empresarial*. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 462.

32. BERCOVICI, Gilberto. Política econômica e direito econômico. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDPE*, Belo Horizonte: Fórum, ano 1, n. 1, p. 199-219, mar.-ago. 2012.

silenciar a respeito dos princípios e valores a serem atingidos pela ordem econômica. Feita a opção dirigente e transformadora, porém, a Constituição demanda a intervenção permanente do Estado para cumprir aqueles fundamentos. Nesta tarefa, a Constituição Financeira complementa a atuação do Estado, com meios predispostos para a atuação da Constituição Econômica.

5. Constituição Econômica e planejamento na Constituição Financeira

Sobretudo à Constituição Econômica incumbe a tarefa de fomentar a segurança jurídica dos agentes da ordem econômica e ordenação econômico-social dos direitos e liberdades garantidos, assim como induzir, de modo planejado, o desenvolvimento, como crescimento econômico e eliminação de desigualdades entre pessoas ou regiões do País.

O planejamento é inerente ao sistema baseado na preservação e continuidade do “mercado”, admitido o dirigismo estatal mediante controles ou limitações sistemáticas e planejadas. Conforme o art. 174 da CF, “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”. Diante das importantes funções que o planejamento assume para a condução do desenvolvimento nacional, as relações entre a Constituição econômica e a Constituição financeira devem convergir para o atingimento dos objetivos ali definidos, segundo a função do intervencionismo estatal pretendido (obrigatório para o setor público) e as repercussões das informações e direcionamentos para os particulares (efeito indicativo).

Só haverá planejamento privado se houver convencimento e confiança dos agentes econômicos no direcionamento do Governo (planejamento). E como a economia não é “planificada”, os dados oferecidos pelo “planejamento” público (obrigatório) serão tomados sempre como *indicativos* para a formação do planejamento privado.

Apesar de assegurado no art. 174, excetuado o papel de orçamento-programa intensificado com as leis orçamentárias (LDO e orçamento plurianual), o planejamento do Estado, de caráter nacional ou mesmo regional de longo prazo, para cumprir o dirigismo projetado pela Constituição, passados 25 anos, remanesce em mera expectativa.³³

Ao longo da nossa história, conhecemos alguns planos dirigentes, como foram o “Plano Salte” (1950), bem assim o “Plano de Metas”, este, no governo Juscelino Kubitschek (1956-1961); em seguida tivemos o “Plano Trienal”, do governo do Presidente

33. Como ressalta Gilberto Bercovici, “a partir da década de 1980, o planejamento e a política nacional de desenvolvimento foram totalmente abandonados pelo Estado. A atuação estatal caracterizou-se, desde então, como desprovida de uma diretriz global para o desenvolvimento nacional. A política econômica limitou-se à gestão de curtíssimo prazo dos vários ‘planos’ de estabilização econômica. Deste modo, o Poder Público foi incapaz de implementar políticas públicas coerentes, com superposição e consecução apenas parcial de diversos planos ao mesmo tempo” (BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 60).

João Goulart (1962-1963); mais tarde, veio o “I Plano Nacional de Desenvolvimento” (I PND), do governo militar de Emílio Garrastazu Médici (1972-1974); e o “II Plano Nacional de Desenvolvimento” (II PND), do governo do General Ernesto Geisel (1975-1979).

O inusitado é que, justamente quando o planejamento se torna constitucionalmente obrigatório para o setor público, com a Constituição de 1988, na prática, ele perde efetividade como “expressão da política geral do Estado”,³⁴ reduzido ao modelo de “orçamento-programa”, com o Plano Plurianual e demais leis orçamentárias, sem qualquer outro plano nacional ou regional.

Contudo, se para o desenvolvimento os planos não assumiram a preeminência devida, não se pode negar o crescente relevo do orçamento-programa,³⁵ segundo seus novos modelos de organização e de metodologia, além dos diversos planos e programas setoriais, em atendimento a muito do que se encontra expresso ao longo da Constituição.³⁶

O dever de planejamento encontra-se distribuído ao longo da Constituição com competências atribuídas pelos três níveis do nosso federalismo. Os *Estados*, conforme o art. 25, § 3.º, da CF, a partir de lei complementar federal que os autorize, devem organizar o *planejamento* ao instituir regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões, na execução de funções públicas de interesse comum. Quanto aos *Municípios*, o art. 30 prescreve, no seu inciso VIII, o dever de planejamento para adequado ordenamento territorial, uso, parcelamento e ocupação do solo urbano. Nessa função, nos termos do art. 182, e § 1.º, a Constituição estabelece que a política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. Para esta tarefa, o plano diretor, aprovado pela Câmara Municipal, deve ser considerado o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana.

Para a União, além do art. 174, em virtude da relevância para o País, as atribuições da União são mais abrangentes e complexas. Conforme o art. 21, compete à União: (...)

34. “O planejamento, embora tenha conteúdo técnico, é um processo político, especialmente nas sociedades que buscam a transformação das estruturas econômicas e sociais. Por meio do planejamento, é possível demonstrar a conexão entre estrutura política e estrutura econômica, que são interligadas” (BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 70).

35. Cf. SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 741. _____. *Orçamento-programa no Brasil*. São Paulo: Ed. RT, 1973. 388 p. _____. *Tributos e Normas de Política Fiscal na Constituição do Brasil*. São Paulo, s.e., 1968. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 5. ed. São Paulo: Ed. RT, p. 414.

36. Cf. MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; QUEIROZ, João Eduardo Lopes. *Planejamento*. In: CARDOZO, José Eduardo Martins; QUEIROZ, João Eduardo Lopes; SANTOS, Marcia Walquiria Batista. *Curso de direito administrativo econômico, II*. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 173 e ss.

IX – elaborar e executar *planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social*; (...) e XVIII – planejar e promover a defesa permanente contra as calamidades públicas, especialmente as secas e as inundações. E, diante dessas atribuições, no art. 48, tem-se a reserva legislativa ao Congresso Nacional, para dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente sobre: IV – *planos e programas nacionais, regionais e setoriais de desenvolvimento*. Como se verifica, no federalismo, cabe à União a responsabilidade pelos planos e programas de desenvolvimento econômico e social de caráter nacional ou regional.

Para o desenvolvimento nacional, a Constituição exige, de forma recorrente, a elaboração de planejamento. A regra geral é aquela que consta do art. 174 da CF, ao definir o planejamento como medida obrigatória para o setor público e, no § 1.º, 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”, logo, acompanhando as competências mencionadas anteriormente. Os planejamentos abrangidos pelo art. 174 não são de livre disponibilidade discricionária para o governo e legislador, mas devem atender a uma série de requisitos e procedimentos cogentes, e de forma ainda mais vinculante naqueles casos em que a Constituição Econômica obriga expressamente sua feitura, inclusive quanto à compatibilidade com o “plano plurianual”.

Todo e qualquer planejamento, em geral, deve contemplar ações de médio e longo prazo e, para ser realizado, requer emprego de recursos orçamentários. A Constituição poderia admitir a separação entre programas e plano plurianual, contudo impôs a obrigatoriedade de compatibilidade com o plano plurianual, ao vedar, pelo art. 167, § 1.º, que investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro possa ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade. Ao mais, pelo art. 165, § 7.º, as leis de iniciativa do Poder Executivo em matéria de planejamento deverão compatibilizar os orçamentos com o *plano plurianual* (i) e terão entre suas funções a de *reduzir desigualdades inter-regionais*, segundo critério populacional (ii). Diante disso, o fim constitucional da União de promover o desenvolvimento ganha destaque, para reduzir desigualdades regionais, em manifesta vinculação do orçamento ao dirigismo constitucional.

Quanto às dotações orçamentárias para o desenvolvimento regional, conforme o art. 43, § 1.º, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando ao seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais, e lei complementar disporá sobre:

“I – as condições para integração de regiões em desenvolvimento; e II – a composição dos organismos regionais que executarão, na forma da lei, os planos regionais, integrantes dos planos nacionais de desenvolvimento econômico e social, aprovados juntamente com estes. E, de modo vinculante e permanente, como mínimo, nos termos do art. 159, a União entregará: I – do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados quarenta e oito por cento na seguinte forma: (...) c) três por cento, para aplicação em programas de finan-

ciamento 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”.

Estas são imposições constitucionais que vinculam o dever de planejar, para atender aos objetivos acima designados.

5.1 *Planejamentos setoriais e Constituição Econômica*

Em relação aos planejamentos setoriais, é preciso identificar as diferentes formas de ordenação constitucional do planejamento do setor e da atuação do Estado, sem prejuízo de o planejamento geral atuar igualmente nestes e outros setores.

No caso da *política agrícola*, pelo art. 187, I, e § 1.º, da CF, esta será planejada e executada na forma da lei, com a participação efetiva do setor de produção, envolvendo produtores e trabalhadores rurais, bem como dos setores de comercialização, de armazenamento e de transportes, levando em conta especialmente os instrumentos creditícios e fiscais. Incluem-se no planejamento agrícola as atividades agroindustriais, agropecuárias, pesqueiras e florestais.

Para a *educação*, o art. 212 da CF, estabelece que a União aplicará, anualmente, nunca menos de 18%, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios 25%, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino. O art. 214 institui o *plano nacional de educação*, de duração decenal, com o objetivo de articular o sistema nacional de educação em regime de colaboração e definir diretrizes, objetivos, metas e estratégias de implementação para assegurar a manutenção e desenvolvimento do ensino em seus diversos níveis, etapas e modalidades por meio de ações integradas dos poderes públicos das diferentes esferas federativas que conduzam a:

“I – erradicação do analfabetismo; II – universalização do atendimento escolar; III – melhoria da qualidade do ensino; IV – formação para o trabalho; V – promoção humanística, científica e tecnológica do País; VI – estabelecimento de meta de aplicação de recursos públicos em educação como proporção do produto interno bruto”.

No que tange à *cultura*, o art. 215, §§ 2.º e 3.º, da CF, determina que a lei estabelecerá o Plano Nacional de Cultura, de duração plurianual, visando ao desenvolvimento cultural do País e à integração das ações do poder público, e obriga que Estados e Municípios também adotem planos de cultura e sistemas de financiamento à cultura.

Em todos esses casos, o planejamento deve ser observado pela União, de modo cogente, o que evidencia a interconstitucionalidade permanente entre Constituição Financeira e Constituição Econômica.

5.2 *Controle do planejamento – Considerações propedêuticas*

A Constituição preocupou-se, ainda, com o controle e fiscalização dos planejamentos. É de suma importância que os objetivos e os critérios de realização dos programas

e planos sejam controlados, em atenção aos princípios de eficiência e legalidade, mas também quanto à relação entre meios e fins, a exequibilidade e sua continuidade.

Como *controles internos*, o art. 74, I, dispõe que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União.

Sobre o *controle externo* de cunho político, prescreve o art. 48, IX, da CF, que cabe ao Congresso Nacional julgar anualmente as contas prestadas pelo Presidente da República e apreciar os relatórios sobre a execução dos planos de governo. E, nos termos do art. 58, § 2.º, VI, comissões permanentes e temporárias do Congresso Nacional e suas Casas poderão apreciar programas de obras, planos nacionais, regionais e setoriais de desenvolvimento e sobre eles emitir parecer. Mas não só. Impõe o art. 84, XI, que o Presidente da República remeta mensagem e plano de governo ao Congresso Nacional por ocasião da abertura da sessão legislativa, expondo a situação do País e solicitando as providências que julgar necessárias.

Quanto ao *controle político e legislativo*, nos termos do art. 165, §§ 1.º e 4.º, da CF, a lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada; e os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos na Constituição serão elaborados em consonância com o plano plurianual e apreciados pelo Congresso Nacional. Segundo o art. 166, § 1.º, II, caberá a uma Comissão mista permanente de Senadores e Deputados examinar e emitir parecer sobre os planos e programas nacionais, regionais e setoriais, além de exercer o acompanhamento e a fiscalização orçamentários.

No seu aspecto formal, o planejamento é lei e, portanto, obriga a Administração ao seu fiel cumprimento. E, como lei, deve atender aos fins e valores constitucionais, com atribuição de recursos e meios suficientes para sua consecução. Nesse particular, o planejamento vinculante inibe qualquer atuação em contrário e deve ser cumprido integralmente, inclusive no caso das leis orçamentárias.³⁷ Diante disso, a querela doutrinária sobre ser, a lei de orçamento anual, lei em “sentido formal”, já não mais pode prosperar, entendimento superado até mesmo pela Jurisprudência do STF, desde 2003, de modo a garantir a unidade de lei formal e material, passível de controle de constitucionalidade e vinculante em todos os seus termos.

Por todos esses motivos, o controle do planejamento é fundamental, integrado aos controles das leis orçamentárias e ao próprio controle de constitucionalidade, para assegurar continuidade dos fins e dos meios e, ao mesmo tempo, a segurança jurídica para o setor privado, no seu caráter indicativo.

37. Cf. FENGHI, Francesco. Programazione economica e modo di produzione capitalistico. In: GALGANO, Francesco. *Tratatto di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia – La costituzione economica*. Padova: Cedam, 1977. p. 235-262.

5.3 *Pressupostos da decisão política do Planejamento e Constituição Financeira*

Todo planejamento pressupõe decisão política, como observa Gilberto Bercovici, na escolha das preferências entre fins e meios e medidas a serem realizadas. Neste processo há sempre o risco de privilegiar o divórcio entre atividade financeira do Estado e Constituição Econômica, como se viu nos excessivos contingenciamentos orçamentários nos controles das crises do final da década de 90. Quando isso ocorre, e na ausência de planejamento, “*la finanza si è degradata in mera contabilità*”, como sentencia Sabino Cassese.³⁸ Contudo, excetuados casos complexos, como o controle de hiperinflação, a atividade financeira do Estado deve ser compartilhada com as competências econômicas para atingir os objetivos e fins entabulados pela Constituição Econômica, nas funções intervencionistas ou dirigistas da economia.

Para as escolas econômicas que defendem o funcionamento eficiente do mercado, pela alocação de recursos, à luz do “ótimo de Pareto”, o intervencionismo do Estado, mediante planejamento, não seria obrigatório, mas opcional e somente caberia sua adoção nas hipóteses de “falhas do mercado”, ao ter-se afetada alguma das condições, a saber: 1) os mercados devem ser completos, para cada bem ou fator produtivo; 2) os mercados devem operar em regime de concorrência perfeita; nestes mercados, 3) as informações, especialmente aquelas geradas pelo Estado, devem ser perfeitas, completas, certas e simétricas; 4) e os bens e fatores de produção devem ser privados, com rendimentos de escala decrescentes.³⁹ No limite destas, apenas caberia ao Estado a tarefa de reduzir a incompletude, a insuficiência ou a assimetria presente no mercado, como medida intervencionista. De se ver, à luz do constitucionalismo brasileiro, essas ponderações econômicas não subordinam o dever do Estado de realizar as tarefas às quais se lhe atribui a Constituição.

A decisão política do planejamento postula três fundamentos de notável expressão: a definição da extensão da medida interventiva pelo planejamento; o meio normativo e institucional para apresentação e a transparência das decisões e orientações.

O *primeiro* grande pressuposto da decisão política diz respeito à extensão da medida de intervenção e de dirigismo constitucional. Deveras, a Constituição de 1988 já antecipou uma série de restrições, como se vê nas limitações aos monopólios, na atuação do Estado na ordem econômica, segundo os imperativos designados no art. 173, entre outros.

O *segundo* pressuposto da decisão é definir o melhor meio, como plano, planejamento nacional, plano plurianual, políticas públicas ou programas isolados.

38. CASSESE, Sabino. Tipologia della programmazione economica. In: GALGANO, Francesco. *Tratato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia – La costituzione economica*. Padova: Cedam, 1977. p. 301-306.

39. Cf. MIKESELL, John L. *Fiscal administration*. 9. ed. Boston: Wadsworth, 2014. p. 1-34.

A Constituição de 1988 trouxe-nos a previsão de três leis orçamentárias: o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e o orçamento anual. O plano plurianual (art. 165, I, e § 1.º, da CF), nos dias atuais, tem servido como o principal plano nacional, ainda que sob muitas críticas.⁴⁰ A redução do plano ao orçamento (plurianual) é uma forma de coordenar mais racionalmente os gastos públicos, não um verdadeiro planejamento, voltado ao desenvolvimento, ou seja, projetado para alcançar transformação das estruturas socioeconômicas. De qualquer modo, o orçamento-programa do plano plurianual não se pode limitar a cumprir um papel coadjuvante e simbólico, mas servir ao governo como protagonista do dirigismo, orientado para a transformação das estruturas e da realização concreta do desenvolvimento.

O terceiro pressuposto de igual importância na decisão política do planejamento (vinculante para o setor público) consiste na *transparência das informações*, no que concerne à função de controle sobre a afetação das posições dos particulares, mas também dos entes públicos, como os demais membros do federalismo, quanto ao alcance das medidas. Para que o planejamento público possa envolver, convencer e atingir metas dependentes da anuência dos particulares, a qualidade das informações é de máxima importância; e diga-se o mesmo para aqueles que são afetados negativamente. Em qualquer hipótese, o planejamento será indicativo para a ação e organização dos particulares.

As unidades do federalismo encontrarão no planejamento nacional a transparência necessária para que possam conhecer da política distributiva de rendas, assim como a atuação da União nas respectivas áreas e possíveis interferências a serem geradas ou suportadas por suas competências, de modo cooperativo.

No nosso *welfare state* tardio, a superação do subdesenvolvimento é uma tarefa permanente e compromisso de todo o federalismo. O federalismo cooperativo brasileiro, além da discriminação de renda por competências dos entes, mediante autonomia, e distribuição do produto da arrecadação, requer ainda a função intervencionista do Estado nacional, para recuperar desigualdades, promover desenvolvimento e assegurar políticas públicas em todo o território nacional.

Apesar de não estar subordinada a qualquer imposição da neutralidade liberal, a decisão política do planejamento, na política pública ou em qualquer decisão com eficácia intervencionista, deve, sempre que possível, evitar custos de transação excessivos para os particulares e, se possível, nenhum custo de transação para aqueles que não integram o domínio econômico objeto da intervenção. Este cuidado é parte da eficiência na instituição e gestão das decisões políticas.⁴¹

40. Ou como afirma Gilberto Bercovici: “O planejamento não pode ser reduzido ao orçamento. E por um motivo muito simples: porque perde sua principal característica, a de fixar diretrizes para a atuação do Estado. Diretrizes estas que servem também de orientação para os investimentos do setor privado. O plano plurianual é uma simples previsão de gastos, que pode ocorrer ou não, sem qualquer órgão de controle da sua execução e garantia nenhuma de efetividade” (BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 81).

41. Vale aqui recobrar as observações de Douglas North: “It is the interaction between institutions and organizations that shapes the institutional evolution of an economy. If institutions

O planejamento é evidência de transparência do Estado sobre o destino das decisões políticas de intervencionismo, ao longo das políticas de desenvolvimento,⁴² ao conferir informações suficientes (entre meios e fins, *inputs* e *outputs*, diagnósticos e prognósticos) para que estes possam organizar seus negócios ou atividades com vistas a se adaptarem às ações do Estado, tanto na condição ativa, de agentes que concorram para atingimento dos objetivos planejados, quanto na posição passiva, para os que terão que suportar eventuais repercussões sobre suas atividades ou patrimônios, assim como possíveis benefícios.

Intervenções de Estado não estão obrigadas a gerar neutralidade, mas devem perseguir adaptações para evitar a ineficiência ou externalidades negativas, como custos de transação desnecessários (valores adicionados aos preços em virtude das medidas adotadas), porque isso pode ser novo fator de desequilíbrio, a gerar outras demandas interventivas, em forma cíclica.

are the rules of the game, organizations and their entrepreneurs are the players. Organizations are made up of groups of individuals bound together by some common purpose to achieve certain objectives.” E, mais adiante, conclui: “2. Politics significantly shape economic performance because they define and enforce the economic rules. Therefore an essential part of development policy is the creation of politics that will create and enforce efficient property rights. However, we know very little about how to create such politics because the new political economy (the new institutional economics applied to politics) has been largely focused on the United States and developed politics. A pressing research need is to model third-world and Eastern European politics. However the foregoing analysis does have some implications: (a) Political institutions will be stable only if undergirded by organizations with a stake in their perpetuation. (b) Both institutions and belief systems must change for successful reform since it is the mental models of the actors that will shape choices. (c) Developing norms of behavior that will support and legitimize new rules is a lengthy process, and in the absence of such reinforcing mechanisms politics will tend to be unstable. (d) While economic growth can occur in the short run with autocratic regimes, long-run economic growth entails the development of the rule of law. (e) Informal constraints (norms, conventions, and codes of conduct) favorable to growth can sometimes produce economic growth even with unstable or adverse political rules. The key is the degree to which such adverse rules are enforced. 3. It is adaptive rather than allocative efficiency which is the key to long-run growth. Successful political/economic systems have evolved flexible institutional structures that can survive the shocks and changes that are a part of successful evolution. But these systems have been a product of long gestation. We do not know how to create adaptive efficiency in the short run” (NORTH, Douglas C. Economic Performance through Time. *The American Economic Review*, Pittsburgh: American Economic Association, vol. 84, n. 3, p. 359-368, 1994); _____. A transaction cost theory of politics. *Journal of Theoretical Politics*, Sage, 1990, n. 2, p. 355-367; _____. *Institutions, institutional change, and economic performance*. New York: Cambridge University Press, 1990; STIGLITZ, Joseph E. *Economia del Settore Pubblico – Fondamenti teorici*. 2. ed. Trad. Alessandro Balestrino e Giuseppe Pisauo. Milano: Hoepli, 2013. p. 147 e ss.; COASE, Ronald. The problem of social cost. *Journal of Law and Economics*. Chicago: University of Chicago Press, vol. 3, n. 1, p. 1-44, 1960. Cf. SOLA, Juan Vicente. *Constitución y economía*. Buenos Aires: Lexis Nexis, 2004. p. 151 e ss.

42. Cf. CHVIRKOV, Lu M. *O planejamento econômico de Estado*. Moscovo: Progresso, 1980.

A decisão política deve ser seguida de rigorosa preocupação com efeitos econômicos. Como observam Coase, Stiglitz ou Douglas North, custos de transação e de transformação são ínsitos ao mercado. Como *eficiente* seria aquele mercado onde nada há para transacionar, o que é praticamente impossível, e é custoso transacionar, as decisões políticas devem promover uma “*eficiência adaptativa* e não a eficiência alocativa”, no sentido de North, para assegurar crescimento de longo prazo. Segundo ele, sistemas políticos e econômicos eficientes devem desenvolver estruturas institucionais flexíveis, adaptáveis ao longo do seu curso de execução, para que possam sobreviver a crises e/ou mudanças necessárias. Estas ações, porém, dependem de longa gestação, como observa, ao assumir a falência humana para permitir absoluta previsibilidade sobre o destino da eficiência adaptativa, “não sabemos como criar eficiência adaptativa em curto prazo”. Diante disso, é forçoso compreender que somente o planejamento público de longo prazo pode reduzir impactos de custos de transações e assegurar expectativas de *eficiência adaptativa*.⁴³

Compete à Constituição Financeira, portanto, a tarefa de disponibilizar os meios necessários ao planejamento econômico, na realização permanente dos fins constitucionais do Estado. Nesse particular, são oportunas as críticas de Luís Fernando Massonetto ao direito financeiro, “como disciplina que regula e arbitra os bens do Estado e dos particulares”, que agoniza diante das incertezas econômicas e das suas próprias contradições, entre as aspirações burguesas do século XIX que o originaram, para financiamento do Estado, e seu destino de compromisso com a “concretização de políticas de desenvolvimento e na efetivação de políticas de emancipação social”.⁴⁴ O planejamento econômico é a forma mais adequada para gerar coerência e assegurar controlabilidade da decisão política sobre a ação da burocracia na concretização dos seus objetivos.

5.4 *Decisão política e intervencionismo na Constituição Econômica*

A expressão “escolha pública” aqui empregada não faz referência à escola americana da *public choice*, mas à ação do poder e das suas decisões na preferência das *necessidades públicas*, como motivação das decisões políticas dos membros do governo ou como a atitude dos particulares em relação ao governo, no interesse coletivo. Estas escolhas são

43. Celso Furtado traz diversos exemplos de falhas interventivas com semelhantes resultados, o que poderia ser ajustado pelo planejamento com essa expectativa de eficiência adaptativa, na relação entre concentração de lucros e empregabilidade (FURTADO, Celso. *Formação econômica do Brasil*. 32. ed. São Paulo: Companhia Ed. Nacional, 2003. p. 163 e 173; _____. *Teoria e política do desenvolvimento econômico*. 10. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2000).

44. MASSONETTO, Luis Fernando. *O direito financeiro no capitalismo contemporâneo: a emergência de um novo padrão normativo*. Tese (Doutorado). São Paulo: USP, 2006. p. 118-122. _____. BERCOVICI, Gilberto. A Constituição dirigente invertida: a blindagem da Constituição financeira e a agonia da Constituição econômica. *Boletim de Ciências Econômicas*. Coimbra: Ed. Coimbra, 2006. vol. XLIX, p. 21.

definidas por atos de soberania, desde a eleição do poder constituinte, que prescreve os fins e valores a serem perseguidos pelo Estado.

Como assinala Catarino, “a decisão financeira é uma decisão marcadamente política”. As decisões são tomadas pelos agentes da política, para assegurar que a vontade democrática possa alcançar coerência na direção da vontade do poder governante, enquanto opção democrática da maioria da sociedade. Destarte, o voto dos eleitores é a primeira etapa das decisões financeiras, que não podem prescindir da decisão política. Esse condicionante democrático define as prioridades financeiras do Estado, bem como a forma como as despesas serão realizadas, ou qual o setor, como e quando o intervencionismo será praticado nos setores ou mercados eleitos.

Sob a mesma Constituição Econômica, as escolhas de quem defende um Estado-providência, um Estado Social ou um Estado Liberal serão evidentemente diversas, ainda que mantidas as bases de fundamentação dos fins e valores constitucionais, segundo a preferência sobre os estímulos ou fomentos, assim como da ação das escolhas públicas. Justamente por isso não cabe à Constituição Econômica a opção fechada por um modelo econômico predeterminado.⁴⁵

A burocracia cumpre a tarefa de gestão das decisões políticas adotadas ou consolidadas. Desse modo, quanto mais conquistas dos governos efetivam-se por decisões, maior o predomínio da burocracia para a implementação daquelas. Esta demanda da burocracia gera uma falsa sensação de prescindibilidade da política, pela afirmação do “técnico”, quando este depende da decisão política e deve manter-se submetida à decisão das urnas, como afirmação da democracia. É falsa porque somente pode haver avanços transformadores mediante a interferência da política, a partir das demandas condicionantes do processo político. Nesta dinâmica, a absorção das decisões políticas consolidadas pela burocracia torna o processo de escolhas públicas para o devir político cada vez mais complexo e reclama dos governantes ainda maior sensibilidade aos valores que a sociedade quer vir implantados e qualificações para equilibrar os recursos e os fins estatuídos pela Constituição. Somente estratégias planejadas com rigor podem assegurar o espaço da decisão política em face da atuação da burocracia, para que esta

45. Para Enoch Rovira: “La valoración jurídico constitucional de la actuación económica de los poderes públicos no puede hacerse, pues, en función de su conformidad a un modelo económico predeterminado, sino por referencia a las diversas y concretas normas que en la materia contiene la Constitución. Así, una medida económica pública no será inconstitucional por resultar contraria a la economía de mercado, sino por no contar con una adecuada habilitación constitucional, por perseguir una finalidad no amparable en la Constitución, por vulnerar derechos o libertades de los ciudadanos, por contravenir el orden de distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas o por infringir otras normas constitucionales. Lo decisivo, a efectos de valoración jurídico-constitucional, no es el *sistema económico*, sino las normas jurídicas que desde la Constitución se proyectan sobre el campo de la economía” (ALBERTÍ ROVIRA, Enoch. Criterios constitucionales de la intervención pública en la economía. *La Constitución económica*. XVII Jornadas de la asociación de Letrados del Tribunal Constitucional. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2012. p. 83).

não se converta em instrumento de inibição das transformações, no vínculo estático às decisões consolidadas.

As escolhas públicas são definidas pela política (*public policy*), que deve operar segundo o arquétipo da Constituição Política,⁴⁶ mas sempre com atenção às repercussões sobre as liberdades de mercado, de modo a assegurar a justiça social e econômica. Contudo, ao direito financeiro interessa organizar o procedimento e a constituição dos atos jurídicos das despesas, como contratos ou atos administrativos de caráter financeiro (assim definidos pela finalidade e objeto do ato administrativo), a culminar no orçamento público e seus controles internos e externos.⁴⁷ Portanto, a atividade financeira e a intervenção econômica são funções que se complementam na integração entre Constituição Financeira e Constituição Econômica, ao mesmo tempo que ambas dependem da decisão política.

6. Políticas públicas e Constituição Financeira

A noção de “política pública” ganhou foros de importância nas últimas décadas e está atrelada às competências relativas ao Estado de bem-estar social, em favor da dignidade da pessoa humana e da concretização dos direitos sociais. O Estado Social deve ser concretizado por medidas objetivas e vinculadas aos fins constitucionais do Estado.⁴⁸ Para tanto, serão a Constituição Financeira e as Constituições Econômica,

46. Advertência fundamental. “Por otra parte, esta característica de la actividad financiera, aun cuando sea correctamente entendida, no puede considerarse como exclusiva de la actividad financiera de los entes públicos, ya que estos entes realizan otras actividades de contenido económico que no son propiamente actividad financiera. El Derecho Financiero no puede confundirse con el Derecho Económico del Estado o el Derecho Administrativo Económico” (SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *El derecho financiero y la ciencia jurídica*. Bolonia: Publicaciones del Real Colegio de España, 1985. p. 105). “As finanças públicas desenvolvem-se não apenas para suprir necessidades estatais, mas também para a consecução de objetivos de dirigismo e ordenação econômica” (BORGES, José Souto Maior. *Introdução ao direito financeiro*. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 53. Igualmente: ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Novo manual de direito financeiro e direito tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1993. p. 6).

47. Ou como adverte José Francisco Siqueira Neto: “Ao decidir sobre o mérito de qualquer política pública em caráter pessoal, a autoridade judiciária está efetivamente alterando política pública de natureza coletiva. Está na prática, usurpando poderes dos representantes políticos, eleitos para tal mister. O Ativismo Judicial, por mais paradoxal que possa parecer, é antidemocrático porque contrário à ideia de democracia contemporânea, que contempla além do direito de votar e ser votado, da representação política, a participação popular, revestindo a democracia de um viés representativo e participativo. Carece o Poder Judiciário de competência e de legitimidade para decidir sobre o mérito das políticas públicas, salvo os casos de discriminação” (SIQUEIRA NETO, José Francisco. *Neoconstitucionalismo e ativismo judicial: desafios à democracia brasileira*. In: DE LUCCA, Newton; MEYER-PFLUG, Samantha Ribeiro; NEVES, Mariana Barboza Baeta. *Direito constitucional contemporâneo: homenagem ao Professor Michel Temer*. São Paulo: Ed. LTr, 2012. p. 208).

48. Nas palavras de Andrea Amatucci: “Per tale ragione, come si è osservato, la normativa costituzionale, assumendo tributi e spese quali strumenti di politica economica, garantisce nella loro scelta un indirizzo unitario che si identifica in quello che caratterizza la stesura del

Político-Federativa e Social que poderão gerar os meios necessários para sua máxima efetividade.

As políticas públicas são ações ou gestões governamentais,⁴⁹ aprovadas por lei e que visam a atingir os fins e valores do Estado dirigidos a determinado segmento da sociedade ou setor da economia. Fundam-se nas finalidades constitucionais do Estado na ordem econômica, na efetividade de direitos fundamentais ou na solidariedade social, como busca do bem comum.

Toda política pública requer planejamento e objetivos transparentes a serem atendidos, por isso, deve ser entendida como meio de ação político-administrativa de governo, dirigido à concretização de determinados fins preordenados. É um modo eficiente de dirigir recursos, segundo planos de metas e resultados previamente traçados, para segmentos específicos, sob controles internos e externos, a evitar a captura pela burocracia, que gera letargia, procedimentos morosos e ineficiências.

No atual constitucionalismo, o Estado só atua no limite dos direitos e liberdades, observados os procedimentos democráticos. O povo assume, assim, o seu próprio destino, à luz dos valores constitucionais.⁵⁰ E não é diferente com a atividade financeira do Estado, cuja legitimidade somente pode ser afirmada na acomodação necessária entre Constituição Financeira e as Constituições Econômica, Político-Federativa e Social.

O Estado não tem o “direito” de organizar segundo suas preferências os próprios serviços, uma vez que a Constituição tomou para si a ordenação dos seus fins e competências, como é o caso do direito à saúde ou à educação, por exemplo, para os quais estão definidos percentuais de recursos a serem atribuídos na própria Constituição de 1988. Tem, assim, o dever de cumprir os fins constitucionais, inclusive com atribuição permanente de recursos pela Constituição Financeira (arts. 198 e 212), com proporções

bilancio e della programmazione economica” (AMATUCCI, Andrea. *L'interpretazione della norma di diritto finanziario*. Napoli: Jovene, 1965. p. 143). “*Leconomia del benessere*, partendo da *premesse oggettive*, cerca di trovare in qual modo la condotta umana deve essere regolata per raggiungere scopi che possono essere anche *estranei alla condotta del singolo* (benessere dei più, massimo di produzione sociale, redistribuzione, ecc.)” (GANGEMI, Lello. *Finanza pubblica*. Napoli: Liguori, 1965. vol. 1, p. 34). Cf. CATARINO, João Ricardo. *Redistribuição tributária: estado social e escolha individual*. Coimbra: Almedina, 2008. 692 p.; ____; VALDEZ, Vasco. A necessidade pública como a última lei – o caso da sobretaxa extraordinária. Sobre a renda das pessoas físicas em Portugal. In: FERREIRA, Eduardo Paz (org.); TORRES, Heleno Taveira (org.); PALMA, Clotilde Celorico (org.). *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier: economia, finanças públicas e direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2013. p. 709.

49. Cf. BUCCI, Maria Paula Dallari. *Direito administrativo e políticas públicas*. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 271 e ss.; AGUILLAR, Luis F. (coord.). *Política pública*. Madrid: Siglo XXI, 2010. 175 p.

50. O Estado, modernamente, deve ser inclusivo, não só democratizando as instituições, mas, essencialmente, a sociedade. Logo, o direcionamento dos recursos não mais pode ser efetuado às classes organizadas e mandantes, mas aos que necessitam do amparo do Estado. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 5. ed. São Paulo: Ed. RT, 2013. p. 390.

previamente definidas, a obrigá-lo a prestar o serviço com qualidade e boa gestão, sob pena de responsabilidade dos governantes que assim não o promoverem.

A formulação de políticas públicas, como modalidades de dirigismo constitucional ou intervencionismo, dependerá inexoravelmente da Constituição Financeira para assegurar os meios necessários,⁵¹ assim como para a delimitação dos fins a serem atendidos. Ao Estado, na sua função protetiva dos direitos fundamentais, e segundo os meios democráticos, cabe o dever da criação de políticas públicas setoriais e específicas, a servirem como fatores de redução de desigualdades. De fato, quanto mais fortalecido o Poder Legislativo, mais eficiente será a criação e implementação das políticas públicas, mediante orçamento ou créditos especiais (fundos etc.). Ora, postular a descrença na decisão política como condição para realização das políticas públicas equivale a querer afastá-la do Estado e da Constituição para que se realize como uma “política social”.⁵² Entretanto, esta também já é uma decisão política, de implementação apartidária ou fora dos critérios da decisão democrática.

A fragmentação das políticas públicas, que as diferem do planejamento, é virtude da efetividade e do alcance atingidos com os objetivos específicos.⁵³ Contudo, no conjunto, não são capazes de alcançar transformações setoriais, regionais ou nacionais. O federalismo assumido como um fim fundamental a ser efetivado segundo o reconhecimento da necessidade de superação das diferenças regionais e o desenvolvimento apreendido

-
51. “A política pública é, pois, o desempenho de atividades materiais para que se atenda aos interesses albergados na Constituição ou em alguma lei. Definidas as políticas públicas, que podem ser da mais variada espécie, impõem-se a obtenção e a destinação de recursos para sua satisfação” (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Gastos públicos*. São Paulo: Ed. RT, 2012. p. 59 e ss.).
 52. “Por outro lado, é preciso desconfiar das soluções exclusivamente políticas. Não basta um resultado eleitoral que expresse uma nova correlação de forças na sociedade. Quando essa nova relação de forças se estabelecer, será decisiva para seu sucesso a conformação institucional que ela venha a imprimir ao processo de tomada de decisões, no funcionamento concreto do aparelho de Estado” (BUCCI, Maria Paula Dallari. *Direito administrativo e políticas públicas*. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 245).
 53. “O desenvolvimento impõe a necessidade de repensarmos um planejamento abrangente. Analisar o desenvolvimento por meio das políticas públicas só faz sentido se considerarmos o desenvolvimento nacional a principal política pública, conformando e harmonizando todas as demais” (BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 63). Ainda que sob fundamentos distintos, não diverge Forsthoff: “La programmazione moderna ritrova il suo senso e la sua giustificazione in quella situazione di mobilità di Stato e società che è generata dal progresso tecnico. Il piano fornisce gli strumenti, gli obiettivi ed i procedimenti per determinare gli sviluppi futuri e per coordinare in modo unitario l'azione dello Stato nella prospettiva del conseguimento di questi obiettivi. Li che può avvenire, essenzialmente, attraverso due modelli. Un primo modello è dato dall'eventualità che lo Stato, in considerazione dell'interesse generale, determini direttamente quale sia il modello di sviluppo da perseguire e, sulla base di questa scelta, predisponga un piano la cui funzione sia, al altrimenti la programmazione perderebbe la sua stessa ragion d'essere” (FORSTHOFF, Ernst. *Lo stato della società industriale*. Trad. Alessandro Mangia. Milano: Giuffrè, 2011. p. 147).

como forma de concretização de direitos e liberdades fundamentais,⁵⁴ segundo intervencionismo transparente e responsivo, requerem ações de maior amplitude do que políticas públicas específicas. Por isso, o planejamento nacional deve ser contínuo e amparado no direcionamento das políticas nacionais.

7. Entre Constituição Financeira e Constituição Econômica – O intervencionismo da Constituição Econômica

A economia interna reclama segurança jurídica para seus agentes, mas esta pode ser ineficaz se o Estado não assegura a preservação e continuidade do “mercado nacional”, inclusive com aplicação de regras de acordos internacionais, como os da OMC e outros. Os mercados tendem à dominação e a serem dominados. Daí o imaneente papel do direito e do Estado para conferir segurança, justiça e estabilidade às relações jurídicas e econômicas, inclusive para as relações entre Estados e mercados nacionais.

É por esse motivo que a Constituição Econômica não se pode reduzir à ação de intervenção do Estado,⁵⁵ pela abrangência do seu conteúdo normativo e sistêmico. A Constituição Econômica, ao conferir a instrumentalidade aos particulares para agirem na economia segundo as regras preestabelecidas, assim como ao Estado, tem à disposição todo o aparato da Constituição Financeira para realização da Constituição dirigente, na direção do processo econômico geral.

É fundamental recuperar a percepção de Fábio Konder Comparato, para quem o direito econômico “surge como o conjunto de técnicas de que lança mão o Estado contemporâneo na realização da sua política econômica” (exemplos: os planos ou planejamentos), a compor uma ordenação jurídica sobre as estruturas do sistema econômico, mediante a atuação do Estado.⁵⁶ E sua unidade estaria exatamente em “traduzir normativamente os instrumentos da política econômica do Estado”, ao que a Constituição Econômica presta-se como demarcadora do seu domínio material.

A estrutura econômica da sociedade capitalista, sob o pressuposto da propriedade privada, não pode funcionar sem o intervencionismo do Estado, segundo os princípios

54. Como observa Diogo Coutinho: “Assim, pode-se dizer que o desenho, a construção e a reforma de arranjos político-institucionais existentes e novos passam a suscitar uma reflexão premente sobre como se estruturam e se relacionam as dimensões de *efetividade* – entendida como a existência de organizações, instrumentos e profissionais competentes, com habilidades de gestão e coordenação de ações na esfera governamental – e de *legitimidade*, isto é, concernente à existência de instituições representativas, participativas e deliberativas voltadas à inclusão de novos atores, à negociação de interesses, à construção de consensos e à formação de coalizões políticas de suporte” (COUTINHO, Diogo Rosenthal. *Capacidades Estatais no Programa Bolsa Família: o desafio de consolidação do Sistema Único de Assistência Social*. Texto para Discussão. Brasília: Ipea, 2013. vol. 1, p. 19).

55. VICIANO PASTOR, Javier. *Libre competencia e intervenció pública en la economía*: acuerdos restrictivos de la competencia de origen legal. Valencia: Tirant Lo Blanch, 1995. p. 104.

56. COMPARATO, Fábio Konder. O indispensável direito econômico. In: _____. *Ensaios e pareceres de direito empresarial*. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 465 e 471.

e limites autorizados pela Constituição. Como observa Gustavo Zagrebelsky, “el Estado contemporáneo, a través de ‘políticas’ específicas (económicas, sociales, ambientales), se ha hecho garante de la existencia de condiciones objetivas de orden estructural”.⁵⁷ Nessas funções de dirigismo ou intervencionismo, o Estado tem ao seu dispor a atividade financeira para condicionar, modificar, fomentar ou desestimular as ações dos particulares.⁵⁸

Como observa Gustavo Zagrebelsky, a Constituição “*es un orden objetivo previsto para limitar la inestabilidad de las voluntades*”.⁵⁹ Se assim o é, não pode ser a “burocracia” o agente da decisão de escolha pública sobre alocação e distribuição de rendas com fatores de justiça. Esta função é exclusiva da “política”, segundo as escolhas democráticas dos agentes políticos, eleitos pelo “*voto direto, secreto, universal e periódico*”, como representantes legisladores, chefes do executivo etc.

As políticas de intervenção atendem ao modelo de Estado Social⁶⁰ e, ao lado do saneamento dos gastos públicos ordinários, incorporam-se ao próprio conteúdo da atividade financeira do Estado. Assim, para que a intervenção do Estado Social e o orçamento público cumpram seus objetivos, a Administração deve utilizar instrumentos técnicos adequados para desempenho eficiente da atividade financeira do Estado. Numa síntese, qualquer modelo de justiça distributiva, na atualidade, impõe a presença do Estado, com seus múltiplos meios, inclusive aqueles da atividade financeira do Estado, como a função de “planejamento”, gastos públicos e orçamentos.

57. ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho dúctil: ley, derechos, justicia*. Trad. Marina Gascón. Madrid: Trotta, 1995. p. 94.

58. “Nas economias de mercado, apenas a ordenação, a atuação e a intervenção de Estado são consideradas compatíveis com a liberdade económica e a prevalência dos critérios de regulação ligados ao mercado” (CATARINO, João Ricardo. *Finanças públicas e direito financeiro*. Coimbra: Almedina, 2012. p. 71).

59. ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho dúctil: ley, derechos, justicia*. Trad. Marina Gascón. Madrid: Trotta, 1995, p. 94. Cf. LA CUEVA, Mario de; CARPIZO, Jorge. *Teoría de la constitución*. 2. ed. México: Porrúa, 2008. 293 p.; SPISSO, Rodolfo R.; BIDART CAMPOS, Gerinan J. *Derecho constitucional tributario*. 3. ed. Buenos Aires: Lexis Nexis, 2007. 643 p.; WAGNER, Adolfo. *La scienza delle finanze*. Trad. Maggiorino Ferraris; Giovanni Bistolfi. Torino: Utet, 1891. p. 884. Veja-se ainda: GUTMANN, Daniel. Du droit à la philosophie de l'impôt. *Archives de philosophie du droit*. Paris: Dalloz, 2002. p. 7-14; QUEROL, Francis. *Finances publiques*. Paris: Ellipses, 2002. p. 231; BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel. *La función del tributo en el Estado social y democrático de derecho*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002. 156 p.; GALLO, Franco. *Le ragioni del fisco: ética e giustizia nella tassazione*. Bologna: Il Mulino, 2007. p. 19; LAUFENBURGER, Henry. *L'intervention de l'état en matière économique*. Paris: LGDJ, 1939.

60. “O instituto da intervenção do Estado no domínio econômico tem sido tratado pelo constituinte brasileiro de modo vacilante. A expressão usada, porém, traz em seu íntimo entendimento a ação do Estado condicionada a restrições, numa sobrevivência muito forte do princípio liberal da própria ‘não intervenção’” (SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Teoria da constituição econômica*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002. p. 120).

A atividade financeira do Estado nunca foi neutra, nem aqui nem alhures. Todo e qualquer gasto público relevante, ato de criação ou aumento de tributo é intervenção direta e indireta sobre a macro e a microeconomia de uma nação, a modificar o volume da renda total ou a distribuição de rendas. A neutralidade tributária é uma quimera. A simples instituição ou cobrança de qualquer tributo, por si só, já projeta consequências na ordem econômica. Os fenômenos de percussão, repercussão econômica, incidência econômica e difusão, tão bem examinados por Paul Hugon, na sua obra *O imposto*,⁶¹ dão mostras desses efeitos. Por isso, feneceram, uma a uma, as teorias liberais que apregoavam a eliminação (neutralidade) ou redução ao mínimo da atuação do Estado na economia, como aquela doutrina enaltecida do propalado “equilíbrio orçamentário”, como se o Estado Social fosse determinado pela economia, e não pela Constituição.

O intervencionismo estatal age nos limites dos valores constitucionais e não pode pretender dominar ou extinguir o mercado, mas acomodá-lo aos valores constitucionais, dentro dos seus limites e bases normativas.

As normas reguladoras do mercado, mediante a intervenção estatal normativa ou de atuação direta, são informadas pelos modelos do novo Estado Democrático de Direito, aptas a coibir os abusos do poder econômico e mitigar as desigualdades sociais ou regionais. Estas regras são limitações constitucionais às liberdades do poder econômico, orientadas a concretizar os ditames da Constituição de Estado Social, sem que isso signifique afetar o conteúdo essencial dos princípios da ordem econômica, ou seja, atendida a dupla instrumentalidade de que fala Reich.

No Brasil, a Constituição de 1988 acentua a força dirigente do Estado por meio de normas expressas e implícitas de intervencionismo estatal. Ou como diz Seabra Fagundes, este constitui “*uma inelutável realidade no mundo hodierno*”.⁶² De fato, os ordenamentos não podem prescindir dessa força intervencionista do Estado na economia. Confirmou-se recentemente, na crise econômica internacional de 2008, quando somente os Estados com instituições fortes puderam mitigar riscos, agir para evitar consequências mais graves, impor sanções aos responsáveis e criar condições para rápida recuperação, mediante regulação e instrumentos eficazes para estabilidade dos próprios mercados e suas liberdades.

Uma aplicação da Constituição Financeira conforme os princípios e fins constitucionais do Estado, portanto, tem como função promover todos os meios necessários à plena e inarredável missão de desenvolvimento econômico⁶³ e de bem-estar coletivo

61. HUGON, Paul. *O imposto. Teoria moderna e principais sistemas*. São Paulo: Renascença, 1945. p. 74.

62. Cf. SEABRA FAGUNDES, Miguel. Da nova ordem econômica na nova Constituição. In: CAVALCANTI, Themístocles B. et al (coord.). *Estudos sobre a Constituição de 1967 e sua Emenda n. 1*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1977. p. 168.

63. Sobre uma evolução política: Cf. FONSECA, Pedro Cesar Dutra. Gênese e precursores do desenvolvimentismo no Brasil. BASTOS, Pedro Paulo Zahluth; FONSECA, Pedro Cesar Dutra (org.). *A Era Vargas – Desenvolvimentismo, Economia e Sociedade*. São Paulo: Ed. Unesp, 2012. p. 21-50.

no âmbito nacional, segundo aqueles objetivos designados pela Constituição, numa perspectiva transformadora da realidade social e econômica em favor das gerações futuras, pelo compromisso intergeracional que se impõe a realizar.

7.1 *Justiça distributiva da Constituição Financeira e intervencionismo do Estado*

A constitucionalização de valores e princípios da ordem social e econômica elevou ao patamar da Constituição formal o poder-dever do Estado de realizar a tarefa de justiça econômica e social,⁶⁴ mormente pela impessoalidade das sociedades complexas.

A Constituição, ao atribuir a função intervencionista ao Estado, ao mesmo tempo, exige dos seus agentes o múnus de cumprir a tarefa de concretização da *justiça distributiva*, segundo os critérios e meios disponíveis, mas sempre em conformidade com aqueles fins designados no texto constitucional.

Na Constituição dirigente, as escolhas públicas definem as medidas de intervenção do Estado e das atuações do mercado. Eleitores, políticos, burocratas e grupos de interesses interagem nas escolhas públicas, como agentes ativos das propostas ou das tomadas de decisões, para racionalizar o atendimento das necessidades públicas pelo sistema político.⁶⁵ Logicamente, as escolhas dependem dos processos democráticos de decisão e da relação entre maiorias e minorias.

O direito financeiro carrega consigo uma carga de moralismo acentuada. Desde as obras clássicas mais remotas, lê-se que a atividade financeira do Estado tem uma carga ética a satisfazer, que é a *justiça distributiva*. Coloca-se acima dos interesses individuais para garantir máxima vinculação na ordenação entre recursos escassos e demandas crescentes ou entre pretensões permanentemente conflitantes. E esta parece ser a tarefa atual da Constituição Financeira, que não pode ser interpretada com o absolutismo jusnaturalista de valores de outrora.

Numa Teoria da Constituição, somente é possível falar de *justiça distributiva* em matéria financeira no que concerne à realização dos fins constitucionais do Estado ou para a efetividade de direitos e liberdades fundamentais.

Uma crítica às distintas formas de concepção do conceito de *justiça distributiva* e à noção de *extrafiscalidade* tem utilidade para destacar a indeterminação do conteúdo ético destes, não para negá-los ou para reduzi-los a critérios objetivos.

64. Também nesse sentido: “La realización de los principios de justicia establecidos por la Constitución corresponde, obviamente, al Estado y sus políticas. Los particulares son los destinatarios de tales políticas”. E, tanto mais neste século, ao tempo que a política busca resgatar seu lugar na condução da economia, como observa o Autor: “El siglo XX es, por el contrario, el siglo del intento (a subrayar: sólo del intento) de apropiación (o de reapropiación) de lo económico por parte de lo político. Por usar la misma imagen, la estructura que se quiere que sostenga la sociedad ya no es lo económico, sino lo político” (ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho dúctil: ley, derechos, justicia*. Trad. Marina Gascón. Madrid: Trotta, 1995. p. 99 e 101).

65. CATARINO, João Ricardo. *Redistribuição tributária: estado social e escolha individual*. Coimbra: Almedina, 2008. p. 130 e ss.

A Constituição Financeira convive com a noção de *justiça distributiva*, mas sem uma clara determinação dos seus contornos. O que se passou com o “neoliberalismo” no Brasil,⁶⁶ ao acomodar esta ideia de justiça à redução da ação do Estado, é mostra do quanto a pauta ética da justiça distributiva pode abarcar qualquer conteúdo.

As noções de “justiça distributiva” ou de “extrafiscalidade” convergem para a função de realização concreta dos objetivos e fins constitucionais do Estado. Por isso, a intervenção estatal na economia, ao amparo da *justiça distributiva*, deve ser uma tarefa permanente para atingir os fins constitucionais ou a efetivação de direitos.

Como lembrado por Kriele, a economia de mercado, por si, é neutra aos problemas da justiça. De fato, a escravidão, o abuso sobre a mão de obra, sobre trabalho infantil e outras mazelas do capitalismo dá mostras da necessidade de contenção permanente sobre essa liberdade, sem que isso afete seu conteúdo essencial.⁶⁷ A pauta axiológica a prevalecer há de ser aquela estabelecida pela Constituição, e precipuamente pela Constituição Econômica, a informar os limites do intervencionismo e do dirigismo estatal, e não segundo os interesses ou restrições impostos por doutrinas episódicas, agentes financeiros ou governantes, nem sempre coerentes entre si ou concordantes.

A Constituição Financeira coloca à disposição da Constituição Econômica os mais variados meios de intervencionismo, como se pode verificar com o aumento de tributos, criação de obrigações acessórias ou mesmo na exigência de regimes especiais. Neste particular, impõe-se assinalar que estas medidas podem ser perfeitamente empregadas, desde que observados os princípios da ordem econômica, no que representam verdadeiras limitações ao poder de tributar, o que somente se vê afastado quando a intervenção não represente uma injustificada afetação aos direitos e liberdades econômicos.

Destarte, até mesmo receitas públicas fundadas na *justiça comutativa*, como as taxas, compensações financeiras (art. 20, § 1.º, da CF), preços públicos, juros em dívidas com o Estado e outros, podem ter caráter redistributivo, e de larga eficácia, como se viu com a recente legislação federal sobre *royalties* do petróleo (Lei 12.858/2013), na atribuição integral de receitas para educação e saúde. Portanto, não apenas tributos orientados precipuamente pelo *princípio de solidariedade* (contribuições previdenciárias), e só residualmente pelo princípio de capacidade contributiva, afirmam-se como instrumentos da *justiça distributiva*. O que importa é a aplicação da Constituição Financeira segundo a realização dos fins do Estado, e não por interpretações informadas por pretensões éticas ou de mera racionalidade.

66. Para uma crítica do modelo neoliberal, e outros temas da chamada economia retórica, veja-se: PAULANI, Leda. *Modernidade e discurso econômico*. São Paulo: Boitempo, 2005.

67. “O *corrompimento* individualista de posse da *economia de mercado e do Estado Constitucional* levou a que, nos Estados constitucionais, esse avanço tivesse que ser combatido passo a passo contra grandes resistências” (KRIELE, Martin. *Introdução à teoria do estado: os fundamentos históricos da legitimidade do estado constitucional democrático*. Trad. Urbano Carvelli. Porto Alegre: Fabris, 2009. p. 283).

Não nos parece oportuno, nos limites desta obra, examinar em pormenores a repercussão da Constituição Econômica como “limitação constitucional ao poder de tributar”, mas esta é uma das suas mais relevantes expressões quando o intervencionismo é causa determinante da extrafiscalidade. Basta pensar nos princípios de “propriedade privada”,⁶⁸ “livre-iniciativa”⁶⁹ e outros.

As normas do direito econômico são dinâmicas, justamente para atender à necessidade de regulação vis-à-vis a flexibilidade típica da livre-iniciativa no mercado, como lembra Geraldo de Camargo Vidigal.⁷⁰

Como dito antes, é cediço que o Estado tem poder para intervenção na economia, e essa intervenção pode ser realizada direta ou indiretamente por regulamentação, monopólios ou poder de polícia,⁷¹ mas deve respeitar sempre os limites da livre-iniciativa e da livre concorrência quando estes não sejam os motivos determinantes do intervencionismo, o que se estende aos demais princípios da ordem econômica. O princípio da livre concorrência⁷² está preconizado no art. 170, IV, da Constituição como um dos princípios fundamentais para a ordem econômica.

De fato, o parágrafo único do art. 170, ao prescrever que “é assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autoriza-

68. MANGIAVILLANO, Alexandre. *Le contribuable et l'Etat: L'impôt et la garantie constitutionnelle de la propriété (Allemagne – France)*. Paris: Dalloz, 2013.

69. GARCIA VITORIA, Ignacio. *La libertad de empresa: un terrible derecho?* Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2008. 325 p.; HERNANDEZ GONZALEZ, Jose Ignacio. *La libertad de empresa y sus garantías jurídicas: estudio comparado del derecho español y venezolano*. Caracas: Fundación de Derecho Administrativo, 2004. 768 p.

70. VIDIGAL, Geraldo de Camargo. *Teoria geral do direito econômico*. São Paulo: Ed. RT, 1977. p. 109.

71. Na lição segura de Enoch Rovira: “La pregunta de si es posible controlar la intervención pública en la economía desde la Constitución tiene una respuesta fácil y obvia: desde luego que lo es, al igual que el resto de actuaciones realizadas por los poderes públicos, pues todos ellos se encuentran sometidos a la Constitución y ésta, como norma suprema, se constituye en parámetro desde el cual puede valorarse la conformidad de todas las medidas adoptadas por los mismos, con las consecuencias que en cada caso se deriven de tal control” (ALBERTÍ ROVIRA, Enoch. Criterios constitucionales de la intervención pública en la economía. *La Constitución económica*. XVII Jornadas de la asociación de Letrados del Tribunal Constitucional. MADRID: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2012. p. 79). Cf. TAVARES, Andre Ramos. A intervenção do Estado no domínio econômico. In: CARDOZO, José Eduardo Martins; QUEIROZ, João Eduardo Lopes; SANTOS, Marcia Walquiria Batista. *Curso de direito administrativo econômico, II*. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 173 e ss.

72. Cf. ANDRADE, José Maria Arruda de. *Economicização do direito concorrencial*. São Paulo: Quartier Latin, 2013; SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2007. 11 v., p. 241-271; FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Práticas tributárias e abuso de poder econômico. *Revista de Direito da Concorrência*, n. 9, p. 125-138, jan.-mar. 2006; NUSDEO, Fábio. A principiologia da ordem econômica constitucional. In: VELLOSO, Carlos Mário da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (coord.). *Princípios constitucionais fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: Lex, 2005. p. 389-402.

ção de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei”, não autoriza que a lei possa restringir o direito e a liberdade ali consagrados, com afetação ao conteúdo essencial do princípio, e, com isso, impor barreiras discriminatórias ao contribuinte ou a outra expressão do particular.⁷³ Tampouco se pode formular interpretação que exclua da lei o papel de estabelecer limitações legítimas ao direito de livre exercício de atividades.

A lei pode, efetivamente, distinguir situações materiais, segundo uma “reserva legal de intervencionismo econômico sobre a livre-iniciativa”, de que fala José Maria Arruda de Andrade.⁷⁴ Nesse sentido, a realização do princípio da igualdade, sob o alcance da legalidade, pressupõe a utilização de referenciais justificáveis, relativamente aos quais deverá ser feito o juízo de igualdade, de tal modo que aqueles que se encontrem em situações comparáveis – relativamente a determinado referencial – deverão receber o mesmo tratamento jurídico.⁷⁵

Como exemplo, não afeta o direito de propriedade, a igualdade ou a livre-iniciativa a criação de receita pública ou de fundo especial que tenha como uma das suas destinações a redução da pobreza, como se vê nos arts. 82 e 83 do ADCT.⁷⁶

73. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 787.

74. Cf. ANDRADE, José Maria Arruda de. Hermenêutica da ordem econômica constitucional e o aspecto constitutivo da concretização constitucional. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDFFE*, Belo Horizonte: Fórum, ano 1, n. 1, p. 259, mar.-ago. 2012.

75. “Se generalidades ou diferenças entre grupos a serem comparados são relevantes, depende de imediato do critério de comparação (*tertium comparationis*), que é introduzido no confronto de grupos. A regra de igualdade é uma carta-branca na medida em que não oferece o próprio critério de comparação. O critério de comparação deve ser *exato*, isto é, uma *avaliação de justiça* reconhecida pela comunidade jurídica” (TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2008. p. 195). Cf. ATALIBA, Geraldo. *República e constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 158-159; GONÇALVES, J. A. Lima. *Isonomia na norma tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 75.

76. “Art. 81. É instituído Fundo constituído pelos recursos recebidos pela União em decorrência da desestatização de sociedades de economia mista ou empresas públicas por ela controladas, direta ou indiretamente, quando a operação envolver a alienação do respectivo controle acionário a pessoa ou entidade não integrante da Administração Pública, ou de participação societária remanescente após a alienação, cujos rendimentos, gerados a partir de 18 de junho de 2002, reverterão ao Fundo de Combate e Erradicação de Pobreza (Incluído pela EC 31, de 2000) (Vide Emenda Constitucional 67, de 2010). (...)”

Art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, com os recursos de que trata este artigo e outros que vierem a destinar, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil. (Incluído pela EC 31, de 2000)

§ 1.º Para o financiamento dos Fundos Estaduais e Distrital, poderá ser criado adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, sobre os produtos e serviços supérfluos e nas condições definidas na lei complementar de que trata o art. 155, § 2.º, XII, da Constituição, não se aplicando, sobre este percentual, o disposto no art. 158, IV, da Constituição. (Redação dada pela EC 42, de 19.12.2003)

A intervenção na atividade econômica, ao mais, encontra-se adstrita à legalidade e não pode representar um obstáculo à livre-iniciativa ou à livre concorrência. O princípio da neutralidade concorrencial permite a intervenção do Estado na economia – inclusive por meio de normas tributárias –, mas impede que sejam privilegiados determinados agentes econômicos, em detrimento de outros que atuem no mesmo mercado relevante, de forma a provocar distúrbios concorrenciais.⁷⁷

8. O intervencionismo e a extrafiscalidade na Constituição Financeira

Entre os mais importantes estudiosos da matéria financeira, Adolph Wagner foi um dos primeiros a distinguir os fins fiscais do Estado dos fins extrafiscais.⁷⁸ Wagner adotava esse termo para representar um “estado de coisas”, a afetação da realidade, a modificação da ação humana ou dos negócios em virtude de alterações das normas tributárias. Essa concepção fática da extrafiscalidade, em oposição à fiscalidade, deveras, é algo que merece reflexões, ao tempo que não é um conceito “normativo”, mas meramente fático. E isso porque, na doutrina atual, tudo converge para atribuir à extrafiscalidade caráter normativo e até mesmo constitucional.

A ambiguidade do termo *extrafiscalidade* é latente. Pode significar a decisão política ou a vontade do legislador, a realização concreta do fim prático pretendido, a conduta do particular atingido pela medida, o efeito da norma jurídica ou a pretensão de efeti-

§ 2.º Para o financiamento dos Fundos Municipais, poderá ser criado adicional de até meio ponto percentual na alíquota do Imposto sobre serviços ou do imposto que vier a substituí-lo, sobre serviços supérfluos. (Incluído pela EC 31, de 2000)

Art. 83. Lei federal definirá os produtos e serviços supérfluos a que se referem os arts. 80, II, e 82, § 2.º. (Redação dada pela EC 42, de 19.12.2003)”.

77. Ou seja, relativamente a concorrentes, deve o Estado manter-se imparcial, como bem afirmou Diego Bomfim: “O princípio da livre concorrência em matéria tributária pode se manifestar impondo aos entes detentores de competência tributária limites negativos, ora impedindo um tratamento não igualitário no âmbito da tributação com função fiscal (neutralidade tributária), ora servindo como um dos parâmetros de avaliação da juridicidade da discriminação empreendida por uma tributação com anseios extrafiscais, além de legitimar a tomada de posturas positivas pela utilização de normas tributárias indutoras que tenham fundamento a preservação da livre concorrência” (BOMFIM, Diego Marcel. Reconsiderações sobre a neutralidade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 197, p. 32-33, 2012). Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. Livre-iniciativa no direito tributário brasileiro: análise do art. 116 do Código Tributário Nacional. *IOB-Repertório de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo*. São Paulo: IOB, 2011. vol. 1, n. 13, p. 439-432.

78. WAGNER, Adolfo. *La scienza delle finanze*. Trad. Maggiorino Ferraris e Giovanni Bistolfi. Torino: Utet, 1891. p. 58. Cf. SCHMOLDERS, Günter. *Teoria general del impuesto*. Trad. Luis A. Martín Merino. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1962. p. 60; SCHIAVOLIN, Roberto. L'extrafiscalità. Profili Generali. In: PIRES, Manuel (coord.). *Da extrafiscalidade*. Lisboa: Universidade Lusíada, 2011. p. 13; PACHECO, Ana Sofia Assis. Dos impostos fiscais aos impostos extrafiscais. Do Estado liberal ao Estado social In: PIRES, Manuel (coord.). *Da extrafiscalidade*. Lisboa: Universidade Lusíada, 2011. p. 41.

var a justiça distributiva, pela redistribuição de rendas. Por isso, é sempre necessário determinar objetivamente o que se quer significar com esse termo.

A terminologia (extrafiscal), a nosso ver, não é suficientemente adequada para representar o efeito intervencionista como fruto da interconstitucionalidade entre Constituição Financeira e Constituição Econômica. Um teste é suficiente para desconstruir o “mito” dos chamados “tributos extrafiscais”, os quais só podem ser identificados *a posteriori*, na etapa de aplicação (logo, no plano fático). Empregado este termo com ênfase sobre a eficácia das normas tributárias, não apenas os impostos, mas até mesmo as taxas podem ser utilizadas como medidas de extrafiscalidade, como Morselli já defendia: “*non solo le imposte, ma anche le tasse possono essercitare una funzione extra-fiscale*”,⁷⁹ assim como obrigações acessórias e as próprias multas, como se vê nas cassações de inscrições estaduais do ICMS em matéria de trabalho escravo ou de práticas de adulteração de combustíveis. Portanto, jamais poderia ser uma “qualidade” exclusiva de alguns “impostos”.

A “extrafiscalidade”, na forma como concebida no passado, como algo diverso da “fiscalidade”, já não tem cabimento teórico ou finalidade prática. Veja-se o aumento do Imposto sobre Operações de Câmbio (IOF) para 6,38% nas hipóteses de compras com cartões de crédito e outros meios de pagamento, pelo Dec. 7.454/2011, e, recentemente, pelo Dec. 8.175/27.12.2013, para tentar reduzir as compras de brasileiros no exterior e assegurar equilíbrio do balanço de pagamentos. Decerto que o resultado da arrecadação igualmente interessa e justifica a decisão política. E não se confirmou qualquer mudança na conduta dos brasileiros, antes, seguiram crescentes as viagens ao exterior.

O destino da arrecadação será sempre aquele tipicamente “fiscal”, ainda que cumpra outras funções legítimas de intervencionismo na economia ou na concretização dos fins constitucionais do Estado, para o atendimento da função distributiva da Constituição.

O sistema constitucional e a economia interagem sempre com o propósito de gerar o bem-estar social. Por isso, não obstante a função fiscal dos tributos, alguns também são utilizados como instrumentos intervencionistas.⁸⁰

Em termos jurídicos, a “extrafiscalidade” pode ser concebida, quando muito, como uma tributação com fim “fiscal” (competência tributária) adicionada de “motivos constitucionais” materiais de outras competências (da Constituição Econômica ou da Constituição Social, por exemplo), como concretização dos fins constitucionais do Estado, na forma e condições autorizadas pela própria Constituição.⁸¹

79. MORSELLI, Emanuele. *Corso di scienza della finanza pubblica*. 2. ed. Padova: Cedam, 1937. p. 153.

80. ALONSO GONZALEZ, Luis Manuel. *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*. Barcelona: Marcial Pons; Madrid: [s.n.], 1995. 136 p.

81. Passim, TORRES, Heleno Taveira. Desenvolvimento, meio ambiente e extrafiscalidade no Brasil. In: PIRES, Manuel (coord.). *Da extrafiscalidade*. Lisboa: Universidade Lusíada, 2011. p. 85. Idem. Pressupostos constitucionais das contribuições de intervenção no domínio econômico. A Cide-tecnologia. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 107-172. “A extrafiscalidade contemporânea

A finalidade dos impostos é propiciar receita suficiente para custear e garantir o pleno funcionamento do Estado, a prestação dos serviços públicos definidos na Constituição e assegurar os direitos fundamentais e sociais.⁸² Com a *extrafiscalidade*, o tributo não perde essa função fiscal, mas incorpora uma função adicional, para efetivar fins e valores constitucionais diversos, da competência à qual se agrega (ambiental, cultural etc), na interconstitucionalidade imanente. Por conseguinte, a extrafiscalidade deve ser controlada pela finalidade, segundo os fins definidos pela materialidade da competência, como é o caso da Constituição Econômica.

Exemplos de intervencionismo com “extrafiscalidade”, pautados pelo desenvolvimento nacional e proteção do mercado interno, podem revelar muito do quanto acima foi dito.

Decisão política criticada na oportunidade do seu lançamento, mas cujo êxito é inegável nos dias atuais, pela atração de montadoras de veículos, melhoria da concorrência e expansão de postos de trabalho, foi a tributação diferenciada do IPI para carros importados por montadoras que não possuísem unidade fabril no País, com o objetivo de estimular a competitividade, a agregação de conteúdo nacional, o investimento, a inovação tecnológica e a produção local.

Falamos da Lei 12.546/2011, que previu a redução de alíquotas do IPI para veículos fabricados no País, mediante as seguintes condições:

“Art. 5.º As empresas fabricantes, no País, de produtos classificados nas posições 87.01 a 87.06 da Tipi, aprovada pelo Dec. 6.006/2006, observados os limites previstos nos incisos I e II do art. 4.º do Decreto-Lei 1.199/27 de dezembro de 1971, poderão usufruir da redução das alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), mediante ato do Poder Executivo, com o objetivo de estimular a competitividade, a agregação de conteúdo nacional, o investimento, a inovação tecnológica e a produção local.

§ 1.º A redução de que trata o caput:

I – deverá observar, atendidos os requisitos estabelecidos em ato do Poder Executivo, níveis de investimento, de inovação tecnológica e de agregação de conteúdo nacional;

II – poderá ser usufruída até 31 de julho de 2016; e

III – poderá ser usufruída até 31 de dezembro de 2017; e

gravita em torno de dois valores nucleares: a redistribuição de riqueza e o desenvolvimento econômico. São estes os valores que, um pouco por toda a parte, disputam os sistemas fiscais modernos, nas suas grandes linhas e no pormenor das suas soluções: cada figura tributária, cada norma de incidência, cada fixação de taxa, cada dedução, cada benefício. Se quiséssemos, pois, descrever o espírito da extrafiscalidade de hoje, di-lo-íamos dividido entre desenvolvimento econômico e justiça social, surgindo os demais objectivos extrafiscais em posição francamente marginal” (VASQUES, Sérgio. *Os impostos do pecado: o álcool, o tabaco, o jogo e o fisco*. Coimbra: Almedina, 1999, p. 65; FICHERA, Franco. *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*. Roma: ESI, 1973. 155 p.).

82. SOLER ROCH, María Teresa. *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*. Madrid: Civitas, 1983. 150 p.

III – abrangerá os produtos indicados em ato do Poder Executivo.

§ 2.º Para fins deste artigo, o Poder Executivo definirá:

I – os percentuais da redução de que trata o caput, podendo diferenciá-los por tipo de produto, tendo em vista os critérios estabelecidos no § 1.º; e

II – a forma de habilitação da pessoa jurídica.

§ 3.º A redução de que trata o caput não exclui os benefícios previstos nos arts. 11-A e 11-B da Lei 9.440, de 14 de março de 1997, e no art. 1.º da Lei 9.826, de 23 de agosto de 1999, e o regime especial de tributação de que trata o art. 56 da Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, nos termos, limites e condições estabelecidos em ato do Poder Executivo.

Art. 6.º A redução de que trata o art. 5.º aplica-se aos produtos de procedência estrangeira classificados nas posições 87.01 a 87.06 da Tipi, observado o disposto no inciso III do § 1.º do art. 5.º, atendidos os limites e condições estabelecidos em ato do Poder Executivo.

§ 1.º Respeitados os acordos internacionais dos quais a República Federativa do Brasil seja signatária, o disposto no caput aplica-se somente no caso de saída dos produtos importados de estabelecimento importador pertencente a pessoa jurídica fabricante que atenda aos requisitos mencionados nos §§ 1.º e 2.º do art. 5.º.

§ 2.º A exigência de que trata o § 1.º não se aplica às importações de veículos realizadas ao amparo de acordos internacionais que contemplem programas de integração específicos, nos termos estabelecidos em ato do Poder Executivo”.

A Lei 12.546/2011 concedeu a redução da alíquota do IPI, vinculada à qualificação da pessoa jurídica como industrial, o que ao mesmo tempo confere aumento do tributo a quem não tenha produção no País. A partir dessa lei, somente veículos importados por uma montadora com produção no País, estabelecimento industrial no Brasil, poderiam se beneficiar da redução de alíquotas, observados os requisitos de *níveis de investimento, de inovação tecnológica e de agregação de conteúdo nacional*.

Outro exemplo de intervenção, agora para favorecer beneficiários do acesso a serviços públicos e direitos fundamentais. A Lei 9.998/2000, que instituiu o Fundo de Universalização das Telecomunicações – FUST, do art. 81, II, da LGT, tem como finalidade destinar recursos para o custo das obrigações de serviços de *telecomunicações, que não possa ser recuperado com a exploração eficiente do serviço*, e incide à base de 1% sobre *serviços de telecomunicações de interesse coletivo, em regime público ou privado*, para formar fundo destinado à *universalização pública* das telecomunicações, que são serviços de *interesse coletivo*. Esta contribuição ao Fust é típica Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Cide, cuja finalidade interventiva visa a atingir os fins constitucionais da “universalização das telecomunicações”, em favor da população de áreas remotas e outros. O *serviço de telecomunicação*, na atualidade, tem larga importância para o desenvolvimento econômico e social, logo, sua expansão visa à satisfação de necessidades vitais da sociedade, pelo acesso dos direitos de comunicação. A Lei 9.472/1997 prescreve, no art. 79, § 1.º, que são “*obrigações de universalização*” aquelas

que objetivam possibilitar o acesso de qualquer pessoa ou instituição de interesse público a serviço de telecomunicações, independentemente de sua localização e condição socioeconômica, bem como as destinadas a permitir a utilização das telecomunicações em serviços essenciais de interesse público.⁸³

E poderíamos citar tantos outros casos. Prevalece em todos o cumprimento dos fins constitucionais do Estado, ao que os subsistemas das Constituições Financeira e Tributária são empregados como meios fundamentais para o seu atingimento. O resultado fático de “extrafiscalidade” é mera decorrência da interconstitucionalidade com a Constituição Econômica, cujo intervencionismo dirige-se ao cumprimento das competências constitucionais, com o objetivo de efetivar direitos fundamentais, promover o desenvolvimento e proteção do mercado interno.

83. Cf. TORRES, Heleno Taveira. *Direito tributário das telecomunicações e satélites*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. 473 p.; KOUBI, Geneviève. *Droit du service public*. Paris: Montchrestien, 2000. 581 p.; BRACONNIER, Stéphane. *Droit des services publics*. Paris: PUF, 2003, 531 p.; BERNARD, Sébastien. *La recherche de la rentabilité des activités publiques et le droit administratif*. Paris: LGDJ, 2001. 378 p.; CHINCHILLA MARÍN, Carmen. El servicio universal de telecomunicaciones. In: GARCIA DE ENTERRÍA, Eduardo; QUADRA-SALCEDO, Tomás de la (coord.). *Comentarios a la Ley General de Telecomunicaciones*. Madrid: Civitas, 1999. 879 p.; CARTEI, Gian Franco. *Il servizio universale*. Milano: Giuffrè, 2002. 389 p.

VI

TEORIA DA CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA E AS RECEITAS DA CONSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

SUMÁRIO: 1. Constituição Financeira e classificação das receitas públicas – 2. Constituição Tributária e definição de tributo: 2.1 Dimensão política do tributo: tributo como *jus imperii* – Uma tese superada pelo tributo do Estado Democrático de Direito; 2.2 Dimensão econômico-financeira do tributo e a destinação vinculada às despesas públicas – Uma importação doutrinária funcionalmente inconstitucional; 2.3 Dimensão jurídica do tributo – 3. Impostos: 3.1 Classificação dos impostos: 3.1.1 Impostos diretos e indiretos; 3.1.2 Impostos reais e pessoais; 3.1.3 Impostos cumulativos e não cumulativos – 4. Taxas – 5. Empréstimo compulsório – 6. Contribuições: 6.1 Contribuições de melhoria; 6.2 Constituição econômica e intervencionismo financeiro mediante a criação da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Cide – 7. Do imposto único sobre minerais e combustíveis aos *royalties* na Constituição – 8. Considerações finais. Constituição econômica e intervencionismo com obrigações tributárias.

1. Constituição Financeira e classificação das receitas públicas

A Constituição Financeira possui diversos meios para atuar na economia, como são as receitas públicas em geral, os empréstimos ou colocação de títulos no mercado, a emissão de moedas, as transferências de receitas, o uso de fundos especiais, o exercício de atividade econômica direta, o monopólio, a alienação de bens e a exploração do patrimônio público e dos meios naturais ou minerários. E, por cada uma destas, a intervenção do Estado pode operar efeitos na economia, segundo os diversos fins constitucionais do Estado.

Em sentido amplo, as *receitas públicas* consistem em recursos financeiros obtidos pelo Estado em caráter definitivo e que representem um aumento do seu patrimônio.¹ Não se pretende compor uma descrição exaustiva de todas as formas de receitas, mas examinar a Constituição Financeira segundo a distribuição e classificação das espécies de tributos. Em vista disso, tem-se que passar ao conteúdo da Constituição Tributária, subsistema da Constituição Financeira.

1. Para Baleeiro, “receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo” (BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 116).

A Constituição Tributária, ao instituir e coordenar o conjunto de todos os tributos em vigor, promove a concretização das garantias e princípios constitucionais preestabelecidos para proteção de direitos fundamentais ao tempo do exercício das competências tributárias. Esta é a principal tarefa da Constituição Tributária: determinar os meios de financiamento do Estado Democrático de Direito e, ao mesmo tempo, assegurar a proteção dos direitos e liberdades fundamentais dos particulares.

Os tributos são “receitas derivadas”, assim qualificadas por serem provenientes de patrimônio alheio, e não proveniente do uso de bens ou recursos próprios, ditas “receitas originárias”. A prevalência dos tributos nas receitas públicas (derivadas) remonta à própria passagem do Estado patrimonial do absolutismo para o Estado fiscal. Agora, um Estado de tributos depende do que possa arrecadar dos particulares.

As “receitas originárias” são aquelas obtidas com a exploração do seu patrimônio, como os preços públicos, os ingressos comerciais etc. Ingressos comerciais são auferidos a partir do intervencionismo do Estado na economia, como no caso das empresas que atuam no mercado (art. 173 da CF), monopólios (art. 177 da CF) ou prestação de serviço público, como concessionários ou permissionários (art. 175 da CF). As receitas patrimoniais provêm da exploração dos bens do Estado, como florestas, ilhas, estradas, imóveis comerciais, recursos minerais etc.

As receitas integram-se ao orçamento quando autorizadas na forma de “créditos orçamentários”, porquanto, no Brasil, a arrecadação delas não se vê “autorizada” anualmente pelo legislativo. O que se aprova é a “previsão” da receita e sua alocação nos respectivos créditos orçamentários.

Quanto à *periodicidade*, as receitas podem ainda ser classificadas como “ordinárias”, aquelas que integram a previsão, em fluxo de previsão normal, e “extraordinárias”, assim entendidas aquelas eventuais, que não têm previsibilidade com prazo ou período que se repete. Claro que esta delimitação igualmente contempla algo de arbitrário e deve ser examinada com certa relatividade, caso a caso.

Para os fins orçamentários, a Lei 4.320, de 17.03.1964, dá um índice da organização das receitas no seu art. 11, que faz a distinção entre supostas “categorias econômicas”, entre “Receitas Correntes” e “Receitas de Capital”.

Como “Receitas Correntes”, encontram-se as *receitas tributárias* (impostos, taxas e contribuições), as *patrimoniais* (Receitas Imobiliárias, Receitas de Valores Mobiliários, Participações e Dividendos e outras Receitas Patrimoniais), as *receitas industriais* (Receita de Serviços Industriais e outras Receitas Industriais), as *transferências correntes* e as *receitas diversas* (Multas, Cobrança da Dívida Ativa e outras), provenientes de recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em “Despesas Correntes”.

Como “Receitas de Capital” (Operações de Crédito, Alienação de Bens Móveis e Imóveis, Amortização de Empréstimos Concedidos, Transferências de Capital e outras Receitas de Capital) estão, assim, aquelas provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos, recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, desti-

dados a atender despesas classificáveis em “Despesas de Capital” e, ainda, o *superávit* do Orçamento Corrente.

Afora os tributos, que são receitas correntes, temos algumas variedades de receitas de caráter privado, como as doações, legados atribuídos ao poder público, outras que derivam do cometimento de ilícitos (multas), da exploração de atividade econômica (dividendos), alienações de bens e outros.

O federalismo brasileiro contempla as *receitas transferidas*, que são aquelas arrecadadas por determinado ente e compartilhadas com os demais, no *federalismo cooperativo* (arts. 157 a 159 da CF). A *compensação financeira* ou a *participação nos resultados*, prevista no § 1.º do art. 20 da CF, consiste numa obrigação de direito financeiro sem qualquer natureza de obrigação tributária ou forma de indenização, devida à União, com natureza de “receita originária patrimonial”, ainda que se mantenha como “receita transferida” para Estados e Municípios.²

Ainda são frequentes as classificações “econômicas” de receitas públicas, numa ruptura do método jurídico que deveria nortear o direito financeiro. A herança mais evidente da Ciência das Finanças é, sem dúvida, aquela que separa os tributos entre *fiscais* e *extrafiscais*, que já não tem qualquer procedência, quando examinada à luz do constitucionalismo das receitas públicas. Por isso, diferentemente, numa análise constitucional,³ cientes das classificações legais ou doutrinárias adrede referidas, prefere-se delimitar esse título à determinação das fontes de receitas previstas na Constituição Financeira, especialmente aquelas de natureza tributária.

2. Constituição Tributária e definição de tributo

Desde logo, é fundamental definir o conceito constitucional de tributo e suas espécies na Constituição Tributária, apurado segundo método que evidencie o garantismo constitucional e a efetividade dos direitos fundamentais.

É inegável que autores da Ciência das Finanças foram responsáveis pela afirmação de muitos dos princípios constitucionais que hoje conhecemos. Basta pensar em Adam Smith,⁴ que formulou os famosos quatro princípios que deveriam orientar um bom

2. Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Regime constitucional do direito financeiro. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 467-496.

3. Este também é o entendimento de César García Novoa, ao dizer que “están hoy plenamente superadas, y no tiene sentido resucitar el debate en torno a una eventual preferencia o exclusivismo de las ciencias económicas en el estudio de la actividad financiera (...) Estas opiniones pueden no tener hoy más significado que a de meros referentes históricos” (GARCÍA NOVOA, César. *El concepto de tributo*. Madrid: Marcial Pons, 2012. p. 27).

4. SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. São Paulo: Martins Fontes, 2003. vol. 2, p. 1046-1049. Cf. MUSGRAVE, Richard A. *Finanza pubblica, equità, democrazia*. Bologna: Il Mulino, 1995. p. 193; MILL, John Stuart. *Principios de economía política: con algunas de sus aplicaciones a la filosofía social* (1848). Trad. Teodoro Ortiz. México: Fondo de Cultura Económica, 2001; ELKINS, David. Horizontal equity as a principle of tax theory. *Yale Law & Policy Review*,

sistema de impostos, a saber: *Igualdade*, de modo que todos paguem os impostos *proporcionalmente às suas capacidades*, na proporção daquilo que cada um obtém sob a proteção do Estado. *Certeza*, pois o imposto deve ser certo, fixo, e não arbitrário, de sorte que todos saibam a data e o modo de pagamento, a quantidade a ser recolhida; *comodidade*, porque todos os impostos devem ser arrecadados do modo mais conveniente possível para o contribuinte; E *economia*, pois o imposto deve ser pago de maneira simples e com o menor custo ou ônus possível, naquilo que se soma ao montante devido ao Estado.

Outra construção que sempre ocupou a Ciência das Finanças foi a que distingue os tributos entre a “teoria do benefício” e a “teoria do sacrifício”. Pelo critério do *benefício*, a repartição justa do total dos tributos entre os indivíduos deveria ser feita com equivalência dos benefícios, serviços e prestações recebidas do Estado; enquanto aquela do *sacrifício*, amparava-se na igualdade de todos para concorrer com a despesa pública, na partilha dos gastos públicos entre os indivíduos proporcionalmente às rendas superiores ao nível de subsistência.

Esta teoria econômica, apesar de alguns esforços da doutrina para sua juridicização, não pode ser transportada, sem reservas, para a Constituição. Como dito antes, cooperou nos primórdios à formulação dos nossos princípios fundamentais, como se viu surgir, a partir da escola do sacrifício, a elaboração doutrinária e posterior recepção constitucional do princípio da *capacidade contributiva* (igualdade horizontal) e da *progressividade* (igualdade vertical), mas não se deve abandonar o método jurídico. Na atualidade, alguns relacionam as taxas e contribuições com a teoria do benefício. Contudo, em outro caso, não se verifica qualquer resposta adaptativa do sistema, por esta inclusão, com melhoria de resultados para a hermenêutica jurídica.

O método eminentemente jurídico da análise constitucional não desmerece a compreensão histórica, política ou econômica, que podem ser plenamente alcançadas por estes domínios sobre o mesmo objeto, que é o tributo. Todos podem ser trilhados, desde que previamente esclarecida sua utilidade e justificativa. Para os efeitos jurídicos, porém, é preferível um modelo que permita exame da sintaxe normativa, da semântica dos conteúdos e da pragmática dos tributos, como processo hermenêutico que concebe o tributo como texto normativo ordenado segundo os critérios do sistema constitucional.

Exatamente neste enfoque jurídico, o conceito constitucional de tributo consiste naquela prestação pecuniária compulsória, instituída por lei em conformidade com as limitações constitucionais, segundo os regimes de impostos, taxas ou contribuições, que não se constitua em sanção a ilícitos e seja cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.⁵

Connecticut: Yale Law School, vol. 24, p. 43-90, 2006; ALLAN, Charles M. *La teoría de la tributación*. Madrid: Alianza, 1974. p.149-151; WAGNER, Adolfo. *La scienza delle finanze*. Trad. Maggiorino Ferraris e Giovanni Bistolfi. Torino: Unione Tipografico, 1891. p. 927.

5. TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 2012. p. 472-477.

Esta definição constitucional de tributo justifica-se e se diferencia das demais pelos seguintes motivos: 1) assume-se o tributo como noção nuclear do direito tributário; 2) como função, o conceito confere certeza jurídica e previsibilidade pelo regime constitucional tributário que se aplica à espécie; 3) define-se a partir das espécies discriminadas, como impostos, taxas ou contribuições, e do regime constitucional que os caracterizam; e 4) não se admite a imputação da qualificação do tributo a receita que não atenda aos direitos e garantias fundamentais do Sistema Tributário.

A fundamentação do tributo dependerá do modelo metodológico que se adote, pois com isso a classificação assegurará a coerência interna ao longo da aplicação do tributo. Por isso, no Brasil, não podem as características tipológicas do tributo e suas espécies virem colhidas na legislação infraconstitucional, na medida em que se estaria por dilapidar a rigidez constitucional em matéria reservada à Constituição.

Numa análise de direito financeiro, três dimensões de fundamentação devem ser apuradas, em virtude das repercussões sobre a dinâmica dos tributos: a Dimensão política, a Dimensão econômica e a Dimensão jurídica.

2.1 *Dimensão política do tributo: tributo como jus imperii – Uma tese superada pelo tributo do Estado Democrático de Direito*

São corriqueiras as definições de tributo a partir da soberania, do império ou do exercício do poder. São formas apropriadas, é certo, mas não se compaginam com o modelo de constitucionalismo analítico que vige no Brasil. Quanto ao aspecto político, à luz de um modelo de Estado Democrático e Social de Direito, o *tributo* não pode ser qualificado como expressão do “poder” de *jus imperii*, como ainda é tão comum na doutrina.

Em um Estado Democrático de Direito, pela prevalência da democracia sobre qualquer outra expressão do poder estatal, não se pode admitir algum exercício de “poder de império” como base de “legitimação” para o tributo, como sempre reiteramos. Somente a força normativa da Constituição, no seu holismo de competências e limitações constitucionais, fundamenta materialmente o tributo, expressa como ato de consentimento legislativo. Portanto, o tributo até pode ser definido segundo critérios políticos, mas não alcança o mérito de qualquer utilidade para os fins jurídicos e constitucionais.

Assim, somente em um sentido “vulgar”, como observa Ferreiro Lapatza, pode-se qualificar o tributo como uma “prestação pecuniária coativa imposta pelo Estado”.⁶ A

6. Entre outras, veja-se a definição de imposto de Neumark: “obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (moneda en general) a favor del Estado o de otros entes públicos con facultades delegadas de aquél por un sujeto económico y según las normas jurídicas generales, siendo normalmente fijadas las condiciones de esta prestación de modo autoritario (unilateral) por el acreedor de la misma” (NEUMARK, Fritz. *Problemas económicos y financieros del estado intervencionista*. Trad. José María Martín Oviedo. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964. p. 403). “Le imposte constitue unco

coação do poder estatal está presente em outras formas de receitas públicas, assim como o poder político. E tampouco esta é uma decorrência da sua afirmação constitucional.

O tributo, como objeto do direito tributário, é também objeto do direito financeiro, uma vez que aquele é uma diferenciação sistêmica deste, por se integrar à atividade financeira do Estado, que é o objeto deste, enquanto sistema de normas e não como atividade da realidade (objeto da Ciência das Finanças). Como observa César García Novoa, “la actividad financiera es una actividad pública por su objeto, ya que está ordenada a la satisfacción de fines públicos”.⁷ E se é assim, então o tributo não depende de exercícios autoritários de poder (a legalidade do Estado de Direito), mas de juízos de valoração segundo os fins constitucionais do Estado, na unidade do sistema constitucional. O modelo de tributo do Estado Democrático de Direito irrompe, assim, no seio constitucional como uma decisão (política) de consentimento segundo procedimentos democráticos e com o objetivo de atender aos fins do Estado constitucionalizados, especialmente aqueles da Constituição Financeira.

A Constituição Tributária organiza o sistema de tributos segundo a extensão das competências e dos fins de valores constitucionais a serem atendidos pela despesa pública. Esta é a dimensão do tributo identificada pela participação das instituições democráticas na decisão sobre a criação (Legislativo), aplicação ou cobrança (Executivo) e controles de legalidade e de inconstitucionalidade (Judiciário), bem como pela sua vinculação ao atingimento dos fins constitucionais do Estado.

Também é função da Constituição Financeira definir as fontes dos tributos, os limites e critérios de justiça financeira, bem como a destinação do montante arrecadado aos créditos orçamentários vinculantes, obrigatórios ou atribuídos politicamente pelo governo e autorizados pelo legislativo.

Nenhuma Constituição de Estado Democrático de Direito ou de Estado Social pode ser “neutra” em matéria tributária. Por isso, ao lado do financiamento da atividade financeira do Estado, estará sempre a função de intervencionismo, redistribuição ou de dirigismo, em conformidade com os valores constitucionais sociais e democráticos vigentes.

No Estado de Tributos, a legitimidade das espécies tributárias encontra-se haurida diretamente da Constituição e toda exigência de tributo, quanto aos critérios de justiça, depende da atuação do Estado coadunada com os princípios e garantias constitucionais. A decisão política, em matéria de tributos, vê-se, assim, inteiramente dominada

il nucleo fondamentale delle entrate definite contributive, caratterizzandosi sul piano del diritto positivo, oltre che per la fonte di legittimazione – la sovranità – e per la *causa legis* – funzione oggettiva di procacciare un’entrata –, anche in ragione del titolo giustificativo del prelievo, rappresentato dalla capacità contributiva” (RUSSO, Pasquale. *Lezioni di diritto tributario: parte generale*. Milano: Giuffrè, 1992. p. 15).

7. “El sometimiento del Estado al Derecho implica, junto con el reconocimiento de un ordenamiento estatal, integrado básicamente por el Derecho constitucional, la *juridificación* de los fines del Estado” (GARCÍA NOVOA, César. *El concepto de tributo*. Madrid: Marcial Pons, 2012. p. 30).

pela racionalização constitucional, sem espaço para atos de escolhas discricionárias que afetem algumas daquelas limitações constitucionais. Por isso, o espaço de decisão política remanesce limitado a como criar ou não o tributo autorizado pela Constituição (imposto sobre grandes fortunas, taxas, contribuição de melhoria etc.), sua carga tributária efetiva (limites de alíquotas e de base de cálculo), os sujeitos abrangidos, ou isenções e formas cobrança.

2.2 *Dimensão econômico-financeira do tributo e a destinação vinculada às despesas públicas – Uma importação doutrinária funcionalmente inconstitucional*

Nossa Constituição abrange o *financiamento do federalismo* por um rígido modelo de *discriminação constitucional de rendas*, tão bem estudado por Sampaio Dória e Amílcar de Araújo Falcão,⁸ que se perfaz mediante distribuição de fontes (competências) e produto de arrecadação (distribuição de receita), segundo *partilha do poder de tributar*.

Nas escolas econômicas, o *conceito de tributo* sempre foi concebido a partir da *destinação*, ou a finalidade de atendimento às despesas públicas. Contudo, a destinação do tributo é irrelevante para sua definição, como observa Cocivera: “Nel tributo lo scopo per il quale è dovuta la prestazione patrimoniale è giuridicamente irrelevante”.⁹ A diferença capital está na forma de compreender a própria atividade financeira do Estado: para a *Ciência das Finanças*, um fenômeno da realidade do Estado (plano do ser); para o direito financeiro, um sistema de normas e princípios (plano do dever ser) que regulam a atividade financeira do Estado em sentido concreto ou fático.

As constituições de alguns países, ao se referirem à noção de “tributo”, operam conexão com a repartição dos “gastos públicos” como seu fundamento de legitimidade, o que leva a doutrina a adotar esse critério como elemento para compor a definição.¹⁰ Veja-se o caso das seguintes: Constituição Italiana de 1947, art. 53 – “*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*”. Constituição da Espanha, de 1978, art. 31, 1 – *Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*. Constituição de Portugal, de 1976, art. 103, 1 – “*O sistema fiscal será estruturado por lei, com vista à repartição igualitária da riqueza e dos rendimentos e à satisfação das necessidades financeiras do Estado*”. Como foram estes países que em maior medida influenciaram a evolução jurídica brasileira, é compreensível o vínculo forte entre

8. Para maiores considerações: DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Direito constitucional tributário e “due process of law”*. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 37-92; FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema tributário brasileiro: discriminação de rendas*. Rio de Janeiro: Forense, s/d, 156 p.

9. COCIVERA, Benedetto. *Principi di diritto tributario*. Milano: Giuffrè, 1961. p. 162.

10. Para um exame da dimensão fiscal no Estado contemporâneo, em termos econômicos, veja-se, dentre outros: BRUNORI, David (org.) *The future of State Taxation*. Washington: The Urban Institute Press, 1998.

tributo e destinação para cobertura de despesas públicas, como critério de definição de tributos. Compreensível, mas não aceitável, pois o jurista não pode abandonar o seu “sistema interno”, que é o ordenamento, seu sistema de referência, o qual refuta a destinação como critério de definição ou de classificação dos tributos.

Exemplo clássico desse tipo de definição do tributo pode ser encontrado em Gaston Jèze, ao seu momento, para quem “une prestation de valeur pécuniaire, exigée des individus d’après des règles fixes, en vue de couvrir des dépenses d’intérêt général, et uniquement à raison du fait que les individus qui doivent les payer sont membres d’une communauté politique organisée”.¹¹

De igual modo, uma definição que se justifica pelos vínculos com seu ordenamento, motivo pelo qual foi uma das definições mais repetidas pela doutrina brasileira.

Nos países cuja Constituição faz alusão expressa à finalidade da destinação dos tributos, não se abre alternativa à doutrina. Assim, para Ferreiro Lapatza, tributo seria “una obligación de dar una suma de dinero establecida por Ley, conforme al principio de capacidad, en favor de un ente público para sustener sus gastos”.¹² Ou conforme Augusto Fantozzi, para quem o tributo é uma prestação pecuniária compulsória, caracterizada pela atitude de concorrer na repartição da despesa pública.¹³ No Brasil, a Constituição não registra semelhante vínculo, mas vários autores definem o tributo segundo o destino da arrecadação.

Para afastar essa interferência da economia ou das finanças públicas nos tributos, o art. 4.º do CTN declara, expressamente:

“A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei; e II – a destinação legal do produto da sua arrecadação”.

Entretanto, nem mesmo essa proposição normativa foi suficiente para erradicar aquele equívoco.

O tributo cumpre fins do direito financeiro que não são apenas aqueles, ditos em voz corrente, de instrumentalidade, para atendimento das despesas públicas. Desde Keynes, sabe-se que o tributo é um instrumento de obtenção de receitas para cobrir gastos do Estado, mas também um meio de assegurar estabilidade econômica e monetária de um país. Nesse sentido, o que deve nortear a exigência do volume de arrecadação já não seriam as necessidades de gastos do Estado, mas as condições econômicas totais.

Numa síntese, a qualificação do tributo, como conceito constitucional, independe da sua denominação ou do destino da arrecadação. Veja-se o caso do “pedágio”, espécie de taxa, devido pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público. A este se emprega

11. JÈZE, Gaston. *Cours de finances publiques*. Paris: Marcel Giard, 1929. p. 72.

12. FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de derecho financiero español*. 18. ed. Madrid: Marcial Pons, 1996. p. 66.

13. FANTOZZI, Augusto. *Diritto tributario*. 4. ed. Torino: Utet, 2013. p. 18.

o regime jurídico das *taxas* (i) e as *limitações gerais ao poder de tributar* (ii), apenas com “limite dos limites”, ao negar sua afetação ao tráfego de pessoas ou bens, logo, à “restrição” à liberdade de ir e vir, naquilo que Aliomar Baleeiro denominava de “unidade econômica do federalismo”. Logo, nada que ver o critério de destino.

A destinação para gastos públicos não é algo inerente à receita tributária, porquanto preços, sanções pecuniárias ou prestações contratuais (públicas) possuem idêntica *destinação*: compor as receitas estatais. Tudo dependerá da forma como a Constituição organiza o papel do Estado na ordem econômica e social, além do modelo de discriminação constitucional de rendas do federalismo e todo o plexo de custos dos direitos individuais.

2.3 Dimensão jurídica do tributo

Partindo-se da dimensão política ou daquelas econômico-financeira, nas quais o tributo vê-se examinado pelo seu aspecto *pragmático*, na relação entre o pagamento do tributo com o “poder” ou com as “necessidades coletivas”, numa análise segundo a Constituição Financeira, deve-se conferir prevalência à determinação do conceito constitucional do tributo, concebido pelo seu aspecto formal e material.

Para o art. 3.º do Código Tributário Nacional, *tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*. Nesse caso, no plano de lei complementar, essa definição atende parcialmente aos critérios constitucionais, desde que numa interpretação conforme à Constituição, para admitir como submetida às limitações ao poder de tributar, bem como às espécies de tributos designadas na Constituição.

No plano constitucional, o conceito de tributo e a determinação de suas espécies consistem em norma de competência, com função de garantia, integrada com as limitações constitucionais ao poder de tributar.¹⁴ O tributo e suas espécies, entendidos como “instrumentos para fazer efetivo um dever constitucional”, nas palavras de César García Novoa,¹⁵ postulam a demarcação do regime jurídico a partir da Constituição, o que se faz vinculante para todo o ordenamento, em coerência sistêmica.

Sobre o tratamento da classificação dos tributos, cumpre destacar que a simples designação do *nomen iuris* na Constituição de cinco tributos, como “imposto”, “taxa”, “contribuição”, “contribuição de melhoria” e “empréstimo compulsório”, não serve,

14. Para melhor compreensão dos fundamentos adotados, os nossos comentários aos artigos relativos à classificação dos tributos, nos seus distintos artigos, na obra: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lenio Luiz (coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

15. GARCÍA NOVOA, César. El concepto constitucional de tributo: una visión al cumplirse los 25 años de vida de la Constitución. In: JUNQUEIRA, Manuela Fernández; DÉGANO, Isidoro Martín (coord.). *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*. Valladolid: Lex Nova, 2005. p. 239-274.

por si só, à identificação material de uma distinção dos tributos classificados. Por isso, é imprescindível identificar o regime jurídico, entre competências e limitações ao poder de tributar, que cada espécie encontra na Constituição.

Uma definição de tributo e classificação das espécies tributárias reclamam, necessariamente, o exame da regra matriz de incidência, ou dos pressupostos da hipótese de incidência, seus requisitos intranormativos, afinal, direito é “norma”.

Geraldo Ataliba classificava os tributos segundo a *hipótese de incidência*, ao aprofundar a distinção classificatória dos tributos entre vinculados ou não vinculados a uma atuação estatal, de A. D. Giannini.¹⁶ Com isso, pelo exame da “materialidade” do fato impositivo, teríamos os *tributos vinculados*, que seriam as taxas e as contribuições de melhoria (vinculação indireta, dada a construção da obra pública que valoriza imóveis, surge a *circunstância intermediária*: a valorização imobiliária, que autoriza a cobrança); e *não vinculados*, que seriam os impostos. Mais tarde, Ataliba aprofunda a análise das *contribuições* e conclui que estas seriam igualmente tributos vinculados, porque afetados em vista de situação intermediária diversa, do que teríamos: para a *contribuição de melhoria*, a valorização imobiliária (*situação provocante*); para as demais *contribuições*, situações de fato ou de direito prevista em lei (*situação provocada*). Assim, haveria a atuação estatal mediadamente referida ao obrigado.

Seguindo este mesmo critério, a Constituição de 1988 permite classificar os tributos pela combinação da descrição material do fato gerador (i) com a base de cálculo (ii), adicionado o *regime jurídico* de competências e limitações a eles aplicados, os quais permitem separar as modalidades de tributos entre *impostos*, *taxas* e *contribuições*. Esta foi a proposta que prevaleceu no seio constitucional, prestando-se o binômio da relação entre *materialidade* da hipótese e *base de cálculo* como o critério apto a definir e classificar as espécies de tributos, como se lê no art. 145, § 2.º: “As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos”; ou ainda no art. 154: “A União poderá instituir: I – impostos (...) que não tenham *fato gerador* ou *base de cálculo* próprios dos discriminados nesta Constituição”. Na doutrina, essa foi a tese adotada por Paulo de Barros Carvalho e Aires F. Barreto desde a década de 70.

Quanto ao critério de classificação dos tributos, a preferência reside no binômio entre materialidade da hipótese e base de cálculo do critério quantitativo do consequente (Paulo de Barros Carvalho), tem-se a melhor conformidade com o modelo constitucional. É que uma das funções da base de cálculo será sempre *confirmar, infirmar ou afirmar* a hipótese e, desse modo, identificar cada uma das espécies de tributo, nas lições de Paulo de Barros Carvalho¹⁷ e de Aires Barreto.¹⁸

16. Cf. GIANNINI, Achille Donato. *Istituzioni di diritto tributario*. Milano: Giuffrè, 1948. p. 38 e ss.

17. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. 992 p.; _____. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2013. 406 p.

18. BARRETO, Aires. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 72; MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito constitucional tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p. 61 e ss.

Em face da ausência de natureza autônoma como espécie de tributo, a *contribuição de melhoria* seguirá a condição de regime especial de contribuição, cujo elemento intermediário, ao invés de atuação da União, será a valorização imobiliária, tendo como limite máximo o valor desta, e não o custo da obra pública que justificar sua cobrança.

Nestes termos, o *empréstimo compulsório* assumirá sempre a condição de imposto ou de taxa, a depender da hipótese e da base de cálculo da norma jurídica empregadas pelo legislador. Estamos convencidos de que o fato de ser uma espécie de tributo restituível não embota essa classificação, até porque a própria disposição do art. 4.º do CTN, ao negar que o destino da receita possa ter alguma influência sobre a natureza jurídica dos tributos, já o antecipa. Passemos à análise das espécies.

Numa análise da Jurisprudência do Supremo, não se verificam maiores preocupações com a formação de um conceito constitucional de tributo, ao se bastar o Tribunal com a recepção do art. 3.º do CTN, lei infraconstitucional.¹⁹ Com isso, inibe-se a for-

19. Como diz César García Novoa: “Es, por tanto, en la Constitución donde hay que buscar los rasgos de un concepto constitucional de tributo. Y para detectar esos rasgos diferenciadores es muy importante la jurisprudencia de los tribunales constitucionales” (GARCÍA NOVOA, César. *El concepto de tributo*. Madrid: Marcial Pons, 2012. p. 123). Nesse sentido, vejamos algumas decisões do STF. “Tributo, sabemos, encontra definição no art. 3.º do CTN, definição que se resume em termos jurídicos, no constituir ele uma obrigação, que a lei impõe às pessoas, de entregar uma certa importância em dinheiro ao Estado” (RE 138284-8 – Voto do Min. Carlos Velloso, fl. 450-451, j. 01.07.1992). “Dentre as garantias constitucionais explícitas, e a constatação não exclui o reconhecimento de outras decorrentes do próprio sistema adotado, exsurge a de que somente à lei complementar cabe ‘a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes’ – alínea a do inc. III do art. 146 do Diploma Maior de 1988” (RE 172058 – Ementa, fl. 1530, j. 30.06.1995, DJ 13.10.1995). Como duas ou três espécies: “Assentado está que o AFRMM é uma contribuição de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149). Não é, portanto, nem taxa nem imposto, mas um terceiro gênero tributário, ou uma subespécie de Espécie Tributária Contribuição” (RE 177137-2 – Voto do Min. Relator Carlos Velloso, fl. 940, j. 24.05.1995, DJ 18.04.1997). “Desde sua introdução no Brasil, pela Constituição de 1934, inspirada na legislação norte-americana onde foi criada, a contribuição de melhoria é um ‘tertius genus’ por se identificar pelo fato gerador – a valorização do imóvel beneficiado por obra pública – e o limite da contribuição individual que daí resulta” (RE 115863 – Voto do Min. Relator Célio Borja, fl. 523, j. 29.10.1991, DJ 08.05.1992). “Quanto à contribuição, não há dúvida de que ela é tributo pelo sistema constitucional, mas, é tributo de natureza diversa da dos impostos e das taxas. (...) O disposto no art. 154, I, não pretendeu equiparar a contribuição a imposto, mas o que ele quis foi salientar que essa lei precisa de ser lei complementar, e não estender as demais exigências para os impostos a essas contribuições” (RE 228321 – Voto do Min. Moreira Alves, fl. 424, j. 01.10.1998, DJ 30.05.2003). Outras decisões, no entanto, identificam quatro ou cinco espécies tributárias distintas, quais sejam, os impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios: “Reporto-me ao voto que proferi no citado RE 116.147-7, que leio, e cuja cópia faço anexar, para conhecer do recurso e dar-lhe provimento. (...) As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4.º), são as seguintes: a) os impostos (CF art. 145, I, arts. 153, 154, 155 e 156), b) as taxas (CF, art. 145, II), c) as contribuições, que podem ser

mação de um critério fundamental de controle das próprias modalidades de tributos. Este desapego à prevalência da Constituição no caso da garantia que deflui do conceito constitucional de tributo merece meditações. Na maioria das decisões, encontra-se menção ao fato de as “contribuições” serem um terceiro gênero tributário, distinto dos impostos e das taxas, não havendo conclusão, no entanto, a respeito de serem estas três ou mais as espécies tributárias existentes.

Passemos, assim, ao exame das espécies tributárias.

3. Impostos

O imposto é fruto de longa evolução e se apresenta como a principal fonte de recursos para os Estados contemporâneos.²⁰ Não obstante, é o tributo que maiores dificuldades oferece para uma teorização dos critérios comuns em termos jurídicos.

A Ciência das Finanças sempre se ocupou das classificações e conceito dos impostos, segundo doutrinas econômicas, com ânimo de universalidade, mas sem qualquer apego à juridicidade, para assegurar controle de validade das normas.

assim classificadas c.1) de melhoria (CF, art. 145, III); c.2) sociais (CF, art. 149), que, por sua vez, podem ser c.2.1) de seguridade social (CF, art. 195) e c.2.2) salário-educação (CF, art. 212, §5.º); c.3) especiais: c.3.1) de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2) de interesse de categorias profissionais ou econômicas (CF, art. 149). Constituem, ainda espécie tributária, d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148)” (RE 115863 – Voto do Min. Carlos Velloso, fl. 536, j. 29.10.1991, DJ 08.05.1992). Vê-se ainda em voto do Min. Ricardo Lewandowski alusão a “um novo tipo de contribuição”, que se enquadra “inequivocamente no gênero tributo”. Não deixa claro em sua manifestação se essa nova contribuição seria uma subespécie do gênero contribuição ou se se trataria de nova espécie tributária. “A meu ver, a COSIP constitui um novo tipo de contribuição, que refoge aos padrões estabelecidos nos arts. 149 e 195 da Constituição Federal. Cuida-se, com efeito, de uma exação subordinada a disciplina própria, qual seja, a do art. 149-A da CF, sujeita, contudo, aos princípios constitucionais tributários, visto enquadrar-se inequivocamente no gênero tributo” (RE 573675-0 – Voto do Min. Relator Ricardo Lewandowski, fl. 1424, j. 25.03.2009, DJ 22.05.2009).

20. Cf. BOUVIER, Michel. *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*. Paris: LGDJ, 2005. p. 207; NAWIASKY, Hans. *Cuestiones fundamentales de derecho tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1982. p. 33; BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel. *La función del tributo en el Estado social y democrático de derecho*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002. 156 p.; GALLO, Franco. *Le ragioni del fisco: ética e giustizia nella tassazione*. Bologna: Il Mulino, 2007. p. 19. Ver ainda: FALCÓN Y TELLA, Ramón. El tributo como instituto jurídico: vínculos que lo integran. *Revista de la facultad de derecho de la Universidad Complutense. Estudios de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid: UCM, n. 20. p. 127-148, 1996; GUTMANN, Daniel. Du droit à la philosophie de l'impôt. *Archives de philosophie du droit*. Paris: Dalloz, 2002. p. 7-14; BOUVIER, Michel. La question de l'impôt idéal. *Archives de philosophie du droit*. Paris: Dalloz, 2002. p. 15-24; BUISSON, Jacques. L'impôt et souveraineté. *Archives de philosophie du droit*. Paris: Dalloz, 2002. p. 25-32; MASSANET, Juan Ramalho. Hacia un concepto constitucional de tributo. In: PALAO TABOADA, Carlos et al. *Temas pendientes de derecho tributario*. Barcelona: Cedecs, 1997. p. 31-46; CETINA, Rafael Coello. El concepto constitucional de tributo. In: CASÁS, José Osvaldo et al. *Memorias de los seminarios de derecho constitucional tributario 2005-2006*. México: Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2007. p. 1291-1371.

Crítérios estranhos ao direito não poderiam ensejar qualquer vinculação entre critérios classificatórios da economia e a aplicação de normas jurídicas, bem como ao controle de constitucionalidade ou regimes jurídicos das espécies de tributos. São formulações repetidas por pura devoção ao preestabelecido. Que um imposto seja pessoal, real, direto ou indireto isso nada acrescenta para sua definição, classificação ou elucidação do regime jurídico, para os fins da aplicação.

O regime jurídico dos impostos aplica-se às categorias tributárias cuja hipótese de incidência tenha suporte fático independente de qualquer atividade administrativa específica e seja informado pelo princípio de capacidade contributiva. É *exação não vinculada*, i.e., informado pela combinação entre o aspecto material da hipótese de incidência e a base de cálculo.

Aos impostos aplica-se a *pessoalidade* e o princípio da *capacidade contributiva*, na forma do art. 145, § 1.º, da CF, avaliável em função das expressões da riqueza hauridas do fato tributável, independentemente de uma específica atividade dos sujeitos públicos perante o contribuinte.

No que concerne ao regime jurídico, importante observar a determinação do art. 146, III, *a*, da CF, com a finalidade de resolver conflitos de competência (art. 146, I), a Constituição confere à União competência para editar lei complementar para dispor sobre “definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”. Desse modo, a distribuição de competências entre a União (art. 153), Estados (art. 155) e Municípios (art. 156), além de atender aos critérios específicos de cada um desses impostos, conforme disposto pela Constituição, deve ainda atentar para os requisitos entabulados pela Lei Complementar, como é o caso do CTN.

Nestas funções do disposto no art. 146, III, *a*, da CF, o Código Tributário foi recepcionado, nos seguintes termos: “Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Decerto, poderíamos referir múltiplas opiniões a respeito da noção de imposto, sob variadas orientações. No Brasil, está assente que o regime jurídico-tributário dos impostos aplica-se às espécies tributárias cuja *prestação devida pelo sujeito passivo mantém independência em relação a qualquer atividade administrativa específica* referida ao sujeito ou pela qual este possa ter qualquer vantagem direta.²¹

21. O Min. Carlos Velloso, em diferentes votos, aludiu à identificação dos impostos pela constatação de que a base de cálculo do tributo trata de um fato lícito qualquer, não vinculado a uma ação estatal. “(...) se a base de cálculo, ou base impositiva, é a mensuração do fato tributário, será ela, nos tributos não vinculados (impostos), o valor da consistência da hipótese de incidência que será sempre um fato qualquer que não uma atuação estatal (Geraldo Ataliba); de outro lado, nos tributos vinculados, a base de cálculo consistirá na grandeza numérica ou econômica de uma atividade estatal (Aires Barreto). Alfredo Becker leciona que ‘a regra jurídica tributária que tiver escolhido para a base de cálculo do tributo um fato lícito qualquer (não consistente em serviço estatal ou coisa estatal), terá criado um imposto’ e que ‘a regra jurídica tributária que tiver escolhido para a base de cálculo do

3.1 *Classificação dos impostos*

3.1.1 *Impostos diretos e indiretos*

Quanto à classificação dos impostos, ainda poderemos encontrar aquelas tipicamente da economia, como a clássica separação entre impostos “diretos” e “indiretos”, cuja importância justifica comentários.²² Decerto, a utilidade dessa distinção para o direito financeiro ou para o direito tributário é ínfima, aqui mencionada unicamente em louvor à tradição. O móvel dessa distinção de tratamento sequer encontra menção constitucional, e a doutrina é unânime ao admitir a imprecisão, como Roque Carrazza,²³ Souto Maior Borges,²⁴ Eduardo Bottallo²⁵ e outros expressivos autores.

tributo o serviço estatal ou coisa estatal, terá criado uma taxa” (ADI 948 – Voto do Min. Carlos Velloso, f., j. 09.11.1995, DJ 17.03.2000). “Os serviços, na lição de Roque Carrazza: ‘se dividem em gerais e específicos’, certo que os primeiros, os gerais, ‘são os prestados *uti universi*, isto é, indistintamente a todos os cidadãos’, alcançando ‘a comunidade como um todo considerada, beneficiando número indeterminado (ou, pelo menos, indeterminável) de pessoas’. (...) Esses serviços não constituem fato gerador de taxa, não podem, portanto, ser custeados por meio de taxa, mas pelos impostos. ‘Já os serviços específicos’, acrescenta Carrazza, ‘são os prestados *ut singuli*. Referem-se a uma pessoa ou a um número determinado (ou, pelo menos, determinável) de pessoas. São de utilização individual e mensurável. Gozam, portanto, de divisibilidade, é dizer, da possibilidade de avaliar-se a utilização efetiva ou potencial, individualmente considerada” (ADI 948 – Voto do Min. Carlos Velloso, f., j. 09.11.1995, DJ 17.03.2000).

22. “Não se sustenta no ordenamento jurídico, portanto, a classificação dos tributos em diretos e indiretos: trata-se de classificação fundada em critérios econômicos. A repercussão econômica do tributo é objeto de estudo da Ciência das Finanças, não se prestando para a determinação dos efeitos jurídicos” (CARVALHO, Paulo de Barros. Sobre a classificação dos tributos em diretos e indiretos. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012, n. 117, p.7-20). Cf. EDGEWORTH, F. Y. La teoría pura de la imposición. In: MUSGRAVE, Richard A.; SHOUP, Carl S. *Ensayos sobre economía impositiva*. México: Fondo de Cultura Económica, 1964. p. 284-326.
23. “Esta classificação, em rigor, não é jurídica, já que, perante o Direito, é despidendo saber quem suporta a carga econômica do imposto. O que importa, sim, é averiguar quem realizou seu fato impositivo, independentemente de haver, ou não, o repasse do valor do imposto para o preço final do produto, da mercadoria, do serviço etc.” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 605).
24. “Dentro dessa subtemática, a minha trata do problema dos impostos sobre o consumo. Essa é uma classificação meramente econômica, e às vezes nós não nos apercebemos disso também” (BORGES, José Souto Maior. A capacidade contributiva, a seletividade e os impostos sobre o consumo. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte: Del Rey, vol. 8, p. 209, 2007).
25. Como observa Eduardo Bottallo: “A falsidade e artificialidade dessa classificação é hoje reconhecida pela unanimidade da doutrina, mas, não obstante, continua ela a influenciar poderosamente administradores, legisladores e magistrados, situação que mereceu a crítica acerba do consagrado Becker nos seguintes termos: ‘a antiguidade e simplicidade dessa classificação, bem como a natureza político-fiscal de seu critério, com o decorrer do tempo, foram imprimindo a cada espécie de tributo o batismo de direto ou indireto, de tal modo que, pela

À luz da Ciência das Finanças, *Imposto Direto* é o que incide sobre fatos que tomam a situação da pessoa contribuinte, como sua renda ou capital, periodicamente constatados e suportados direta e unicamente pela pessoa; enquanto *Imposto Indireto* é aquele que grava um ato, fato ou objeto não vinculado à situação da pessoa do contribuinte, que pode incidir isoladamente ou ao longo de sucessivas operações, até atingir o último ato de produção, comércio ou consumo, no qual o contribuinte “de fato”, pela repercussão do tributo incidente nas operações, paga, em termos econômicos, o tributo que seria devido pelo contribuinte “de direito”.

Nessa distinção da doutrina econômica, que separa os impostos em diretos e indiretos, em linhas gerais, são pinçáveis as seguintes diferenças: os *impostos diretos* incidem imediatamente e na medida exata da capacidade contributiva do contribuinte, alcançam a riqueza possuída ou acumulada (índices econômicos abstratos) e não permitem *repercussão* – o tributo deve ser satisfeito pela pessoa que o legislador submeter ao gravame (contribuinte) sem lhe conceder um direito de ressarcimento, a cargo de outro sujeito. Os *impostos indiretos*, de outra banda, incidem sobre manifestações indiretas de capacidade econômica, são, em regra, devidos com o verificar-se de um fato jurídico tributário *instantâneo* e permite-se a *repercussão*.

Como se verifica, a classificação de impostos “diretos” e “indiretos” é imprecisa e derivada da Ciência das Finanças numa feição ontológica, justificada pela dinâmica concreta dos atos impositivos. Por exclusão, o chamado “tributo indireto” seria aquele cuja carga tributária poderia ser transferida para o consumidor final, repassada no preço do bem, mercadoria ou serviço.²⁶ Ou como notou Alfredo Augusto Becker:

“A) Simplicidade da ignorância: tributo indireto repercute. É inacreditável que ainda hoje proferem-se acórdãos e promulgam-se leis baseadas na “obviedade científica” desta teoria que, já no século passado, a ciência condenou e que a doutrina, há

simples enunciação do nome, uns tributos são imediatamente considerados diretos e outros indiretos. Por sua vez, a repercussão econômica do tributo indireto é aceita como um fato necessário e óbvio” (BOTTALLO, Eduardo Domingos. Restituição de impostos indiretos. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Ed. RT, vol. 22, p. 316-317, 1972). Segundo Regina Helena Costa: “A classificação dos impostos em diretos e indiretos é considerada, por muitos, irrelevante para o Direito, visto que sedimentada num fenômeno puramente econômico, qual seja, a transferência do ônus financeiro decorrente da incidência do imposto” (COSTA, Regina Helena. A tributação e as relações de consumo. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 78, p. 280, 1999). Vide: DORIA, Antônio Roberto Sampaio. Restituição de imposto indireto e produto tabelado: Legitimidade processual do contribuinte de direito. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 6, p. 41-52; COELHO, Sacha Calmon Navarro. A repetição de tributos indiretos e temas complexos. In: CARVALHO, Maria Augusta Machado de (coord.). *Estudos de direito tributário em homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 339; MACHADO, Hugo de Brito. Imposto indireto, repetição do indébito e imunidade subjetiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, vol. 2, p. 33, 1995.

26. CARVALHO, Osvaldo Santos de. Imunidade no ICMS (imposto indireto). In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (coord.). *Imunidades tributárias*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 200.

cinquenta anos, vem demonstrando sua total erronia. Além disso, nos últimos trinta anos, a doutrina demonstrou que a *classificação dos tributos em diretos e indiretos, sob qualquer critério, não tem fundamento científico nem é praticável e deve ser abolida no tríplex plano: técnico, administrativo e jurídico*.

B) Simplicidade da ignorância: por sua própria natureza alguns tributos repercutem e outros não. O raciocínio baseado nesta premissa é ingênuo e denuncia superficialíssima noção do fenômeno da repercussão, porque todos os tributos repercutem. Noutras palavras, *os fatores decisivos da repercussão econômica do tributo são estranhos à natureza do tributo e determinados pela conjuntura econômico-social*. Além disso, a previsibilidade da repercussão econômica e a constatação dos resultados efetivos da repercussão alcançam-se por aproximação ainda distante e nebulosa, mediante utilização de princípios financeiros extremamente complexos e cujos resultados ainda são de natureza macroeconômica”.²⁷

Concordamos integralmente com esta observação. O critério de classificação de impostos em “diretos” e “indiretos” não é jurídico, na medida em que não se apura a partir dos pressupostos ou critérios da norma de incidência tributária. Observado sob a lógica da “repercussão”, todos os tributos, de fato, passam a integrar o preço dos bens, mercadorias e serviços por razões econômicas, por repercussão ou translação.²⁸

27. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 540-541.

28. “La traslación de los impuestos es el fenómeno por el cual el contribuyente de derecho consigue transferir el peso de los tributos sobre otras personas, que resultarán ser los contribuyentes de hecho.” E prossegue: “La transferencia de los impuestos puede efectuarse hacia adelante, hacia atrás o lateralmente”. *Para a frente*, quando consegue aumentar o preço da mercadoria ou serviço; *para trás*, quando, em face do tributo, ao tributar o bem ou serviço, o contribuinte consegue reduzir o preço das mercadorias adquiridas por ele, na proporção do tributo devido; e *lateralmente*, quando o faz por meio de outras mercadorias ou serviços que não são tributados na mesma cadeia (GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de ciencia de las finanzas*. Trad. Dino Jarach. Buenos Aires: Depalma, 1949. p. 123-124). Sobre a translação (*Shifting*) nos tributos indiretos, numa acepção de Ciência das Finanças: “Una palabra respecto a la terminología. En el proceso de los impuestos, debemos distinguir tres conceptos. Primero, un impuesto puede gravar a una persona; segundo, ésta puede transferirlo a una segunda persona; tercero, esta segunda persona puede soportar la carga o transferirla a otra, quien la asume en última instancia. Así, la persona que paga el impuesto tal vez no sea la que soporta la carga en última instancia. El proceso de la transferencia de un impuesto se conoce como la *traslación* del impuesto, mientras que la imposición de una carga sobre el último contribuyente se llama la *incidencia* del impuesto. La incidencia del impuesto, en consecuencia, es resultado de la traslación, y el verdadero problema económico radica en la naturaleza de las traslaciones” (SELIGMAN, E. R. A. Introducción a la traslación e incidencia de los impuestos. In: MUSGRAVE, Richard A.; SHOUP, Carl S. *Ensayos sobre economía impositiva*. México: Fondo de Cultura Económica, 1964. p. 222).

Nosso direito tributário não ignora a figura do “contribuinte de fato”, obviamente. Contudo, esse conceito tem aplicação restrita à compensação ou à repetição de indébito, como se verifica no art. 166 do CTN e nas Súmulas 71²⁹ e 546³⁰ do STF.

3.1.2 *Impostos reais e pessoais*

Impostos reais são aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência limita-se a descrever um fato, ou estudo de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades. *Impostos pessoais* são os que consideram, no aspecto material da hipótese de incidência, certas qualidades, juridicamente qualificadas, dos possíveis contribuintes. O *imposto pessoal* é aquele imposto que atinge uma riqueza ou ato econômico com mensuração da capacidade contributiva³¹ da pessoa que possui a riqueza, sem qualquer prevalência da situação ou do ato econômico. O *imposto real*, de outra banda, é aquele que não considera a situação do sujeito passivo, mas da situação de fato. Numa síntese, os *impostos pessoais* são aqueles que consideram, além do índice de riqueza isoladamente apreciado, suas condições familiares, sociais, sob o signo da personalidade. E os *impostos reais*, aquelas modalidades que se dirigem à tributação de específicas rendas, patrimônios, transferências, sem considerar a pessoa do contribuinte.

3.1.3 *Impostos cumulativos e não cumulativos*

Os impostos podem ser cumulativos ou não cumulativos. *Cumulativos* são aqueles cuja incidência não permite recuperação futura em operações plurifásicas. No caso dos impostos não cumulativos, no tratamento da *plurifasia*, a Constituição determina que seja compensado *o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores*, tanto para o IPI (art. 153, § 3.º, II) quanto para o ICMS (art. 155, § 2.º, I). Quando a Constituição prescreve que a *não cumulatividade* realiza-se *compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores*, outra não pode ser a assertiva, está-se a exigir a aplicação de um eficiente sistema de abatimentos, de deduções dos créditos apurados nas operações anteriores para compensação com as seguintes. E isso requer aquele somatório do dever de *repercussão* (a reclamar destaque

29. Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto.

30. Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte “de jure” não recuperou do contribuinte “de facto” o “quantum” respectivo.

31. Para um exame do *ability-to-pay principle*, no contexto dos princípios da *horizontal equity* e *vertical equity*, ver: TRESCH, Richard W. *Public finance – a normative theory*. San Diego: Academic Press, 2002. p. 332-70. “Quando Proudhon apresentou à Assembleia Nacional francesa, em julho de 1848, o primeiro projeto de imposto progressivo, a Assembleia o rejeitou por maioria esmagadora – o projeto só obteve dois votos! – consignando na ordem do dia que o imposto progressivo era imoral e subversivo da ordem divina e humana” (VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Trad. Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1932. p. 80).

em nota fiscal) com aquele dever de *dedução* do imposto pago nas operações anteriores, para garantir o princípio de não cumulatividade em toda a cadeia plurifásica.

4. Taxas

As taxas são aqueles tributos vinculados ao “exercício do poder de polícia” ou à “prestação de serviços públicos”, específicos e divisíveis, a depender do tipo de serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte. Em vista disso, as taxas tomam o conceito de serviços públicos do direito administrativo, sem qualquer estipulação própria. Deve-se sempre preferir um conceito material de serviço público,³² segundo o atendimento concreto das demandas pelo contribuinte.

As pessoas políticas do federalismo (União, Estado, Distrito Federal e Município) estão livres para instituir taxas de *serviços públicos* e atos do *poder de polícia*, segundo os pressupostos previstos para a competência administrativa que possuam. E, uma vez em funcionamento, todo e qualquer serviço público autoriza a incidência da taxa pela especificidade e a divisibilidade, salvo no caso dos serviços obrigatórios, quando suficiente a disponibilidade do serviço.³³

32. Dentre outras igualmente importantes, tomamos aqui a definição adotada por Celso Antônio Bandeira de Mello: “Serviço público é toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material fruível diretamente pelos administrados, prestado pelo Estado ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de Direito Público, instituído pelo Estado em favor dos interesses que houver definido como próprios no sistema normativo” (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 597). Cf. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Prestação de serviços públicos e administração indireta*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 1979. p. 1; MEDAUAR, Odete. Ainda existe serviço público? In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Serviços públicos e direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 29-39; BERCOVICI, Gilberto. Concepção material de serviço público e estado brasileiro. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Serviços públicos e direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 61-78; DALLARI, Adilson Abreu. Tarifa remuneratória de serviços concedidos. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Serviços públicos e direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 213-237; JARACH, Dino. *Principio per l'applicazione delle tasse di registro*. Padova: Cedam, 1937. 103 p.

33. Alguns dos votos chamam a atenção para o binômio base de cálculo e hipótese de incidência afirmando que as taxas decorrem do exercício do poder de polícia ou da disponibilização ou prestação de serviços ao contribuinte: “(...) em voto que proferi nesta casa – ADIn 447-DF, RTJ 145/15 – dissertei a respeito da espécie tributária denominada taxa. Recordei, então, que a taxa, espécie de tributo vinculado, tendo em vista que o critério jurídico do aspecto material do fato gerador, que Geraldo Ataliba denomina de hipótese de incidência (*Hipótese de incidência tributária*, 4. ed., RT, 1991, p. 128 e ss.), ou é de polícia, decorrente do exercício do poder de polícia, ou é de serviço, resultante da utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição (CF, art. 145, II)” (ADI 948 – Voto do Min. Carlos Velloso, f., j. 09.11.1995, DJ 17.03.2000). “Configura-se, no ponto, as lições de Aires Barreto (...) e Alfredo Augusto Becker, este a dizer que ‘a regra jurídica tributária que tiver escolhido para base de cálculo do tributo um fato lícito qualquer (não consistente em serviço estatal ou coisa estatal), terá criado um imposto’ e que ‘a regra jurídica tributária que tiver escolhido para base de cálculo do tributo o serviço estatal ou

Os princípios constitucionais aplicáveis às taxas completam o regime jurídico, como é o caso dos princípios da *legalidade*, *anterioridade*, *irretroatividade*, *não confiscoe*, de modo subsidiário, o da *capacidade contributiva*, que não se pode limitar aos impostos quanto ao esforço financeiro pessoal para suportar seus custos.³⁴ As imunidades do art. 150, VI, não se aplicam às taxas, excetuada a hipótese da alínea *a*, a denominada imunidade recíproca, na forma do art. 150, § 3.º, da CF.

Além do serviço específico e divisível, a taxa pode ser cobrada quando o serviço encontra-se disponível para utilização, como prescreve o art. 79, I, *b*, do CTN, a saber:

“Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o art. 77 consideram-se: I – utilizados pelo contribuinte: (...) b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento”.

Destarte, a exceção da exigência de taxas para serviços apenas “postos à disposição”, independente do uso, implica assumir que o efetivo funcionamento é exigido para todo e qualquer serviço público, mas que se pode justificar a cobrança da taxa nos casos de serviços públicos de aproveitamento obrigatório, como é o caso dos serviços de água e esgotos, quando o contribuinte encontra-se sujeito à disponibilidade do serviço, mesmo que não seja usuário. Neste caso, estará presente a compulsoriedade

coisa estatal, terá criado uma taxa” (ADIn 2.586-4 – Voto do Min. relator Carlos Velloso, f.). “(...) se a base de cálculo, ou base impositiva, é a mensuração do fato tributário, será ela, nos tributos não vinculados (impostos), o valor da consistência da hipótese de incidência que será sempre um fato qualquer que não uma atuação estatal (Geraldo Ataliba); de outro lado, nos tributos vinculados, a base de cálculo consistirá na grandeza numérica ou econômica de uma atividade estatal (Aires Barreto). Alfredo Becker leciona que ‘a regra jurídica tributária que tiver escolhido para a base de cálculo do tributo um fato lícito qualquer (não consistente em serviço estatal ou coisa estatal), terá criado um imposto’ e que ‘a regra jurídica tributária que tiver escolhido para a base de cálculo do tributo o serviço estatal ou coisa estatal, terá criado uma taxa” (ADI 948 – Voto do Min. Carlos Velloso, fl. 65, j. 09.11.1995, DJ 17.03.2000). “Quando do julgamento da ADI 447-DF (RTJ 145/15), examinei a matéria em pormenor. Destaco do voto que então proferi: A taxa, espécie de tributo vinculado, tendo em vista o critério jurídico do aspecto material do fato gerador, que Geraldo Ataliba denomina de hipóteses de incidência (...), ou é de polícia, ou é de serviço, resultante da utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição (CF, art. 145, II). A materialidade do fato gerador da taxa, ou de sua hipótese de incidência, é ‘sempre e necessariamente um fato produzido pelo Estado, na esfera jurídica do próprio Estado, em referibilidade ao administrado (Geraldo Ataliba...), ou uma atuação estatal diretamente referida ao contribuinte, que ‘pode consistir num serviço público ou num ato de polícia’ (Roque Antônio Carrazza...)” (ADI 2.586-4 – Voto do Min. Relator Carlos Velloso, fl. 7340/7341, j. 16.05.2002, DJ 01.08.2003).

34. Para Wagner, taxas deveriam manter unicamente conexão necessária com o serviço: “Quei tributi che i cittadini o gruppi di cittadini pagano, in una certa forma determinata esclusivamente dallo Stato e in un ammontare determinato, come corrispettivo speciale per un servizio che essi ricevono dallo Stato o per la spesa che essi hanno cagionato allo Stato in conseguenza dell’esercizio di un’attività dello Stato” (WAGNER, Adolfo. *La scienza delle finanze*. Trad. Maggiorino Ferraris e Giovanni Bistolfi. Torino: Utet, 1891. p. 628-30).

da utilização, o que não ocorre com serviços facultativos, como transportes públicos e outros. Portanto, somente nos casos de serviços obrigatórios, quando disponíveis, pode ocorrer cobrança de taxas sem o uso efetivo pelo contribuinte.

Para sua incidência, exige-se que os serviços ensejadores do seu pagamento sejam *específicos* (aqueles que podem ser determinados quanto às prestações, excluídos os serviços gerais), e *divisíveis* (a permitir a identificação da proporção individual da tomada do serviço, logo, afastados os serviços indivisíveis).³⁵

Quanto à atuação do Estado, os serviços podem ser prestados diretamente ou por meio de concessionárias, permissionárias ou autorizadas de serviço público (art. 175 da CF), em regime de parafiscalidade ou não.³⁶ Neste particular, como dito antes, não é uma definição formal, material ou subjetiva de serviço público que será suficiente para vincular o ente do federalismo à instituição da taxa. Deve-se identificar o conceito material a partir das competências dos entes federativos, logo, segundo uma definição constitucional dos serviços públicos tributáveis pelas taxas, como bem esclarece Regis Fernandes de Oliveira, porquanto “a noção de serviço público não é universal. Depende do direito escrito de cada país”.³⁷

35. As taxas não alcançam serviços gerais e específicos, como observa Roque Carrazza: “Os serviços públicos gerais, ditos também universais, são os prestados *uti universi*, isto é, indistintamente a todos os cidadãos. Eles alcançam a comunidade, como um todo considerada, beneficiando número indeterminado (ou, pelo menos, indeterminável) de pessoas. É o caso dos serviços de iluminação pública, de segurança pública, de diplomacia, de defesa externa do País”. E prossegue: “Já os serviços públicos específicos, também chamados *singularis* são os prestados *uti singuli*. Referem-se a uma pessoa ou a um número determinado (ou, pelo menos, determinável) de pessoas. São de utilização individual e mensurável. Gozam, portanto, de *divisibilidade*, é dizer, da possibilidade de avaliar-se a utilização efetiva ou potencial, individualmente considerada” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 611).

36. Segundo Grizziotti, as taxas são tributos consistentes em contraprestações obrigatórias pagas ao Estado por aquele que desfruta em modo particular dos serviços jurídicos administrativos cuja prestação é inerente à soberania estatal. A causa jurídica da taxa não são vantagens gerais, mas vantagens específicas que usufrui mediante consumo dos bens ou serviços (GRIZIOTTI, Benvenuto. Trad. Dino Jarach. *Principios de ciencia de las finanzas*. Buenos Aires: Depalma, 1949. p. 205). Para Einaudi, a taxa é o “compenso inferiore al costo totale pagato dal contribuente per un servizio speciale e divisibile, reso a lui dietro sua domanda ma contemporaneamente al soddisfacimento di un bisogno indivisibile di tutti i consociati” (EINAUDI, Luigi. *Corso di scienza della finanza*. 3. ed. Torino: Tip. E. Bono, 1916. p. 96). Segundo a teoria de De Viti Di Marco, para que a taxa possa ser cobrada, a oferta do serviço deve ser tecnicamente divisível em unidades, suficientes a determinar a oferta da demanda total (i) e o total arrecadado deve ser igual ao custo de produção do serviço (ii) (DE VITI DE MARCO, A. *Scienza delle finanze*. Roma: A. Manuzito, 1923. p. 26 a 32).

37. “O que define, pois, o que é serviço público não é o *a priori*. É aquilo que a Constituição considera como tal e da forma que ela estabelece suas prioridades e aquilo que cabera a ela cuidar, seja de forma direta, indireta ou descentralizada.” E, após colecionar as competências federais, estaduais e municipais, sejam estas comuns, concorrentes ou privativas, esclarece: “A Constituição e as leis estipulam e identificam quais são os serviços públicos que cada

Estamos com Sacha Calmon,³⁸ para quem é equivocada a distinção entre “taxas de polícia” e “taxas de serviço” para determinar a aplicação da taxa, porque aquele não deixa de ser uma espécie material de serviço do Estado.

No caso das taxas em decorrência da prestação de serviços do *poder de polícia*, como Regis Fernandes de Oliveira bem sintetizou:³⁹

“O aspecto material da hipótese de incidência da taxa de polícia será sempre a descrição abstrata da ocorrência de um ato que excepciona, confirma ou implique em fiscalização do ato exceptivo. (...)”

A subsunção do fato à norma torna-se precisa se completada, é claro, pelos outros aspectos, fundamental e substancialmente, pelo aspecto material da hipótese de incidência. *Este é que contém a atuação a ser praticada pelo Poder Público. Excluídos os demais aspectos, a prática efetiva do poder de polícia é que enseja a exigência da taxa, como culminância de um procedimento que termina com a edição de um ato administrativo.* Este é o aspecto material da hipótese de incidência e, ocorrido o fato impositivo subsumido, dá margem que o poder tributante se invista na condição de credor, legitimando-o a constranger o devedor ao seu pagamento”.

A taxa de polícia pressupõe o efetivo exercício dos serviços por parte da Administração Pública, porquanto não basta a regulação por parte do Poder Público, mas o desempenho efetivo da atividade do poder de polícia. Geralmente, a atividade interventiva da Constituição Econômica determina o âmbito material dessas taxas, a ser exercida nos termos da lei e observados os direitos fundamentais, ao realizar aquelas atividades assinaladas no art. 79 do CTN.⁴⁰ As funções de *fiscalização* das atividades

ente deve prestar, seja privativa, seja concorrentemente, mas não exige, nem impõe, se a prestação é direta ou se pode ser transferida a terceiro” (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Serviços públicos e tributação. Natureza jurídica da contraprestação de serviços concedidos e permitidos.* In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Serviços públicos e direito tributário.* São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 198). Em visão crítica, veja-se ainda: MEDAUAR, Odete. Ainda existe serviço público? In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Serviços públicos e direito tributário.* São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 29-39.

38. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Serviços públicos e tributação.* In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Serviços públicos e direito tributário.* São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 239-266; PUGLIESE, Mário. *Le tasse nella scienza e nel diritto positivo italiano.* Padova: Cedam, 1930. p. 63 e ss.; FEDELE, Andrea. *La tassa.* Siena: Senese, 1974. 209 p.

39. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Taxas de polícia.* 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 2004. p. 54-55.

40. Em célebre estudo sobre as taxas, Bernardo Ribeiro de Moraes lembra a necessidade do efetivo exercício do poder de polícia: “O essencial, nas taxas de polícia, é a atividade estatal efetiva, relacionada ao exercício regular do poder de polícia, dirigida ao contribuinte. O Poder Público, fundamentado em lei, pratica atos de polícia, desempenhando uma atividade (permite, concede, autoriza, nega etc.). Admite-se a cobrança de taxas em razão da atividade estatal fundamentada no poder de polícia, desde que tal atividade exista. Caso contrário, não há o que justifique a cobrança da taxa. Inexistindo atividade estatal, não haverá despesa feita e nem causa para a existência de um instrumento de custeio” (MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática das taxas.* 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 166). Por tudo, veja-se: OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Taxas de polícia.* 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 2004. 79 p.

sujeitas ao controle administrativo são aquelas que determinam em maior medida a aplicação dessas taxas.

Em ambas as modalidades, taxas de serviços ou taxas de poder de polícia, as taxas não poderão ter base de cálculo idêntica à de impostos (§ 2.º do art. 145 da CF), justamente porque, na diferenciação entre estes, as taxas encontram-se vinculadas a uma atuação do Estado, e o fato jurídico tributário do imposto é sempre uma atuação desvinculada de qualquer atividade pública.

Taxa e preço público ou tarifa possuem diferenças substanciais. Os serviços públicos encontram-se discriminados constitucionalmente, e, assim, o Estado participa da ordem econômica mediante *prestação de serviços públicos* (art. 175), como *agente de regulação* e de *planejamento* (art. 174) e, em caráter excepcional, pela substituição de agentes econômicos (art. 173); os preços públicos são devidos sempre que a remuneração faz-se por prestações sob o regime do art. 173 da Constituição. Em qualquer concessão ou permissão, na forma do art. 175, será sempre por “taxa”, e somente pode-se falar de remuneração por *preço público* quando a lei expressamente assim determina, em atenção ao regime do art. 150, § 3.º, da CF. É que a imunidade recíproca (art. 150, VI, *a*, e § 3.º) fica condicionada ao atendimento das *finalidades essenciais* dos serviços públicos prestados.⁴¹ Ora, se a limitação vê-se afastada quando *haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário*, só o legislador pode decidir por essa opção. Desse modo, é livre ao legislador escolher sobre o modelo remuneratório dos serviços, mas sempre de modo expresso. Se não o fizer, os consectários dos serviços do art. 175 da CF⁴² serão sempre de taxas.

O pedágio encontra-se no art. 150, V, da CF, que dispõe ser vedado “estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a *cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público*”. Autorizado o pedágio, a modalidade de cobrança coincide com o serviço público de conservação de vias e estradas, a justificar sua equivalência com a taxa, logo, sem qualquer autonomia, por força do atendimento aos pressupostos materiais do art. 145, II, da CF.

5. Empréstimo compulsório

Apesar de o STF ter qualificado sua natureza como *contrato coativo*, na Súmula 418,⁴³ a Constituição de 1988, posteriormente, erigiu o empréstimo compulsório à

41. Art. 150, § 3.º, da CF: “As vedações do inciso VI, *a*, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, *ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário*, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel”.

42. O art. 175 assim prescreve: “Incumbe ao poder público, na forma da lei, diretamente, ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos”.

43. “O empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional da prévia autorização orçamentária.”

categoria de tributo e previu, como requisito para a respectiva instituição, o atendimento de determinadas e específicas finalidades, o que o diferencia em duas modalidades diversas: extraordinário e ordinário. O *empréstimo compulsório extraordinário* (art. 148, I) encontra-se previsto para os casos de despesas extraordinárias com calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, o qual não está sujeito ao princípio da anterioridade e deve ser suprimido gradativamente, cessadas as causas de sua criação (art. 154, II). Quanto ao *empréstimo compulsório ordinário* (art. 148, II), este se aplica ao caso de investimentos públicos de caráter urgente e de relevante interesse nacional.⁴⁴

Para garantia do contribuinte, segundo a Constituição de 1988, os empréstimos compulsórios só podem ser criados por lei complementar e têm a aplicação de seus recursos vinculada às despesas que motivaram sua instituição (exceção ao princípio da não afetação da receita – art. 167, IV, da CF). Esses tributos não são arrecadados a título definitivo, motivo pelo qual devem ser restituídos tão logo se ja possível, sob capitalização de juros e atualização monetária. De certo, esta é sua principal peculiaridade, a natureza de tributo de caráter devolutivo.

6. Contribuições

Prescreve o art. 149 da CF/1988:

“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, § 6.º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo”.

Como se verifica, a contribuição depende da *atuação da União na respectiva área*, o que denominamos de “motivo constitucional” para instituir a contribuição, fundada na solidariedade ou no intervencionismo estatal. Os fatos que se possam eleger para as materialidades tributáveis não se podem afastar desse fundamento de base, que é a *atuação da União nas respectivas áreas*. Logo, a *materialidade da hipótese* normativa deverá estar *vinculada*, não bem ao *destino da receita*, diretamente, porque isso não interfere na constituição da obrigação tributária, mas *a uma situação que reflita essa atuação da União*.

As contribuições classificam-se em: *interventivas no domínio econômico*, motivadas segundo os requisitos interventivos (i), de *categorias profissionais ou econômicas*, como forma de proteção dos direitos da Ordem Social e estímulo à proteção do trabalho e pleno emprego (ii), *sociais* gerais (iii), *previdenciárias* (iv) e aquelas contribuições afetadas, como são as do salário-educação (v).

44. Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. Conceito e espécies de empréstimo compulsório. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Ed. RT, n. 14, p. 38-46; COELHO, Sacha Calmon Navarro. Empréstimo compulsório: sua natureza jurídica do direito positivo brasileiro – considerações sobre o empréstimo compulsório criado pelo Dec.-lei 2.288/86, incidente sobre aquisição de veículos – estudo à luz da constituição de 1967 – fixação histórica e doutrinal. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Ed. RT, vol. 11, n. 42, p.105-129.

Quanto ao regime jurídico, o art. 149 prescreve a aplicação restrita aos princípios da isonomia, legalidade e anterioridade. Quis o constituinte de 1988 afirmar, de modo peremptório, que às contribuições aplicar-se-iam, sim, os princípios de legalidade (art. 150, I), anterioridade e irretroatividade (art. 150, III), além de todas as regras típicas das normas gerais em matéria de legislação tributária (art. 146, III).

Ademais, foi instituída a *Contribuição de Iluminação Pública*, prevista no art. 149-A, como modalidade de contribuição, mas que não possui autonomia como espécie de tributo, cuja constitucionalidade foi confirmada pelo STF.

No mais, além da União, os Estados e Municípios podem instituir contribuição dos servidores para o financiamento da previdência destes, nos termos do § 1.º do art. 149:

“Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União”.

As contribuições, na sua maioria, são afetadas pela “parafiscalidade”, daí a importância da sua demarcação. Vale lembrar que as contribuições surgem com a *parafiscalidade*, como destaque de orçamento reservado a pessoa legalmente responsável pela exigibilidade e cobrança do tributo, na condição de sujeito ativo da relação tributária.⁴⁵ Por essa vinculação a grupo específico, beneficiado por gastos públicos específicos e divisíveis, fora vista como *taxa especial*, depois como *imposto especial*, para, em seguida, ser assumida como espécie autônoma, na modalidade de “contribuição especial”.⁴⁶

A “destinação” *constitucional* do tributo é elemento de *afetação da receita* a partir do tributo já instituído, o que vale para *impostos* (arts. 157-159, 167, IV, da CF) e *contribuições*, em vista dos orçamentos das diversas pessoas políticas ou autarquias e órgãos

45. “Riaffermiamo qui, comunque, la opportunità di considerare le ‘imposte parafiscali’ come imposte rivolte a coprire spese necessarie per raggiungere scopi speciali, imposte dunque a *destinazione speciale*. Tali imposte sono perciò da classificare, come noi abbiamo già fatto per i contributi sociali, fra le *imposte di scopo*. Per talune di esse, data l’esclusione dal bilancio e le modalità del prelievo, ben si adatta la denominazione di ‘*imposte segrete*’, cui già abbiamo fatto cenno” (GANGEMI, Lello. *Tratado de hacienda pública*. Trad. Francismo Fernández Flores. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964. vol. 1, p. 312).

46. Mérigot assim definia a parafiscalidade: “Técnica que, em regime de intervencionismo econômico e social, visa a criar e utilizar receitas de aplicação específica, extraorçamentária, percebidas sob autoridade, à conta de órgãos de economia dirigida, de organização profissional ou de previdência social, seja pelos órgãos beneficiários diretamente ou seja pelas repartições fiscais do Estado” (MÉRIGOT, Jean Guy. Elementos de uma teoria da parafiscalidade. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 1953). TORRES, Heleno Taveira. A compensação financeira (art. 20, § 1.º) na discriminação constitucional de rendas – regime jurídico e aspectos tributários. *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*, Belo Horizonte: Del Rey/ABDT, a. 11, n. 3, p. 127-185, maio-ago. 1999; Oliveira, Yonne Dolácio de. *Contribuições para intervenção no domínio econômico no direito tributário brasileiro*. Tese (Livro-Docência). São Paulo, 1988. p. 17-110; QUÉROL, Francis. *La parafiscalité*. Paris: CNRS Droit, 1997. p. 25.

próprios, como forma de alimentação dos respectivos créditos orçamentários. Com isso, o *constituente retirou do legislador orçamentário a disponibilidade sobre tais receitas*, de modo a impedir quaisquer desvios, tornando-o, igualmente quanto a essas receitas e despesas, totalmente “vinculante” ou “obrigatória”, a depender da destinação definida pela Constituição. Todo orçamento é vinculante e impositivo na realização das despesas com receitas afetadas e obrigatórias. Desse modo, reveste-se de evidente inconstitucionalidade qualquer mudança do destino das receitas obtidas por meio de contribuições, taxas ou impostos afetados a qualquer finalidade (art. 167, IV, da CF) destinadas àquelas despesas que a Constituição qualifica como “obrigatórias” e que obrigam a realização do gasto público. Por essas e outras, já não é mais possível, no Brasil, adotar a noção de orçamento como “ato de aplicação” ou lei no sentido formal (Laband). A lei orçamentária brasileira é parcialmente vinculante, além dos créditos orçamentários obrigatórios, no que se justifica qualificar seus preceitos como lei no sentido material.⁴⁷

6.1 Contribuições de melhoria

Apesar de registros históricos darem conta da existência da *Contribuição de Melhoria* desde o Brasil Colônia, foi com a Constituição de 1934 que ela apareceu elevada ao patamar constitucional, no art. 124, do Título VI, “Da Ordem Econômica e Social”. Revela-se, assim, a sua feição interventiva, ao autorizar a exação quando “*provada a valorização do imóvel*” por motivo de obras públicas, a ser cobrada pela administração competente e responsável pela construção da referida obra geradora da valorização imobiliária.⁴⁸ Em seguida, a Constituição de 1937 não a contemplou, mas sua competência foi recuperada com a Constituição de 1946. Nesta, o art. 30, I, dispunha competir às pessoas do federalismo cobrar “*contribuição de melhoria, quando se verificar valorização do imóvel, em consequência de obras públicas*”. A Constituição de 1967 assegurou sua continuidade, como *contribuição de melhoria dos proprietários de imóveis valorizados pelas obras públicas que os beneficiaram*. A Constituição de 1988 limita-se a referir a competência para instituir *contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas*.⁴⁹

47. “Mostra-se adequado o controle concentrado de constitucionalidade quando a lei orçamentária revela contornos abstratos e autônomos, em abandono ao campo da eficácia concreta. (...) É inconstitucional interpretação da Lei Orçamentária n. 10.640, de 14 de janeiro de 2003, que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do que arrecadado a partir do disposto no § 4.º do art. 177 da Constituição Federal, ante a natureza exaustiva das alíneas *a*, *b* e *c* do inciso II do citado parágrafo” (ADI 2.925/DF. STF – Min. Ellen Gracie, j. 19.12.2004). A Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, no parágrafo único do seu art. 8.º, assim dispõe: “Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso”. Ora, nenhuma lei orçamentária pode ir de encontro à LRF, sob pena de inconstitucionalidade.

48. “Art. 124. Provada a valorização do imóvel por motivos de obra pública, a administração, que as tiver efetuado, poderá cobrar dos beneficiados Contribuição de Melhoria”

49. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 635 e ss. Sobre o tema, ver: ACCIOLY, Aristóphanes. *Contribuição de melho-*

Essa competência deve alcançar obras públicas construídas, novas, e desde que sejam geradoras de valorização imobiliária nos imóveis dos contribuintes na zona de afetação, mediante comparação entre valor do imóvel antes da construção e aquele alcançado após a conclusão da obra, por laudos periciais próprios. Tudo conforme os arts. 81 e 82 do CTN.

A competência para sua criação fica a depender da titularidade da obra (União, Estado, Distrito Federal ou Município). Por isso, a contribuição de melhoria será cobrada conforme a devida repartição de competência para a respectiva construção.

A contribuição de melhoria, prevista no art. 145, III, da Constituição, é uma contribuição especial, porque somente o grupo dos sujeitos afetados pelo *critério intermediário* da valorização imobiliária encontra-se obrigado a suportar a cobrança do tributo. A contribuição de melhoria presta-se a recuperar, sempre após a construção da obra pública, seu custo total ou parcial a ser distribuído entre os contribuintes.⁵⁰

O Min. Carlos Velloso igualmente afirmara que as contribuições de melhoria são para fiscais e espécie do gênero “contribuição”. “Quer dizer, as contribuições não são somente as de melhoria. Estas são uma espécie do gênero contribuição; ou uma subespécie da espécie contribuição” (RE 138284-8, 01.07.1992). A materialidade tributável das contribuições de melhoria é *ser proprietário de bem imóvel valorizado pela construção de obra pública*. O proprietário do imóvel valorizado será necessariamente o “contribuinte” da contribuição de melhoria, e a “base de cálculo” apurada pelo montante da *valorização imobiliária* (entre as avaliações anteriores e posteriores à construção da obra pública) em face do valor total da obra e, igualmente, do somatório das *valorizações individuais*, pois, apesar de o limite máximo da base de cálculo ser a valorização auferida, a relação entre o custo total e o montante das demais valorizações poderá justificar o decréscimo da base de cálculo ou de alíquotas.

ria e valorização imobiliária. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1951; ATALIBA, Geraldo. *A natureza jurídica da contribuição de melhoria*. São Paulo: Ed. RT, 1964; BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *A contribuição de melhoria e a autonomia municipal*. São Paulo: Prefeitura do Município de São Paulo, 1952; BILAC PINTO, Francisco. *Contribuição de melhoria*. Rio de Janeiro: Forense, [s.d.]; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013; DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2011; MOREIRA, João Baptista. *A contribuição de melhoria e a imposição de valorização imobiliária*. *Tratado de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1999. vol. 1.

50. Como já decidiu o STF: “Constitucional. Tributário. Contribuição de melhoria. Valorização imobiliária, CF/67, art. 18, II, com a redação da EC n. 23/83, CF/88, art. 145, III. I – Sem valorização imobiliária, decorrente de obra pública, não há contribuição de melhoria, porque a hipótese de incidência desta é a valorização e a sua base é a diferença entre dois momentos: o anterior e o posterior à obra pública, vale dizer, o *quantum* da valorização imobiliária. II – Precedentes do STF: RREE MS 115.863-SP e 116.147-SP (RTJ 138/600 e 614). III – RE conhecido e provido” (RE 114.069-1-SP, 2.^a T., rel. Min. Carlos Velloso, sessão de 15.04.1994, DJU 30.09.1994).

6.2 *Constituição econômica e intervencionismo financeiro mediante a criação da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Cide*

As primeiras contribuições de intervenção no domínio econômico surgiram na vigência da Constituição de 1946, mas somente a partir do art. 157, § 9.º, da CF/1967 elas foram alçadas à competência da União. É importante notar que foram inseridas não bem no capítulo relativo ao Sistema Tributário (art. 18 e seguintes), mas naquele “da Ordem Econômica e Social”, com a seguinte redação:

“Para atender à intervenção no domínio econômico de que trata o parágrafo anterior, poderá a União instituir contribuições destinadas ao custeio dos respectivos serviços e encargos, na forma que a lei estabelecer”.

Declara, assim, a finalidade das competências das referidas contribuições, *destinadas ao custeio dos respectivos serviços e encargos* (i) para atender à *intervenção no domínio econômico* (ii).⁵¹

A EC 1/1969, ocupou-se de esclarecer a presença da contribuição interventiva no texto constitucional, ao restituir a referida espécie tributária ao seu *locus natural*, que seria o Sistema Tributário, ao ser incluída no art. 21, § 2.º, I, para conferir competência à União para instituir contribuições “tendo em vista a intervenção no domínio econômico”.

Entretanto, conservou no art. 163 os limites materiais à edição da lei institutiva, nos seguintes termos:

“São facultados a intervenção no domínio econômico e o monopólio de determinada indústria ou atividade, mediante lei federal, quando indispensável por motivo de segurança nacional ou para organizar setor que não possa ser desenvolvido com eficácia no regime de competição e de liberdade de iniciativa, assegurados os direitos e as garantias individuais”.

E, no parágrafo único: “para atender a intervenção de que trata este artigo, a União poderá instituir contribuições destinadas ao custeio dos respectivos serviços e encargos, na forma que a lei estabelecer”, que seriam justamente aquelas do art. 21, § 2.º, I, da CF.

Estes cuidados materiais e finalísticos foram afastados na Constituição de 1988, ao se limitar à menção das contribuições da intervenção no domínio econômico como espécie de contribuição para atuação da União na área respectiva, nos termos do art. 149 da CF, afora a previsão daquela espécie mencionada no art. 177, § 4.º, com transferência obrigatória de 29% para os Estados e o Distrito Federal, vinculada a despesas com *financiamento de programas de infraestrutura de transportes*.

51. Cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa. Contribuições especiais no direito brasileiro. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Ed. RT, n. 31, p. 127-41, 1985; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000; Correa, Walter Barbosa. *Contribuição ao estudo da extrafiscalidade*. São Paulo: s/n., 1964; FARIA, Sylvio Santos. *Aspectos da para-fiscalidade*. Salvador: Progresso, 1955. 113 p.

O *motivo constitucional* para autorizar a criação da *contribuição de intervenção no domínio econômico*, pelo art. 149 da CF, será qualquer situação que autorize a intervenção da União na respectiva área, assim entendido o domínio econômico⁵² que reclame fomento ou agravamento, com incidência de tributo com o objetivo de redistribuição de riqueza ou compensação de grupos no mercado interno.⁵³

A União, para efetuar qualquer intervencionismo na ordem econômica, não age desprovida de limitações, as quais atuam inclusive no âmbito tributário, ao tempo que cabe observar angustos limites, como os princípios do art. 170, a saber: livre concorrência, defesa do consumidor, defesa do meio ambiente, redução das desigualdades regionais e sociais, busca do pleno emprego, tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte, dentre outros dispersos na Constituição total.

Preferencialmente, para instituir contribuições de intervenção no domínio econômico, compete à União intervir na respectiva área econômica de modo setorial, como nas atividades de transportes, desenvolvimento urbano, produção agrícola, sistema financeiro nacional, capital estrangeiro, fomento à tecnologia, dentre outros. Assim, o “domínio econômico” previamente delimitado confere certeza jurídica sobre o grupo afetado, ou seja, o rol de contribuintes que deverão suportar a medida, sem alcance sobre aquelas que não mantenham vínculo com o referido “domínio”.

7. Do imposto único sobre minerais e combustíveis aos *royalties* na Constituição

A tributação da atividade minerária, a partir da Constituição Federal de 1934, que previa competência dos *Estados* para decretar o Imposto sobre o “consumo de combustíveis de motor de explosão” (art. 8.º, I, *d*), postulava uma tributação diferenciada. Com a LC 4, de 20.09.1940, surge o *imposto único* sobre combustíveis e lubrificantes, no âmbito de competência da União, a incidir sobre a “produção, o comércio, a distribuição, o consumo, inclusive a importação e exportação de carvão mineral nacional e dos combustíveis e lubrificantes líquidos de qualquer origem”.⁵⁴ Desde então, as

52. Para Misabel Derzi, “o contribuinte pode opor-se à cobrança de contribuição que não esteja afetada aos fins, constitucionalmente admitidos; igualmente poderá reclamar a repetição do tributo pago, se, apesar da lei, houver desvio quanto à aplicação dos recursos arrecadados. É que, diferentemente da solidariedade difusa ao pagamento de impostos, a Constituição prevê a solidariedade do contribuinte no pagamento de contribuições e empréstimos compulsórios e a consequente faculdade outorgada à União de instituí-los, de forma direcionada e vinculada, a certos gastos. Inexistente o gasto ou desviado o produto arrecadado para outras finalidades não autorizadas na Constituição, cai a competência do ente tributante para legislar e arrecadar” (BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 1034).

53. Passim, TORRES, Heleno Taveira. Pressupostos constitucionais das contribuições de intervenção no domínio econômico. A Cide-tecnologia. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (co-ord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 107-172.

54. TORRES, Heleno Taveira. ICMS, substituição tributária e imunidades nas operações interestaduais com petróleo e derivados. *Revista dos Tribunais*, São Paulo: Ed. RT, p. 453, ago. 2012.

Constituições de 1946 e de 1967 passaram a manter esse regime de imposto único sobre *minerais*, combustíveis e sobre energia elétrica.⁵⁵

A Constituição de 1988, por sua vez, trouxe o § 3.º do art. 155, que assim prescreve: “à exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo [ICMS] e o art. 153, I e II [Impostos de Importação e de Exportação], nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e *minerais* do País”. A origem dessa regra de tributação restrita (e imunidade, em relação aos demais), como se vê, está naquele extinto “imposto único”.

Ao lado desse regime de tributação unitária, tem-se aquele dos *royalties*, igualmente mantido pela Constituição de 1988, que outorgou competência à União para instituir compensações financeiras e *participação nos resultados*, conforme o art. 20, § 1.º. Essa remuneração acompanha as competências da União sobre a intervenção econômica nas matérias relativas a *minerais* e potenciais de energia elétrica (art. 176), petróleo e seus derivados (art. 177), bem como sua reserva de competência legislativa (art. 20, VIII e IX; art. 22, IV e XII), ainda que a arrecadação se destine a estados, municípios e autarquias federais.

A Constituição Federal de 1988, no seu art. 177, V, elevou ao nível constitucional o monopólio da União sobre a pesquisa e a lavra das jazidas de minérios, bem como o seu enriquecimento, o reprocessamento, a industrialização e o comércio; além de recepcionar o Código de Mineração, salvo naqueles dispositivos com ela incompatíveis, estabeleceu que o aproveitamento dos recursos minerais no País está sujeito ao regime de concessão e impôs o princípio de separação jurídica entre a propriedade do solo e a propriedade mineral (subsolo) e o domínio da União Federal sobre os recursos minerais.

Fernando Facury Scaff, por sua vez, definiu os *royalties* em apreço como “o preço público pago ao proprietário do recurso natural não renovável que for extraído, inserido ou consumido no processo produtivo”.⁵⁶ Considerado pela obrigação de quem paga ou suporta o ônus financeiro, esta qualificação está correta. Supera as noções que a concebem como “indenização”, “ingresso patrimonial” ou “tributo”, frequentemente repetidas.

55. A Constituição de 1967, com a redação da Emenda Constitucional 1/1969, no art. 21, VIII e IX, que trazia a competência para a União instituir imposto, também outorgou competência privativa à União para instituir imposto sobre “*produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica, imposto que incidirá uma só vez sobre qualquer dessas operações, excluída a incidência de outro tributo sobre elas* (VIII)” e “*sobre a extração, a circulação, a distribuição ou o consumo dos minerais do País enumerados em lei, imposto que incidirá uma só vez sobre qualquer dessas operações, observado o disposto no final do item anterior*” (IX). Cf. XAVIER, Alberto. A imunidade do ICM na exportação de produtos industrializados e o imposto único sobre minerais. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1988. vol. 43, p. 94-95. No mesmo sentido, ao tratar do imposto único: ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1978. vol. 1, p. 229-253.

56. SCAFF, Fernando Facury. *Royalties decorrentes da exploração de recursos naturais não renováveis: incidência e rateio federativo*. Tese (Livre-Docência). São Paulo: USP, 2013. p. 137.

As receitas são transferidas pela União, segundo proporções definidas por lei. Por isso, a qualificação reclama uma compreensão sobre a natureza da “receita pública” das entidades receptoras, segundo os pressupostos para a transferência.

Neste caso, tem-se “receita transferida não tributária”, como qualifica, com precisão, Regis Fernandes de Oliveira, ao comentar o art. 20, § 1.º, da CF:

“Observe-se aí, um tipo de receita transferida não tributária. A pesquisa e lavra de recursos minerais dependem de autorização ou concessão da União (§ 1.º do art. 176), uma vez que a ela pertencem (art. 176), como propriedade distinta da do solo. Há duas situações distintas: a) participação ou b) compensação, na forma que dispuser a lei. Da mesma forma, há o monopólio da exploração do petróleo e do gás natural (inciso I do art. 177). Observa-se que não há serviço público aqui, uma vez que se fala em monopólio. Este ocorre em relação a atividades dos particulares, no campo econômico. Sendo assim, do produto de tal arrecadação há participação dos Estados, Distrito Federal e Municípios, nos exatos termos do § 1.º do art. 20. Vê-se que não se cuida de tributos, mas exploração de atividade econômica”.⁵⁷

De nossa parte, preferível a compreensão por essa forma de “receitas”, à luz da Constituição Financeira, ainda que a noção de “preço” se possa adotar quanto às obrigações dos cessionários.

Quanto aos mecanismos de repartição de receitas no federalismo, a Constituição Federal tem diversos instrumentos habilitados para permitir o financiamento das pessoas políticas. Na discriminação de rendas, dentre outros, a União é a pessoa competente para instituir as participações governamentais, mas com obrigação de transferências a terceiros, por lei sua (art. 20, § 1.º).⁵⁸ Por tudo isso, a compensação financeira sob análise, para a contabilidade dos Estados, Municípios, Distrito Federal, deve ser tratada como receita transferida não tributária, devida em face da utilização de recursos hídricos, exploração de recursos minerais ou produção de petróleo, xisto betuminoso e gás natural.

Não há evidência de melhor modo de intervencionismo do que a utilização dessa cobrança de *royalties*, no encontro auspicioso entre Constituição Financeira e

57. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Receitas públicas originárias*. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 73-74.

58. “Para os Estados e Municípios, estas receitas não poderiam nunca ser recebidas como forma de *receita derivada*, por lhes faltar as notas típicas de sujeição ativa, ou receita originária (patrimonial ou comercial), como sendo preço público, porquanto não se verifique nenhuma contraprestação que as justifique. E descabe qualificá-las como ‘preço público’, porque o quantitativo devido pela utilização do bem de domínio público objeto do contrato, simplesmente, não pertence a essas pessoas políticas. O que se tem é uma ‘receita transferida’, por expressa disposição constitucional. Não é ingresso patrimonial porque os bens explorados não pertencem aos beneficiários; e não se trata de preço público porque não se perfaz qualquer relação jurídica consensual que permita a contraprestação qualificável como tal” (TORRES, Heleno Taveira. A compensação financeira devida na exploração de petróleo e recursos minerais e na geração de energia elétrica. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 74, p. 52-89, 1999).

Constituição Econômica, pelo quanto representa na definição de políticas públicas sobre o marco regulatório da exploração do petróleo e do gás natural, prospecção mineral e aproveitamento dos potenciais de energia elétrica e equivalentes. Os *royalties* podem servir à proteção do patrimônio nacional, reversão da riqueza em favor de toda a população e utilização desses recursos em favor do federalismo cooperativo, que está igualmente comprometido com a concretização dos princípios de dignidade da pessoa humana e com o da solidariedade. Com isso, essas receitas podem ser muito relevantes para ampliação da atuação do Estado Social por intermédio da distribuição do produto arrecadado dessas riquezas.⁵⁹

8. Considerações finais. Constituição econômica e intervencionismo com obrigações tributárias

Os tributos cooperam para o intervencionismo da Constituição Econômica e, por intermédio dos meios normativos e funcionais da Constituição Financeira, como fundos, orçamentos e outros, são os mais importantes meios de atuação do Estado Social. Todo o capítulo anterior, dedicado à Constituição Econômica, e o seguinte, sobre os regimes de transferências no federalismo cooperativo, integram-se com suficiência para definir as funções desempenhadas pelos tributos nas finanças públicas e na economia, superado o conceito de “extrafiscalidade”, típico da Ciência das Finanças.

Registre-se, porém, que o intervencionismo fiscal pode ser obtido com toda a atuação dos tributos, inclusive com suas formalidades e meios burocráticos.

Dentre outros, tem-se aquele empregado por obrigações acessórias, como exigência de controle sobre os sujeitos passivos. As “obrigações acessórias” são aquelas que, na forma do art. 113, § 2.º, do CTN, consistem em um “fazer” ou “não fazer” algo em favor da fiscalização ou da arrecadação de tributos. Entretanto, nos últimos tempos, até mesmo estas tem sido empregadas com propósitos intervencionistas. E não se pode esquecer dos meios assemelhados a isenções e incentivos fiscais, como também das garantias, como as certidões negativas, sanções administrativas e outros. Todo o sistema tributário está à disposição da Constituição Financeira e da Constituição Econômica para que, pela interconstitucionalidade, o Estado Democrático de Direito possa ser efetivado.

O primeiro exemplo seria o uso da cassação da inscrição estadual do ICMS nos casos de desrespeito ao valor social do trabalho, princípio fundamental da “ordem econômica”, como pode ser visto na Lei paulista 14.946, de 28.01.2013, cujo art. 1.º assim dispõe:

“Art. 1.º Além das penas previstas na legislação própria, será cassada a eficácia da inscrição no cadastro de contribuintes do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) dos estabelecimentos que comercializarem produtos em

59. Cf. BERCOVICI, Gilberto. *Direito econômico do petróleo e dos recursos minerais*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

cuja fabricação tenha havido, em qualquer de suas etapas de industrialização, condutas que configurem redução de pessoa a condição análoga à de escravo.

Art. 2.º O descumprimento do disposto no art. 1.º será apurado na forma estabelecida pela Secretaria da Fazenda, assegurado o regular procedimento administrativo ao interessado”.

Esta cassação da eficácia da inscrição do cadastro de contribuintes do ICMS implicará aos sócios, pessoas físicas ou jurídicas, em conjunto ou separadamente, do estabelecimento penalizado o impedimento de exercerem o mesmorama de atividade, mesmo que em estabelecimento distinto daquele; e a proibição de entrarem com pedido de inscrição de nova empresa, no mesmo ramo de atividade, pelo prazo de 10 (dez) anos, contados da data de cassação.

Outro exemplo da legislação paulista pode ser visto com a cassação da inscrição das distribuidoras de combustíveis que pratiquem fraudes na comercialização desses produtos (art. 238 da CF). Pelo art. 20 da Lei 9.847/1999, obrigam-se, na venda ou revenda de gasolina “C”, adicionar à gasolina “A” o *percentual obrigatório* de álcool etílico anidro combustível (EAC). Vige atualmente a Portaria MAPA 105, de 28.02.2013, para fixar em vinte e cinco por cento (25%) o *percentual obrigatório de adição de álcool etílico anidro combustível à gasolina*, em vigor a partir de 1.º de maio de 2013.⁶⁰

Cabe aos Estados aferir essa proporção, na competência concorrente que possui para legislar sobre “consumo” (art. 24, V, da CF), no caso, a apuração qualitativa da venda da elaboração da gasolina “C”, pelo critério de controle do percentual obrigatório das misturas de álcool à gasolina “A”. Para tanto, o Estado promove a edição de convênio com a ANP, conforme exigido pelo art. 1.º da Lei 9.847/1999, além de editar lei e atos normativos específicos.

O controle sobre o Álcool Etilico Anidro Combustível – EAC encontra-se na Lei 11.929, de 12.04.2005, o que acompanha plenamente a competência do art. 238 da CF. A Lei 11.929 prescreve, no seu art. 1.º, a cassação da eficácia da inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS do estabelecimento que cometer alguma infração na espécie, quanto a *adquirir, distribuir, transportar, estocar ou revender derivados de petróleo, gás natural e suas frações recuperáveis, álcool etílico hidratado carburante e demais combustíveis líquidos carburantes, em desconformidade com as especificações estabelecidas pelo órgão regulador competente*. A qualificação do combustível inadequado, *em desconformidade com as especificações estabelecidas pelo órgão regulador competente*, autoriza o poder de polícia sobre o controle da qualidade.

A falta de regularidade da inscrição inabilita os estabelecimentos à prática de operações sujeitas ao ICMS, para *exercerem o mesmo ramo de atividade, mesmo que em estabelecimento distinto daquele*, como consequência da Lei 11.929/2005, do Estado de

60. Sobre o tema, veja-se: TORRES, Heleno Taveira. Controles de qualidade de combustíveis entre as competências da União e dos estados: atuação da ANP e a cassação de inscrição estadual de ICMS. *Interesse Público*, Belo Horizonte: Fórum, vol. 10, n. 50, p. 187-228.

São Paulo, que autoriza a cassação da inscrição estadual do administrado infrator, com duração de 5 anos.

No constitucionalismo do Estado Democrático de Direito, o sistema tributário coopera intensamente para a realização dos fins de valores constitucionais do Estado, mediante obrigações principais ou acessórias, na construção do Estado Social na sua totalidade, inclusive como meio de intervencionismo estatal. Para tanto, a exigência de tributos deverá observar as limitações ao poder de tributar e, quanto à redistribuição, os princípios de bem-estar, dignidade da pessoa humana e solidariedade, afora os valores das ordens social e econômica.

PARTE III

CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA E FEDERALISMO

A CONSTITUIÇÃO POLÍTICO-FEDERATIVA. FEDERALISMO FISCAL.
DISCRIMINAÇÃO DE RENDAS NO FEDERALISMO (FONTE E DISTRIBUIÇÃO DO
PRODUTO ARRECADADO). FEDERALISMO HORIZONTAL, NORMAS GERAIS DE
DIREITO FINANCEIRO E LEIS COMPLEMENTARES.

VII

CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA

E O FEDERALISMO FINANCEIRO COOPERATIVO EQUILIBRADO

SUMÁRIO: 1. Metodologia da Constituição Financeira cooperativa e a Constituição Político Federativa – considerações iniciais – 2. Federalismo fiscal na Constituição Financeira no Brasil – Escorço histórico e formação institucional – 3. Federalismo como princípio constitucional e a garantia de unidade nacional: 3.1 A descentralização das unidades do federalismo; 3.2 Unidade e descentralidade do federalismo na comparação de modelos – 4. O federalismo fiscal cooperativo e sua dimensão funcional no constitucionalismo brasileiro: 4.1 Constituição Financeira e federalismo cooperativo na aplicação do princípio de eficiência – 5. Solidariedade como princípio legitimador do federalismo cooperativo equilibrado e rigidez constitucional – 6. Dirigismo constitucional e o dever de assegurar desenvolvimento e a redução de desigualdades regionais – Limites e possibilidades: 6.1 Proibição de redução do federalismo cooperativo à centralidade da União – 7. As competências tributárias e o princípio da simetria entre as unidades federadas – Financiamento do federalismo cooperativo pelas fontes: 7.1 Evolução do modelo de repartição das fontes tributárias – 8. A transferência direta do produto arrecadado dos impostos: 8.1 Imposto único da União e competência estadual compartilhada sobre petróleo e derivados – 9. A redistribuição por transferência indireta do produto arrecadado de tributos – Os fundos públicos no federalismo cooperativo brasileiro: 9.1 Fundos de Participação e outras modalidades de transferências intergovernamentais constitucionais, indiretas, incondicionadas e automáticas: 9.1.1 Metacrítica ao simbolismo constitucional nas transferências dos fundos constitucionais; 9.2 Repasse do ICMS aos Municípios pelo critério do valor adicionado: 9.2.1 O caso do ICMS ecológico – 10. Constituição Financeira e transferências indiretas no federalismo horizontal. Um caso de distorção do sistema federativo brasileiro – A “guerra fiscal” do ICMS.

1. Metodologia da Constituição Financeira cooperativa e a Constituição Político-Federativa – considerações iniciais

A relação entre Constituição Financeira e forma de Estado federativa define o modelo de *federalismo fiscal*, como medida de descentralização financeira. No Brasil, porém, a dúvida primeira é saber se temos efetivamente um “pacto federativo” entre suas unidades federativas, a informar o contínuo funcional da forma federativa, para a qual o federalismo fiscal presta-se como medida do seu financiamento.

Aspecto importante da Constituição Financeira é aquele que demarca o âmbito material do *federalismo fiscal*, quanto à discriminação de rendas, mediante a repartição

constitucional de competências e a distribuição do produto arrecadado dos tributos entre os entes federativos.

A Constituição do Estado Federal comporta, em verdade, distintas relações jurídicas, à semelhança daquelas destacadas por Pablo Lucas Verdú, no seu *Teoría general de las relaciones constitucionales*, como são aquelas (a) entre a União e os Estados e Municípios, em verticalidade, como Estado Federal ou Nação (regras de Constituição Nacional); (b) entre as pessoas do federalismo, quanto aos vínculos horizontais de autonomias da União, Estados, Distrito Federal e Municípios (regras da Constituição Federal); (c) relações horizontais dos estados e dos municípios entre si; (d) relações entre particulares e as pessoas do federalismo; (e) entre as unidades do federalismo e os órgãos de coordenação federativa (Senado, Conselho Nacional de Justiça e outros) e (f) aquelas da jurisdição federativa (Supremo Tribunal e Tribunais Superiores).

A complexidade dessas relações da Federação, notadamente as interestatais, entre os entes do federalismo, e aquelas com os particulares, em conjunto, demandam por parte da Constituição Financeira a realização de funções estruturantes fundamentais, para gerar capacidade de autonomia com suficiência financeira, segurança jurídica interestatal e para os particulares, eficiência de gastos, continuidade do Estado e integração, segundo os fins e valores do Estado Democrático de Direito. Estas são as mais auspiciosas expectativas sobre o federalismo financeiro.

Nesta quadra, o objetivo deste capítulo não é o de esgotar toda a dinâmica constitucional sobre a discriminação constitucional de rendas do nosso federalismo, mas demonstrar como a Constituição Financeira institui e organiza os meios necessários, tributários (Constituição Tributária) e outros, para cumprir com o eficiente e suficiente financiamento do Estado, na sua integridade funcional, segundo a organização e estrutura estatal (Constituição Político-Federativa), e em permanente *integração* com os fins do Estado determinados pela Constituição total e pela Constituição Econômica.

No Brasil, esta *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.

Deveras, se os poderes convergem para a unidade central do federalismo, este ente assume a responsabilidades pelo financiamento dos entes periféricos, pelo princípio de cooperação mútua (o que chamamos de “financiamento centrífugo”). Este modelo de federalismo baseado em uma maior cooperação define o poder financeiro como “cooperativo”,¹ em preferência sobre aquele “federalismo dual”, de reduzida colaboração

1. Após exaltar a importantíssima contribuição da Constituição de 1934 para a concentração dos poderes legislativos na União, diz Seabra Fagundes: “A Constituição de 1946 torna efetivo, dessarte ‘o convívio constitucional do princípio da autonomia, que vem do federalismo clássico, com o princípio da cooperação, que é dado do federalismo contemporâneo’ (Raul Machado Horta, ob. cit., pág. 226). O federalismo dualista se transforma em federalismo co-

ao mínimo indispensável, dos mecanismos de financiamento segundo as competências ou fontes de financiamento individual das unidades do federalismo.

A Constituição Financeira não cria um federalismo novo. Pela interconstitucionalidade integradora da Constituição Financeira com a Constituição Político-Federativa, formula-se uma hermenêutica coerente com os valores do federalismo cooperativo, mas sem qualquer isolamento.

Diante disso, a Constituição de 1988, ao adotar um modelo federativo centrípeto e cooperativo de financiamento das unidades do federalismo, permite-nos falar, quanto ao federalismo fiscal, de uma *Constituição Financeira cooperativa de equilíbrio, numa aproximação a Raul Machado Horta*.

No federalismo, devido à Constituição rígida comum,² centros de poder, dotados de autonomia, desprovidos de hierarquia uns em relação aos outros, diferenciados apenas pelas atribuições de competências, convergem para uma unidade, que é a organização do Estado, uma estatalidade que não existiria fora dessa unidade. Neste contexto, a função da Constituição Financeira será aquela de *integrar* a unidade central e as periféricas para um seguro e permanente financiamento do Estado.

A unidade constitucional evidencia a importância desse método integrativo, o qual, aplicado ao federalismo cooperativo, confere conexão com a Constituição Tributária e com a Constituição Econômica. E sob essa vertente, passa-se a cuidar diretamente do federalismo da *Constituição Financeira*, a acentuar a interconstitucionalidade que rege as transferências diretas e indiretas, assim como do próprio *federalismo cooperativo de equilíbrio*, como medida de concretização dos fins constitucionais do Estado Democrático de Direito.

O Federalismo fiscal é o tema do direito financeiro de maior expressão na atualidade e que dominará a pauta política e jurídica dos próximos anos, a envolver a reforma do pacto federativo e do seu financiamento, mediante reformas fiscal e tributária, ao lado da redistribuição dos gastos públicos.³ As evidências de crises, porém, já são antigas, como virá demonstrado.

operativo (José Luiz de Anhaia Mello, 'O Estado Federal e as suas Novas Perspectivas', 1960, p. 151)". E continua: "A legislação complementa a atividade cooperativa, criando organismos regionais (Sudene, SPVEA, CHESF etc.), que projetam a presença administrativa da União em amplas áreas do território nacional, com todos os consectários de prestígio e influência do poder central" (FAGUNDES, M. Seabra. *Novas perspectivas do federalismo brasileiro: a expansão dos poderes federais*. Revista de Direito Público, São Paulo: Ed. RT, n. 10, p. 11, out.-dez. 1969).

2. Cf. BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003. p. 146 e ss. Ver: DALLARI, Dalmo de abreu. *O estado federal*. São Paulo: Ática, 1986.

3. Como exemplo: REZENDE, Fernando (org.). *Federalismo Brasileiro em seu Labirinto: Crise e Necessidade de Reformas*. Rio de Janeiro: FGV, 2013. 312 p. Quanto à evolução histórica do federalismo e suas crises, veja-se a coleção de textos: KARMIS, Dimitrios; NORMAN, Wayne J. (org.) *Theories of Federalism: A Reader*. New York: Palgrave, 2006, 331 p.

2. Federalismo fiscal na Constituição Financeira no Brasil – Escorço histórico e formação institucional

Como dito acima, a questão que desafia a todos é saberse temos, concretamente, um “pacto federativo” real entre nossos 26 Estados e o Distrito Federal, 5.565 municípios, integrados em 5 regiões, estão mesmo todos orientados e dirigidos para fins comuns: aqueles consagrados na Constituição? Alberto Torres, debruçado sobre esta indagação, no seu clássico “A organização nacional” (1914),⁴ já naqueles idos, sinalizava as dificuldades que perpassavam nosso federalismo. Seriam, os Estados, dizia, “eixos excêntricos”, sem vínculo com os interesses gerais do País. De contínuo, viam-se litígios ostensivos de toda sorte, o que não é diferente do que temos nos dias que correm.

Para bem compreender o modelo atual de financiamento do federalismo é fundamental recompor sua evolução, ainda que numa drástica redução dos seus múltiplos desdobramentos.

De imediato, vale lembrar que as capitânicas de antanho foram convertidas em províncias por ato de D. João VI, em 28.02.1821, e todas foram mantidas pela Constituição de 1824 (“Art. 2.º *O seu territorio é dividido em Provincias na fórma em que actualmente se acha, as quaes poderão ser subdivididas, como pedir o bem do Estado.*”), que se integravam na conformação do Estado unitário então criado.⁵ Ao mais, o Título 4.º, Capítulo V, da Constituição, criou os “Conselhos Geraes de Provincia”, que funcionavam como representações populares⁶ em cada Província, as quais possuíam presidentes nomeados pelo Imperador.⁷

Ao longo dos períodos de Colonia e Império, foram muitas as formas de cobranças de tributos e de repartição de rendas, como relata-nos Liberato de Castro Carreira, no seu valioso “História financeira e orçamentária do império do Brasil”. Numa síntese, confirma-se ali que o “federalismo fiscal” sempre persistiu na nossa realidade político-financeira, mesmo quando o Brasil revestia-se de forma *unitária* de Estado.

4. Nas suas palavras: “a autonomia estadual e municipal são os nervos mais sensíveis da nossa política. Nenhuma questão apasiona mais os espíritos do que esta (...) o zelo por ela é virtude teologal, para os políticos.” E advertia: Cumpre não isolar nem desprender as autonomias do seu todo orgânico”. TORRES, Alberto. *A organização nacional: a Constituição*. 4. ed. São Paulo: UnB, 1982. p. 162-163. Para um exame crítico: TORRES, João Camillo de Oliveira. *A formação do federalismo no Brasil*. São Paulo: Nacional, 1961. 381 p.

5. Como assim declarava o art. 1.º: “O Imperio do Brazil é a associação Política de todos os Cidadãos Brasileiros. Elles formam uma Nação livre, e independente, que não admite com qualquer outra laço algum de união, ou federação, que se opponha á sua Independencia”.

6. Constituição de 1824: “Art. 71. A Constituição reconhece, e garante o direito de intervir todo o Cidadão nos negocios da sua Provincia, e que são immediatamente relativos a seus interesses peculiares”.

7. Constituição de 1824: “Art. 165. Haverá em cada Provincia um Presidente, nomeado pelo Imperador, que o poderá remover, quando entender, que assim convem ao bom serviço do Estado”.

A forma *federativa* do Estado brasileiro somente surgiu com a proclamação da República, instaurada pelo Dec. 1, de 15.11.1889,⁸ cuja inclusão no constitucionalismo deu-se com a Constituição de 1891, sob forte inspiração da Constituição americana quanto à sua organização. Desse modo, a partir das oligarquias dominantes das províncias mais prósperas, viu-se erigir o nosso “federalismo oligárquico”.⁹

E foi assim que o Brasil Império, um Estado unitário, sem divisões políticas e administrativas dotadas de autonomia, deu ensejo à descentralização política, financeira e administrativa dos Estados nascentes. Não por “agregação”, porquanto não preexistiam como “estatalidades”, tampouco por “segregação”,¹⁰ mas por simples “conversão” *ex lege* das províncias em Estados federados (art. 2.º da CF), como um *federalismo normativo*.¹¹ De fato, em 15 de novembro de 1889, o Brasil acordou unitário e dormiu uma federação, por um “federalismo de Decreto”.

-
8. Dec. 1/1889 – “Art. 1.º Fica proclamada provisoriamente e decretada como a forma de governo da Nação brasileira – a *República Federativa*. Art. 2.º As *Províncias do Brasil, reunidas pelo laço da Federação*, ficam constituindo os *Estados Unidos do Brasil*. Art. 3.º Cada um desses *Estados*, no exercício de sua legítima *soberania*, decretará oportunamente a sua constituição definitiva, elegendo os seus corpos deliberantes e os seus Governos locais. (...) Art. 7.º Sendo a *República Federativa brasileira a forma de governo proclamada*, o Governo Provisório não reconhece nem reconhecerá nenhum Governo local contrário à forma republicana, aguardando, como lhe cumpre, o pronunciamento definitivo do voto da Nação, livremente expressado pelo sufrágio popular”.
 9. “Si trata di un sistema federale nel quale una minoranza della unità che compongono la federazione domina la maggioranza delle unità federate” (BASSANI, Luigi Marco; VITALE, Alessandro; STEWART, William. *I concetti del federalismo*. Milano: Giuffrè, 1995. p. 327). Para um estudo apurado da realidade daquele período, veja-se, dentre outros: LEAL, Victor Nunes. *Coronelismo, enxada e voto – O município e o regime representativo no Brasil*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1997. p. 78 e ss.; FAORO, Raymundo. *Os donos do poder*. 3. ed. Rio de Janeiro: Globo, 2001. p. 30.
 10. BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Natureza Jurídica do Estado Federal*. São Paulo: Município de São Paulo, 1948. p. 73. Cf. HORTA, Raul Machado. Problemas do federalismo brasileiro. *Revista Forense*, Rio de Janeiro: Forense, vol. 100, p. 381-402, 2006; VIANA, Luis. Federalismo. In: NOGUEIRA, Octaciano (org.). *Doutrina constitucional brasileira* (Constituição de 1946). Brasília: Senado Federal, 2006. p. 595; BONAVIDES, Paulo. O federalismo e a revisão da forma de estado. *Revista Forense*, Rio de Janeiro: Forense, vol. 100, p. 527-557, 2005; HORTA, Raul Machado. Formas simétrica e assimétrica do federalismo no estado moderno. In: SALDANHA, Nelson; REIS, Palhares Moreira. *Estudos jurídicos, políticos e sociais em homenagem a Gláucio Veiga*. Curitiba: Juruá, 2000. p. 260; SILVA, José Afonso da. Federalismo, autonomia e discriminação de rendas. *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, vol. 19, p. 243-266, 2008; BERCOVICI, Gilberto. Federalismo cooperativo e igualação das condições sociais de vida. *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, vol. 19, p. 93-100, 2008.
 11. Constituição de 1891: “Art. 1.º A Nação brasileira adota como forma de Governo, sob o regime representativo, a República Federativa, proclamada a 15 de novembro de 1889, e constitui-se, por união perpétua e indissolúvel das suas antigas Províncias, em Estados Unidos do Brasil. Art. 2.º Cada uma das antigas Províncias formará um Estado e o antigo Município

De se ver, para a formação do federalismo brasileiro, ao não se evidenciar um “pacto federativo” entre as unidades nascentes, só foi implantado devido às sucessivas crises fiscais do Império, ao que os ricos não pretendiam continuar a suportar. E, para a oligarquia daquela época, a federação jamais poderia significar “desintegração” da unidade nacional. Nesse contexto, o federalismo erguia-se como mais como forma de conservação da unidade, além de ampliar os poderes da elite dominante, ao se converterem as províncias em Estados.

Seja como for, o federalismo emergente atendia aos requisitos típicos de um Estado federal, ainda que de um modo simbólico, como aqueles destacados por Raul Machado Horta, quais sejam, a atribuição aos Estados-membros do poder de auto-organização, para exercer, nesta atividade organizatória, a autonomia constitucional da qual se irradiam a autonomia política, a administrativa, a judiciária, a legislativa e a financeira.¹²

O modelo de financiamento do federalismo era o “dualista” puro (*dual federalism*), ou seja, União e Estados arrecadavam seus impostos direta e exclusivamente, sem qualquer participação, direta ou indireta, em imposto de alheia competência. Com isso, sob pretensa “soberania” interna, os Estados passaram a adotar um “sistema tributário” próprio e tão independente que alguns se sentiam à vontade para cobrar

Neutro constituirá o Distrito Federal, continuando a ser a Capital da União, enquanto não se der execução ao disposto no artigo seguinte. Art. 3.º Fica pertencendo à União, no planalto central da República, uma zona de 14.400 quilômetros quadrados, que será oportunamente demarcada para nela estabelecer-se a futura Capital federal. Parágrafo único. Efetuada a mudança da Capital, o atual Distrito Federal passará a constituir um Estado. Art. 4.º Os Estados podem incorporar-se entre si, subdividir-se ou desmembrar-se, para se anexar a outros, ou formar novos Estados, mediante aquiescência das respectivas Assembleias Legislativas, em duas sessões anuais sucessivas, e aprovação do Congresso Nacional. Art. 5.º *Incumbe a cada Estado prover, a expensas próprias, as necessidades de seu Governo e administração*; a União, porém, prestará socorros ao Estado que, em caso de calamidade pública, os solicitar”.

12. HORTA, Raul Machado. Pluralidade do Federalismo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEREIRA, Antônio Celso Alves. *Direito contemporâneo*. Estudos em homenagem a Oscar Correa. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2001. p. 254. Importante observar a crítica de Rui Barbosa sobre a fúria dos novéis Estados por demandas de recursos. “Tôdas aquelas comunidades que a emancipação de 1776 entregara a si mesma, e a confederação, em 1777, reunira sob a aparência ineficaz de um Govêrno comum, abdicaram, afinal, para alcançar a realidade útil dêste benefício, imensa parte da soberania, em cuja posse real se achavam. A razão não se submergiu no marulho dos interesses. Aqui, pelo contrário, tudo que os Estados são, devem-no à revolução de 1889 e à Constituição de 1891. Eram províncias centralizadas: elevaram-se a Estados autônomos. Vegetavam à custa das sobras da matéria tributável reservadas nas suas fontes principais ao orçamento geral: hoje dominam independentemente, pela Constituição republicana, um vasto campo tributário. E não lhes basta. E o que satisfêz às colônias americanas, parece-lhes mesquinho. Aquelas despiram-se do que possuíam, considerando compensado o sacrifício, a trôco da União, que conquistavam. E as províncias brasileiras, cuja autonomia federal é um fruto, um dom da União, insurgidas contra elas, ainda a argüem de iliberalidade e avareza” (BARBOSA, Rui. *Impostos interestaduais*. *Obras completas de Rui Barbosa*. Rio de Janeiro: MEC, 1986. vol. 23, t. II, p. 1-212; p. 192).

imposto de importação sobre mercadorias que circulavam nacionalmente, em vendas e compras interestaduais.¹³

Na prática, como assinala Amaro Cavalcanti, no seu “Regime Federativo e a República Brasileira” (1899),¹⁴ a partilha de receitas resultou em uma das mais duras e injustas que a União poderia suportar. Atribuía este fato às dificuldades econômicas e creditícias, mas também à partilha de receitas orientada fortemente pelo federalismo centrífugo que se implantara.

Em 1926, com as reformas constitucionais da época, começam a surgir medidas orientadas à centralidade da União, em modo centrípeto, para assegurar melhor redistribuição com as unidades de menor poder econômico, bem como para atenuar as diferenças regionais e promover o desenvolvimento. Seabra Fagundes¹⁵ sintetiza, muito bem que as funções da Reforma era “pôr fim ao descalabro financeiro reinante em várias unidades federadas”, motivo pelo qual a reforma propunha que “interviesse a União nos Estados, cuja incapacidade para a vida autônoma se demonstrasse pela cessação de sua dívida fundada por mais de dois anos”. Por isso mesmo, e como resposta aos conflitos entre Estados nas décadas de 1920 e de 1930, surge na Constituição de 1934 o prenúncio de um modelo de federalismo fiscal cooperativo, com participação em tributos de competências diversas, mas que nunca chegou a ser implantado.¹⁶

13. O STF, em 24.11.1894, julgou inconstitucional a lei baiana da chamada “importação e exportação interprovincial”, que tributava a saída de café – chamado *imposto de estatística* – à base de 2% sobre mercadorias de sua produção, quando exportados para outros Estados (i), e das mercadorias que entrassem no giro comercial do Estado (i). Impugnava-se sua validade constitucional porque não poderia incidir sobre bens oriundos do exterior (importados) que entrassem no giro comercial do Estado (conflito de competência com a União), ou seja, não poderiam incidir cumulativamente na alfândega; e isso porque aos Estados caberia tributar a “exportação” para outro Estado. Sobre este e outros casos, veja-se: CAVALCANTI, Amaro. *Regime federativo e a república brasileira*. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1983. p. 237 e ss. Cf. BARBOSA, Rui. *Impostos interestaduais. Obras completas de Rui Barbosa*. Rio de Janeiro: MEC, 1986. vol. 23, t. II, p. 213-378.

14. Nas suas palavras: “A contraprova de que a União fora muito prejudicada, senão expoliada, na partilha dos bens, rendas e encargos, resultantes das disposições constitucionais, temo-la, além de tudo, na situação financeira insustentável, a que a mesma tem chegado, em declínio sempre crescente, sobretudo, a datar de 1891” (CAVALCANTI, Amaro. *Regime federativo e a república brasileira*. Brasília: UnB, 1983. p. 237).

15. FAGUNDES, M. Seabra. Novas perspectivas do federalismo brasileiro: a expansão dos poderes federais. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Ed. RT, n. 10, p. 9.

16. Além de outras disposições que sugeriam cooperação, o art. 10.º admitia a partilha dos impostos novos criados pelos Estados, com entrega de 30% à União e 20% aos Municípios de onde tenham provindo, remanescendo 50% com o Estado instituidor do novo imposto. “Art. 8.º Também compete privativamente aos Estados: (...) § 2.º O imposto de indústrias e profissões será lançado pelo Estado e arrecadado por este e pelo Município em partes iguais. Art. 9.º É facultado à União e aos Estados celebrar acordos para a melhor coordenação e desenvolvimento dos respectivos serviços, e, especialmente, para a uniformização de leis, regras ou práticas, arrecadação de impostos, prevenção e repressão da criminalidade e

Contudo, mantinha-se predominância do financiamento dos Estados e Municípios unicamente pelo regime de fonte (competências próprias). O mesmo se verificou com a Constituição de 1937.

Foi com a Constituição de 1946 que se ampliou a descentralização, inspirada na Carta de 1934, e passamos a ter o produto da arrecadação dos impostos federais compartilhados com Estados e Municípios, e aqueles estaduais com os respectivos municípios, como típico “federalismo fiscal cooperativo”.¹⁷

permuta de informações. Art. 10. Compete concorrentemente à União e aos Estados: (...) VII – criar outros impostos, além dos que lhes são atribuídos privativamente. Parágrafo único – A arrecadação dos impostos a que se refere o número VII será feita pelos Estados, que entregarão, dentro do primeiro trimestre do exercício seguinte, trinta por cento à União, e vinte por cento aos Municípios de onde tenham provindo. Se o Estado faltar ao pagamento das cotas devidas à União ou aos Municípios, o lançamento e a arrecadação passarão a ser feitos pelo Governo federal, que atribuirá, nesse caso, trinta por cento ao Estado e vinte por cento aos Municípios. (...) Art. 156. A União e os Municípios aplicarão nunca menos de dez por cento, e os Estados e o Distrito Federal nunca menos de vinte por cento, da renda resultante dos impostos na manutenção e no desenvolvimento dos sistemas educativos.”

17. Constituição de 1946. “Art. 15. Compete à União decretar impostos sobre: (...) III – produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do País e à energia elétrica; IV – renda e proventos de qualquer natureza; § 2.º A tributação de que trata o n. III terá a forma de imposto único, que incidirá sobre cada espécie de produto. Da renda resultante, sessenta por cento no mínimo serão entregues aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, proporcionalmente à sua superfície, população, consumo e produção, nos termos e para os fins estabelecidos em lei federal. (...) § 4.º A União entregará aos Municípios, excluídos os das Capitais, dez por cento do total que arrecadar do imposto de que trata o n. IV, feita a distribuição em partes iguais e aplicando-se, pelo menos, metade da importância em benefícios de ordem rural. (...) Art. 19. Compete aos Estados decretar impostos sobre: I – propriedade territorial, exceto a urbana; II – transmissão de propriedade causa *mortis*; III – transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* e sua incorporação ao capital de sociedades; IV – vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual; V – exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro, até o máximo de cinco por cento *ad valorem*, vedados quaisquer adicionais; VI – os atos regulados por lei estadual, os do serviço de sua Justiça e os negócios de sua economia. Art. 20. Quando a arrecadação estadual de impostos, salvo a do imposto de exportação, exceder, em Município que não seja o da Capital, o total das rendas locais de qualquer natureza, o Estado dar-lhe-á anualmente trinta por cento do excesso arrecadado. Art. 21. A União e os Estados poderão decretar outros tributos além dos que lhes são atribuídos por esta Constituição, mas o imposto federal excluirá o estadual idêntico. Os Estados farão a arrecadação de tais impostos e, à medida que ela se efetuar, entregarão vinte por cento do produto à União e quarenta por cento aos Municípios onde se tiver realizado a cobrança. (...) Art. 29. Além da renda que lhes é atribuída por força dos §§ 2.º e 4.º do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios os impostos: I – predial e territorial, urbano; II – de licença; III – de indústrias e profissões; IV – sobre diversões públicas; V – sobre atos de sua economia ou assuntos de sua competência.” Para Gilberto Bercovici, porém, “a Constituição

Mais tarde, dentro dos esforços das “reformas de base” do Governo João Goulart, no final de 1963, foi criada uma Comissão do Ministério da Fazenda com a tarefa de reformar o sistema tributário. Devido ao golpe militar de 1964, estes trabalhos somente foram concluídos com a EC 18, de 01.12.1965.¹⁸ Surgiram com esta Reforma novos impostos, como o Imposto sobre Mercadorias – ICM e o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, ambos com regime não cumulativo. Foram criados os Fundos de Participação, de Estados (FPE) e de Municípios (FPM), bem como todo um sistema de partilha de receitas intergovernamentais.

A CF de 1967, manteve os avanços da Emenda 18/65, mas adotou um forte cunho centralizador dos poderes da União, numa orientação centrípeta, inclusive para o federalismo fiscal.

Por fim, com a Constituição de 1988, a lembrar os movimentos de sístoles e diástoles, retoma nova descentralização, ao instituir um federalismo cooperativo equilibrado, coerente com os fins constitucionais do Estado Democrático de Direito. Neste atual modelo, destacam-se os poderes da União para estabelecer *normas gerais de direito financeiro* (generosamente ampliadas em suas competências), para melhor promover a uniformização dos critérios e procedimentos para o controle, fiscalização e gestão das finanças públicas, orçamentos, responsabilidade fiscal e outros mecanismos inerentes à atividade financeira do Estado.¹⁹ Outra particularidade do sistema tributário brasileiro, além dos fundos criados e da maior preocupação com as desigualdades regionais, como o aumento dos percentuais dos FPE e FPM, encontra-se na obrigatoriedade das despesas com saúde e educação em percentuais previstos na própria Constituição, a serem cumpridos segundo os procedimentos estabelecidos por lei complementar, vin-

de 1946 consolidou a estrutura cooperativa no federalismo brasileiro, prevista já em 1934, com grande ênfase na redução dos desequilíbrios regionais, favorecendo, apesar do reforço do poder federal, a cooperação e integração nacional. Foi sob a vigência desta Constituição, na década de 1950, que a Questão Regional ganhou importância no debate político nacional, com a concepção de que a atuação estatal e o planejamento eram elementos essenciais para o desenvolvimento, de acordo com as diretrizes elaboradas pela recém-criada Cepal. Desde então, todas as constituições brasileiras têm a preocupação de tentar consagrar instrumentos para a superação das desigualdades regionais” (BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003). _____. Percalços na formação do federalismo no Brasil. *Revista do Instituto de Pesquisas e Estudos*, Bauru, n. 32, p. 39-58, p. 52, ago.-nov. 2001.

18. Sampaio Dória, na sua monumental obra sobre discriminação de rendas tributárias, separa a discriminação pela fonte (originária) da discriminação pelo produto (as participações e transferências), com detido exame dessas características do constitucionalismo brasileiro (DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972. p. 19 e ss.). Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema tributário brasileiro. Discriminação de rendas*. Rio de Janeiro: Financeira, 1965.
19. Cf. BRITO, Edvaldo Pereira de. Atividade financeira do Estado. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 45-102.

culantes para todas as pessoas do federalismo, em típico esforço de intervencionismo orçamentário.²⁰

3. Federalismo como princípio constitucional e a garantia de unidade nacional

Afirma Klaus Stern que uma Constituição deve atuar promovendo a unidade. Esta será a tese de fundo que se pretende defender, quanto à fundamentação do federalismo fiscal e sua função no âmbito do nosso federalismo. Não há como manter um “pacto federativo” segundo relações constitucionais sem que se admita a função exercida pela unidade estatal.

Deve-se a Proudhon, na sua obra clássica: “Do princípio federativo”, de 1874, uma definição de “pacto federativo” que recorda a etimologia da palavra “federal”, que deriva de *foedus*, genitivo *foederis*, que quer dizer pacto, contrato, tratado, convenção.²¹ E desse modo define-o como “pacto” pelo qual um ou mais estados ou municípios obrigam-se recíproca e igualmente, uns em relação aos outros. Com isso, o federalismo opõe-se à hierarquia e à centralização administrativa e governamental. O que se espera é o florescer de um efetivo “pacto federativo”.

A Federação, com seu federalismo fiscal, é o que resulta da aplicação das normas constitucionais. A Constituição institui e organiza os meios necessários para cumprir com o eficiente e suficiente financiamento do Estado, na sua integridade funcional, em permanente integração com os fins do Estado determinados pela Constituição. Por isso, impõe-se uma hermenêutica rigorosa de suas normas, sob a égide do princípio do federalismo, para a aplicação desse regime do federalismo fiscal, numa afirmação das autonomias, mas sem perder de vista a unidade do Estado nacional.

O federalismo, pela força normativa da Constituição, na forma preconizada por Konrad Hesse, deve ser meio para preservar as autonomias dos estados e municípios, mas sempre integrados em harmonia com a unidade estatal, segundo os fins constitucionais do Estado Democrático, na permanente concordância prática entre fins e meios, especialmente os financeiros.

O federalismo é signo de identidade constitucional. Não se limita a ser modelo de repartição espacial das unidades federadas, isoladas nas suas autonomias. Carrega consigo a missão de servir como forma de separação e limitação dos poderes, mas sempre com a função de preservar a unidade nacional do Estado.

20. URICCHIO, Antonio. L'imposizione di scopo nell'ordinamento italiano: modelli e principi ispiratori. In: URICCHIO, Antonio (org.). *Imposizione di scopo e federalismo fiscale*. Santarcangelo di Romagna: Maggioli, 2013. p. 11-27; SABALLOS, Reynaldo Balladares. Le imposte con fini extrafiscali. Profili costituzionali e di teoria generale. In: URICCHIO, Antonio (org.). *Imposizione di scopo e federalismo fiscale*. Santarcangelo di Romagna: Maggioli, 2013. p. 29-63.

21. PROUDHON, Pierre-Joseph. *Do princípio federativo*. Trad. Francisco Trindade. São Paulo: Imaginário, 2001. p. 90.

A forma federativa de Estado, como dito acima, é também uma escolha constitucional voltada para a função de controle do Estado, mediante separação de poderes, pela descentralização organizativa, administrativa, fiscal ou financeira e política, sem que isso possa significar qualquer ruptura com a unidade nacional do Estado.²² Daí a importância do princípio de solidariedade que promove a cooperação, sem que isso signifique qualquer ruptura com a unidade do Estado.

Afirma-se, assim, o *princípio da homogeneidade*, ao qual alude Vogel,²³ segundo as competências constitucionais que o autorizam, o que se aplica à legislação da União em face das unidades periféricas, inclusive constituições, assim como ao funcionamento das instituições e coordenação das atividades realizadas, tudo para permitir uma homogeneidade com o fim de “evitar antagonismos”, ainda que não se exija uniformidade ou plena adequação dos entes federativos. As garantias de intervenção da União nos Estados e Municípios bem evidenciam os motivos que definem as cláusulas de proibição de antagonismos,²⁴ como se verifica nos arts. 34 a 36 da CF.

Como, então, identificar o federalismo fiscal e sua importância nos elementos determinantes do federalismo?

Ricardo Lewandowski, ao qualificar o federalismo, destaca a atribuição de rendas às unidades como um dos quatro atributos básicos do federalismo, que seriam os seguintes, nas suas palavras: “(a) repartição de competências, (b) autonomia política das unidades federadas; (c) participação dos membros na decisão da União; e (d) atribuição de renda própria às esferas de competência”.²⁵ De fato, o eminente Professor Titular de Teoria Geral do Estado da Faculdade de Direito da USP considera, a “autonomia financeira”, como “a característica mais relevante do Estado Federal (...) ao lado da questão da distribuição de competências”, com o que concordamos integralmente.

Acrescentamos ainda os condicionantes de segurança jurídica do federalismo, que concorrem para sua preservação, a saber: I) a rigidez constitucional das competências; II) o sistema bicameral, com o Senado, para coordenação federativa e direito uniforme;

22. “O Estado federal é uma organização, formada sobre a base de uma repartição de competências entre o governo nacional e os governos estaduais, de sorte que a União tenha a supremacia sobre os Estados-Membros, e estes sejam entidades dotadas de autonomia constitucional perante a mesma União” (FERREIRA, Pinto. *Princípios gerais do direito constitucional moderno*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1983. vol. 2, p. 909).

23. VOGEL, Juan Joaquín. El régimen federal de la ley fundamental. In: BENDA, Ernst; MAIHOFER, Werner; VOGEL, Hans-Jochen; HESSE, Konrad; HEYDE, Wolfgang (org.). *Manual de derecho constitucional*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2001. p. 627.

24. Até porque são as unidades federativas responsáveis por todas as competências inerentes à concretização dos direitos sociais do “Welfare State”, como observa Pietro Boria: “Il Welfare State viene così prefigurato come un sistema unitario di prestazioni sociali erogate dalla comunità organizzata in forma democratica, il quale però è ripartito in una serie di sotto-insieme di funzioni pubbliche distribuite nei vari livelli di governo” (BORIA, Pietro. *Lo stato impossibile*. Padova: Cedam, 2013. p. 33).

25. LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. *Pressupostos materiais e formais da intervenção federal no Brasil*. São Paulo: Ed. RT, 1994. p. 87.

III) a existência de um Tribunal Constitucional que possa arbitrar conflitos federativos ou resolver sobre inconstitucionalidades; e IV) as medidas de intervenção federal para proteção das unidades.

O art. 1.º da nossa Constituição, proclama que 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 por ser forma do Estado e cláusula pétrea, no Brasil, o federalismo vê-se afirmado sob rigidez constitucional máxima, no art. 60, § 4.º, I, da CF. Ao mais, o Preâmbulo, ao aduzir como função precípua do Estado Democrático de Direito ser “destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos”, de outra banda, determina axiologicamente o objetivo permanente do federalismo: ser meio para realizar os valores do Estado Democrático de Direito.

Portanto, o regime federativo exige condições que se exprimem a partir desse conjunto de pressupostos formais e materiais. Em primeira grandeza, a descentralização com prévia determinação de uma *base espacial*, que passa a ser a referência para o princípio da territorialidade, segundo a possibilidade de divisão territorial em subunidades; uma rígida dotação de *competências constitucionais* que definem a autonomia legislativa de cada das pessoas de direito público interno, como expressão da autonomia política, administrativa e financeira; politicamente, é recomendável que se evidencie um *sistema bicameral*, para representação das unidades federadas, como é o caso do Senado da República, para facilitar acordos ou estabelecer direito uniforme; e, para assegurar a continuidade do federalismo, a existência de um *Tribunal Constitucional* que possa arbitrar conflitos federativos ou resolver sobre inconstitucionalidades.

3.1 A descentralização das unidades do federalismo

O federalismo caracteriza-se, dentre outros, pela presença dos seguintes aspectos: “pluralidade dos entes constitutivos, soberania da União, *vínculo federativo*, autonomia legislativa e administrativa dos Estados e Municípios (no caso brasileiro) e repartição de competências.²⁶ O vínculo federativo, acompanhado de repartição de competências exclusivas e concorrentes, com autonomias territoriais e legislativas bem definidas, em comumhão, autorizam distinguir o federalismo das formas de Estado unitárias, com ou sem descentralização.

Quanto a saber se o federalismo privilegiará a concentração de poder na União ou a dispersão para as unidades periféricas, isso dependerá do modo como as competências serão observadas e distribuídas entre os entes do federalismo.²⁷

26. Para uma lista mais ampla de características, veja-se: HORTA, Raul Machado. *Direito constitucional*. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 326; ATALIBA, Geraldo. Federação. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Ed. RT, n. 66, p. 36, abr.-jun. 1987.

27. Nesse sentido, igualmente Bernadette Pedrosa: “O grau de descentralização do Estado federal é função do regime de competências adotado pela Constituição, e varia de Estado para Estado. Na medida em que se ampliam as atribuições dos governos ou poderes locais, em

A descentralização federal não é um valor em si. É, sim, um princípio complementar do federalismo. A unidade nacional, neste espaço, tem igual importância. E, tanto, que Pontes de Miranda chega a dizer: “*Quem diz federalismo diz descentralização. Quem diz descentralização diz federalismo?*”²⁸ Não basta a descentralização para que se tenha federalismo. Por isso, como Aliomar Baleeiro, não se pode desprezar o princípio da unidade econômica nacional.

De fato, o federalismo fiscal, ao longo das últimas décadas, tem servido até mesmo a países unitários, diante dos benefícios redistributivos que a função descentralizadora oferece para regiões e entes locais.²⁹ Isso confirma que o federalismo³⁰ fiscal não é

detrimento da atuação do governo ou poderes centrais, intensifica-se a descentralização; ocorrendo o processo inverso, logicamente o resultado será a tendência à centralização. Fatores os mais diversos podem determinar a proporcionalidade na distribuição das competências, mas certamente, para que não ocorra a descaracterização do Estado federal, essa proporcionalidade deve respeitar um certo limite, representado pela preservação da autonomia dos poderes locais” (PEDROSA, Bernadette. *Perspectivas do federalismo brasileiro*. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, Belo Horizonte: UFMG, n. 52, p. 108, jan. 1981).

28. MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição Federal de 1967*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 1970. t. II, p. 314. Oportunos os comentários de Nina Ranieri a esse respeito. (Cf. RANIERI, Nina. Sobre o federalismo e o estado federal. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, São Paulo: Ed. RT, 1995, n. 9, p. 89).
29. “Um outro valor estruturante que constitui hoje um vetor essencial do Estado político e financeiro é o da descentralização das finanças públicas. A Constituição política consagra poder tributário próprio às regiões autônomas e às autarquias locais (arts. 227.º, n. 1, nas alíneas b), e), h), i), j), p), r) da CRP), tendo sido publicado o Estatuto Jurídico-Político das Regiões Autônomas dos Açores e da Madeira e a Lei Orgânica das Finanças Autônomas (Lei 1/2007, de 19 de Fevereiro)” (CATARINO, João Ricardo. *Finanças públicas e direito financeiro*. Coimbra: Almedina, 2012. p. 141). Ver ainda os estudos em: PALERMO, Francesco; NICOLINI, Matteo (org.). *Federalismo fiscale in Europa: esperienze straniere e spunti per il caso italiano*. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane, 2012; PFÖSTL, Eva (org.). *Il federalismo fiscale*. Roma: Apes, 2008.
30. Ver, entre outros: GALLO, Franco. Prime osservazioni sulla proposta di federalismo fiscale in Italia. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 84, p. 83-95, 2000; GALLO, Franco. Il federalismo fiscale “cooperativo”. *Rassegna Tributaria*, Roma, vol. 38, n. 2, p. 275-284, 1995; PONTES, Helenilson Cunha. Federalismo e repartição tributária. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo: Ed. RT, vol. 15, n. 4, p. 32-41, 1996; TREMONTI, Giulio; VITALETTI, Giuseppe. *Il federalismo fiscale: autonomia municipale e solidarietà sociale*. Bari: Laterza, 1994. 180 p.; TALAMINI, Eduardo. *Federalismo*. Torino: Utet, 1992. 301 p.; BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Teoria geral do federalismo*. Rio de Janeiro: Forense, 1986. 362 p.; MARONGIU, Gianni. Brevi noterelle a margine del C.D. ANTONINI, Luca. Le coordinate del nuovo federalismo fiscale. *Diritto e Pratica Tributaria*, Padova: Dialnet, vol. 80, n. 2, p. 233-240, 2009; BERTOLISSI, Mario. Il federalismo fiscale per la riforma dello stato. *Diritto e Pratica Tributaria*, Padova: Dialnet, vol. 80, n. 2, p. 227-231, 2009; GALLO, Franco. I capisaldi del federalismo fiscale. *Diritto e Pratica Tributaria*, Padova: Dialnet, vol. 80, n. 2, p. 219-226, 2009; UCKMAR, Victor. Federalismo fiscale tra autonomia e solidarietà. *Diritto e Pratica Tributaria*, Padova: Dialnet, vol. 80, n. 2, p. 215-218, 2009; MELIS, Giuseppe; FARALLI, Carla. La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta “fiscalità di vantaggio”: profili comunitari. *Rassegna Tributaria*, Roma, n. 4, p. 997-1020, 2009;

corolário de forma de Estado estática ou pouco eficiente, mas que deve ser efetivado, como princípio, nas suas máximas possibilidades, com vistas ao êxito de toda a sua dimensão material na realização dos objetivos e fins constitucionais do Estado.

O *federalismo fiscal* ou *financeiro* pode ser empregado em estados unitários ou em sistemas federais. O modelo de federalismo dual, de máxima separação entre unidades periféricas e o ente central já não prosperam. Prevaleceram, assim, os modelos de federalismo centralizado e o federalismo cooperativo, no qual as unidades dispõem de meios de autofinanciamento, mas com complementação de recursos por distribuição de receitas oriundos da unidade central.

As funções do Estado podem ser cumpridas com *centralização* total, que corresponde à forma unitária de governo; com máxima *descentralização*, quando os governos locais desempenham suas competências fiscais com plena autonomia, de modo dual, ou mediante *federalismo fiscal cooperativo*, a combinar a criação e aplicação de normas de competências centralizadas e de competências descentralizadas, assim como as fontes de recursos, e com responsabilidades fiscais compartilhadas.

Rui Barbosa defendia, ao seu tempo, a centralidade no federalismo, como meio retórico para confirmar a continuidade daquela unidade. E dizia: “Erra parlamente o pressuposto, com que entre nós se tem argumentado, de que centralização política e regímen federal são tēmos impossíveis. Tal antinomia não existe. Pelo contrário: tão adaptáveis são entre si essas duas idéias, que a mais perfeita de todas as federações antigas e modernas, a mais sólida, a mais livre e a mais forte, os Estados Unidos, é, ao mesmo tempo, o tipo de centralização política levada ao seu mais alto grau de intensidade”.³¹

Os extremos do federalismo são sempre identificados como o “federalismo centrífugo”, que privilegia as *autonomias* e dispersa o poder para a periferia, em favor das unidades federadas (cujo máximo é representado pelo “federalismo dual”); e o “federalismo centrípeto”, com ênfase na entidade central, com convergência dos poderes para a entidade central (cujo extremo será o Estado unitário, com ou sem descentralização). Os Estados unitários, mais recentemente, têm adotado a descentralização financeira, ainda

BOGNETTI, Giovanni. *Federalismo*. Napoli: Utet Giuridica, 2009. 66 p.; VEZZOSO, Giovanni. Il federalismo fiscale: dalle innovazioni costituzionali del 2001 al disegno calderoli. *Diritto e pratica tributaria*, Padova: Dialnet, vol. 79, n. 5, p. 855-895, 2008; SCHWARTZ, Bernard. *O federalismo norte-americano atual: uma visão contemporânea*. Trad. Élcio Cerqueira. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1984. 77 p.; KARWINSKY, Nikolaus (Trad.). *Federalismo na Alemanha e no Brasil*. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2001. 223 p.; FOSSATI, Amedeo; TAMARINDO, E. Walter. Il federalismo fiscale in Germania. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza Delle Finanze*, Milano: Giuffrè, vol. 59, n. 4, p. 557-588, 2000; KLUTH, Winfried. La reforma del federalismo alemán: razones, objetivos y modificaciones. *Revista de Derecho Político*, Madrid: Uned, n. 70, p. 37-62, 2007; ALBERTI ROVIRA, Enoch. *Federalismo y cooperación en la República Federal Alemana*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1986. 575 p.

31. BARBOSA, Rui. Federação. *Obras Completas de Rui Barbosa*. Rio de Janeiro: Ministério da Educação e Saúde, 1947. vol. XVI, t. VII, p. 34.

que não se constituam em Estados federados. Por isso, quanto à forma, hoje, os Estados mostram-se como federados (i), unitários (ii) e unitários com descentralização (iii).

Afastadas, pois, as opções de Estados unitários, com regime de federalismo fiscal, cabe-nos tratar do federalismo, para a qualificação do modelo brasileiro.

O federalismo brasileiro é formado pela união indissolúvel de estados, distrito federal e municípios, fundados na *descentralização*, enquanto medida de aproximação dos entes estatais às necessidades das pessoas e eficiência administrativa.

No nosso federalismo fiscal, três subsistemas normativos concorrem para alcançar a riqueza dos particulares que atuam nos respectivos territórios, que são o da União, o dos estados e o dos municípios.³² Daí fundamental delimitar as fronteiras geográficas e jurídicas que os separam, bem como as esferas de competências, como Oswaldo Aranha Bandeira de Mello.³³

Quanto aos membros, nosso federalismo é tripartite, ao integrar-se pela soma da União, Estados e Municípios, cada um com sua autonomia financeira. A Constituição trouxe, como inovação em relação às precedentes, o princípio de autonomia financeira dos Municípios no art. 30, III, com poderes para “instituir e arrecadar os tributos de sua competência”.³⁴

Como assentara Victor Nunes Leal, “se o federalismo tem como princípio básico a descentralização (política e administrativa), seria perfeitamente lógico estender a descentralização à esfera municipal.”³⁵ E não se afasta do município a condição de “estatalidade”, pois como argutamente aduz Carré de Malberg: “O Estado Federal não é uma federação de coletividades quaisquer, mas uma federação de estados”³⁶ (aí incluídos os municípios).

32. De fato, “o federalismo fiscal constitui a espinha dorsal das relações intergovernamentais. A forma como os recursos fiscais e parafiscais são gerados e distribuídos entre os diferentes níveis de governo definem, em boa medida, as feições da federação” (ALMEIDA, Maria Hermínia Tavares de. *Recentralizando a federação?* *Revista de Sociologia e Política*, Curitiba, 2005, n. 24, 29-40).

33. MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Espaço constitucional do Brasil*. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: FGV, 1950, n. 19, p. 1-19.

34. Os Municípios, apesar da reduzida expressão política na Constituição de 1891, somente viriam a receber competências financeiras na importante reforma de 1926. A Constituição de 1891 não reconhecia o princípio de “autonomia municipal”. O art. 68 propugnava que os Estados deveriam assegurar a autonomia dos Municípios em tudo quanto respeitasse aos interesses locais, mas os Estados eram os únicos entes federativos com autonomia administrativa e política. Cf. NUNES, José de Castro. *Do estado federado e sua organização municipal*. Rio de Janeiro: Leite Ribeiro, 1920. 575 p.; TORRES, Heleno Taveira. La autonomía financiera de los municipios en el derecho brasileño. In: CASADO OLLERO, Gabriel (org.). *La financiación de los municipios: experiencias comparadas*. Madrid: Dykinson, 2005. p. 125-156.

35. LEAL, Victor Nunes. *Coronelismo, enxada e voto: o município e o regime representativo no Brasil*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1997. p. 61.

36. CARRÉ DE MALBERG, Raymond. *Théorie générale de l'État*, Paris: Sirey, 1920. p. 127.

3.2 *Unidade e descentralidade do federalismo na comparação de modelos*

Alfred Stepan, Professor da Columbia University, no seu estudo “Federalism and Democracy”, classifica as federações em dois modelos: 1) *come together*, quando as unidades são independentes entre si, mas constituem uma federação com o objetivo de mútua defesa ou crescimento comum; e 2) *hold together*, para países onde a unidade é anterior à descentralização e a federação emerge para responder às demandas por autonomia das partes constituintes e evitar desagregações.³⁷

Como assinalado acima, nosso federalismo não se originou de um “pacto federativo” entre unidades soberanas, da vontade do povo ou de lutas internas, para unir partes distintas (tipo *come together*); mas da unidade que se viu mantida desde o período colonial, e a seguir com as províncias, como meras partições administrativas (espécie do tipo *hold together*). Diante deste quadro, vale indagar quais influências ou comparações ainda afetam nosso federalismo na atualidade?

Em “Os Federalistas”, segundo Hamilton, Madison e Jay, na Convenção da Filadélfia, de 1787, o princípio da autonomia da unidade adveio como “necessidade de uma União como sistema geral de convivência”, quando as 13 colônias da Confederação cederam suas soberanias para instituição do Estado-Nação (exemplo típico de modelo *come together*).

Não é novidade que o modelo de federalismo brasileiro foi haurido da experiência de outros povos, com especial inspiração da Constituição americana, e está repleto de residualidade e de vícios históricos de épocas precedentes, mas também de contradições, haja vista as divergências da própria motivação constitucional para sua inclusão.

O federalismo é um modelo de organização do Estado, e cada país tem sua história e, por conseguinte, o sistema assume características próprias. Nenhuma das opções federativas, entretanto, possui identidade com qualquer outra. Bem o diz Roque Carrazza: “Os que buscam um conceito definitivo, universal e inalterável de Federação supõem, erroneamente, que ela, aqui e alhures, tem uma forma única, geométrica, recortada de acordo com um molde inflexível. Para estes, os Estados só são Federados quando se ajustam, como verdadeiras luvas, aos ‘arquetipos eternos’, cujas origens e contornos lutam por precisar.”³⁸ Tem razão o notável Professor Titular da PUC/SP.

E não poderia ser diferente. Nenhuma das experiências federativas possui identidade com qualquer outra. Basta comparar países com federações, como Alemanha, Argentina, Suíça, Canadá, Austrália, Rússia, México, África do Sul ou EUA; ou mesmo aqueles unitários descentralizados, como os casos da Itália, da França ou da Espanha, quanto ao federalismo fiscal. E as simetrias e assimetrias são igualmente cambiantes.

37. STEPAN, Alfred. Para uma nova Análise comparativa do federalismo e da democracia: federações que restringem ou ampliam o poder do demos. *Dados – Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro: 1999, vol. 42, n. 2.

38. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 138-139.

A evolução brasileira, a partir da Constituição de 1934, dá mostras de distanciamento do modelo americano, ao tempo que nosso federalismo fiscal passa de centrífugo, quando se privilegiava a autonomia das unidades do federalismo dual, para centrípeto, com o início da experiência de distribuição de rateio da arrecadação dos tributos federais com estados e municípios.

Mais tarde, especialmente após a Constituição de 1946, nosso modelo de federalismo fiscal, ao que se nos afigura, inclinou-se para uma estrutura similar àquela do igualmente nascente modelo alemão de federalismo fiscal cooperativo, ainda que mantida a forte descentralização das unidades federadas.³⁹

Como estrutura não centralizada, é natural que as unidades sejam cooperativas, ainda que não se possa afastar o risco de exageros de competitividade, a exemplo do que se verifica com a chamada “guerra fiscal”. Falta espaço institucional e com legitimação para promover o diálogo entre as esferas de governos dos Estados e Municípios.

O federalismo fiscal norte-americano difere do federalismo da Alemanha. No americano, as competências são atribuídas dentre as pessoas dotadas de autonomia, para cada nível financiar suas atribuições com fontes próprias de recursos.

De fato, além do caso *McCulloch v. Maryland*, de 1919, basta recordar que em 1937, foi a Suprema Corte que deu origem às reduções dos excessos do federalismo dualista, o que abriu espaço às atuações legislativas federais de intervencionismo no período do “*New Deal*”, concebido por Franklin Delano Roosevelt, para permitir eficácia das leis federais sobre aquelas estaduais (*preemption*). Doravante, o Tribunal passou a distinguir três hipóteses para o cabimento de legislação federal com prevalência sobre a estadual: 1) quando a legislação estadual é tão exauriente que não deixa espaço para ser complementada por alguma regulação federal (*field preemption*); 2) quando há algum conflito insuperável entre ambas e que não permite aplicação simultânea (*conflict preemption*); e 3) quando a lei estadual impede totalmente a aplicação dos objetivos da lei federal.⁴⁰ Em verdade, viu-se mitigada a separação das unidades descentralizadas, para uma melhor cooperação, como se verifica com os *grants-in-aid*, ou seja, subvenções federais para financiar determinadas políticas públicas nos Estados. São exemplos os casos *Geier v. American Honda Motor Co. Inc.*; *Crosby v. National Foreign Trade Council*; *Lorillard Tobacco Co. v. Reilly*, y *American Insurance Association v. Garamendi*.

Na Alemanha, vige o princípio de distribuição de cargas, do art. 104.^a, alínea I, da Lei Fundamental, pelo qual a competência de gastos da federação e dos Estados segue competências específicas, com garantia de autonomia financeira para os estados. Por

39. Observa Marta Arretche que “a interpretação de que os governos subnacionais têm excessiva autonomia está baseada na evidência empírica de que a parcela dos governos subnacionais na arrecadação e gasto público consolidado no Brasil é bastante elevada quando comparada a outras federações.” ARRETCHÉ, Marta. Federalismo e Igualdade Territorial: Uma Contradição em Termos? *Dados – Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro: vol. 53, n. 3, 2010, p. 587 a 620.

40. GARDBAUM, Stephen A. The Nature of Preemption. *Cornell Law Review*. Ithaca, NY: Cornell Law School, 1994, n. 79, p. 767-815.

isso, a repartição de competências é horizontal, baseada na cooperação, e não na distribuição vertical. A solidariedade prepondera sobre a autonomia, com uma legislação marcadamente uniforme e centralizada, salvo exceções expressas, com exclusão dos órgãos legislativos estaduais e municipais de competência para legislar sobre os tributos.

Não é certo dizer que na experiência americana vicejou algum federalismo cooperativista. Gilberto Bercovici igualmente refuta essa tese. A mitigação do regime dualista nos EUA foi fruto de Jurisprudência da Suprema Corte, que abriu espaço à aplicação de leis federais intervencionistas, com preferência no caso de conflito com as estaduais, como demonstrado acima. Jurisprudência inclusive que tem sofrido várias alterações, a partir de 1995, em favor dos Estados.

Mais recentemente, na obra “*The price of federalism*”, Paul Peterson, Professor de Harvard, após tecer críticas aos custos elevados com a estrutura e funcionamento do federalismo, além dos excessos da União após o “*New Deal*”, propõe o regresso à preferência pela autonomia, do “federalismo dual”, para que se tenha um federalismo fiscal com recursos suficientes para atender às necessidades da população do local da arrecadação, proteção das liberdades e desenvolvimento em cada Estado.⁴¹

A *Constituição Financeira cooperativa* brasileira tem um sistema de financiamento sobremodo aperfeiçoado. Não se basta com o federalismo financeiro vertical de distribuição de rendas dos tributos, ou seja, da União para Estados e, destes, para os Municípios. Entre as próprias unidades, a Constituição autoriza meios funcionais de financiamento recíproco, segundo os princípios de desenvolvimento equilibrado e redução das desigualdades locais e regionais. Descortina-se, assim, a importância do nosso *federalismo cooperativo horizontal*, que é algo não encontrável em outras constituições, ainda que persista em alguns federalismos cooperativos, como o americano, sem que se confunda com este, como explicitado acima.

As virtudes do *constitucionalismo financeiro cooperativo de equilíbrio* estão justamente na manutenção das competências com um sistema justo de distribuição de rendas entre as unidades federadas. As competências tributárias das autonomias dos entes federativos devem ser preservadas na mesma medida que estas concorrem para o financiamento equilibrado,⁴² com meios suficientes para favorecer o desenvolvimento e a redução de desigualdades regionais, segundo instrumentos verticais e horizontais de redistribuição das rendas tributárias. É nesse contexto que as transferências interestaduais⁴³ diretas e indiretas (fundos) ganham expressão.

41. PETERSON, Paul E. *The Price of Federalism*. New York: Brookings Institution Press. 1995. 286 p.

42. Como observa Dalmo Dallari: “Não havendo tal equilíbrio, duas hipóteses podem ocorrer: ou a Administração não consegue agir com eficiência, e necessidades fundamentais do povo deixam de ser atendidas ou recebem um atendimento insuficiente; ou o órgão encarregado do serviço solicita recursos financeiros de outra fonte, criando-se uma dependência financeira que acarreta, fatalmente, a dependência política” (DALLARI, Dalmo de abreu. *O estado federal*. São Paulo: Ática, 1986. p. 20).

43. Prefere-se este termo a transferências governamentais, por representar melhor a noção de unidade de forma de estado, já que não há relação entre “governos”.

Os fundos públicos, de transferências indiretas, de participação ou de redistribuição de rendas, são a forma mais características da Constituição Financeira cooperativa, ao servirem como instrumentos para financiamento de fins constitucionais previamente definidos, como a saúde, a educação, a redução da pobreza, voltados a conferirem identidade ao Estado Social, pela efetividade dos princípios de dignidade da pessoa humana, solidariedade e bem-estar social.

Todos estes aspectos marcam o modelo do federalismo brasileiro e o diferenciam dos demais modelos existentes. Passemos, assim, ao estudo do federalismo cooperativo vigente.

4. O federalismo fiscal cooperativo e sua dimensão funcional no constitucionalismo brasileiro

O regime federativo é, por excelência, um tema nuclear do constitucionalismo.⁴⁴ Como disse Carl Schmitt, uma das mais importantes decisões do constituinte consiste em definir a “forma de Estado”. E esta foi a escolha do constituinte de 1889, que culminou na consagração do federalismo como forma de Estado permanente no Brasil, a partir da Constituição de 1891, e que seguiu mantida pelos poderes constituintes subsequentes.

O federalismo é um projeto a ser realizado pela Constituição em suas máximas possibilidades, enquanto princípio fundamental e qualificador da República. A escolha do constituinte confirma-se no art. 1.º, ao prescrever que a República Federativa do Brasil é a “união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal”, cuja *forma de Estado* é expressão do *Estado Democrático de Direito*, sob os seguintes fundamentos: a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político.

Por ser forma do Estado e expressão da sua identidade, o federalismo vê-se afirmado com rigidez constitucional máxima, na condição de “cláusula pétrea”, no art. 60, § 4.º, I, da CF.⁴⁵ Diante disso, se emendas constitucionais não podem ser tendentes a abolir

44. Cf. BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003; BONAVIDES, Paulo. *A Constituição aberta*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 337 e ss. ATALIBA, Geraldo. Federação. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Ed. RT, n. 66, p. 35-44, abr.-jun. 1987; FAGUNDES, M. Seabra. Novas perspectivas do federalismo brasileiro: a expansão dos poderes federais. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Ed. RT, n. 10, p. 7-15, out.-dez. 1969; _____. O poder econômico e as suas repercussões sobre a autonomia política dos estados. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, Belo Horizonte: UFMG, 1970, p. 30-55; BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Teoria geral do federalismo*. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 32.

45. Cf. BONAVIDES, Paulo; ANDRADE, Paes de. *História constitucional do Brasil*. 3. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1991. 955 p.; CAGGIANO, Monica Herman. Explorando o federalismo. *Revista Direito Mackenzie*, São Paulo: Mackenzie, ano 1, n. 2, 2003; CASTRO, Araujo. *A Constituição de 1937*. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1941. 600 p.; DUARTE, José. *A Constituição brasileira 1946: exegese dos textos a luz dos trabalhos da assembleia constituinte*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1947. 3 vols.; FERREIRA, Waldemar Martins. *História constitucional brasileira: História do direito constitucional brasileiro*. Brasília: Senado Federal,

o federalismo, tanto menos leis infraconstitucionais, sejam estas complementares ou ordinárias, podem ter o condão de reduzir a capacidade organizativa do Estado.

Cumprir o projeto constitucional do federalismo brasileiro é aprofundá-lo nos seus fundamentos e valores, ou seja, reconhecer sua função de separação de poder no Estado, assegurar a descentralização política e administrativa, atender aos ditames do cooperativismo financeiro, pela autonomia das competências impositivas e distribuição do produto dos tributos arrecadados, além de participação nas decisões de órgãos federais comuns, especialmente do Senado, nas suas distintas competências em matéria de tributos estaduais, como é o caso das alíquotas interestaduais do ICMS.⁴⁶

Como ressalta Raul Machado Horta, deve-se aprofundar o *federalismo de equilíbrio* que marca a Constituição de 1988, com alargamento das matérias da *legislação concorrente*, para maior ampliação de competências para Estados e Municípios; melhor estruturação dos organismos regionais e articulação na área das *regiões administrativas* federais e interestaduais; e “*preservar a técnica da repartição da receita federal em benefício dos Estados e dos Municípios e a da repartição da receita estadual destinada aos Municípios, dosando o volume da repartição, sem sacrificar a finalidade desse processo do federalismo cooperativo*”.⁴⁷

Não é o momento para estendermos a análise a toda a amplitude do *federalismo cooperativo*, na sua integralidade, limitados que estamos ao *federalismo fiscal cooperativo*.

De fato, uma das grandes contribuições da Constituição de 1988 foi efetivamente esta: implantar um *federalismo de equilíbrio*, na correlação entre fortalecimento da União para planejamento e ordenação das políticas públicas e aprimoramento das competências das unidades periféricas, para criar um sistema que não prioriza extremos, mas que alcança no equilíbrio suas melhores virtudes a serem concretizadas.

Na atualidade, pelo grau de complexidade que as demandas coletivas encarregam aos Estados nacionais, a tendência é a ampliação da cooperação entre as unidades federadas e a entidade central, sob a égide do princípio da solidariedade que acompanha os laços federativos. No Brasil, ao tempo que a própria superestrutura constitucional vê-se definida para cumprir esse desiderato de cooperação permanente, equilibra-se desde a Constituição, como bem o diz Gilberto Bercovici, “a descentralização federal com os imperativos da integração econômica nacional”.

2003; VARELA, Alfredo. *História constitucional brasileira: Direito constitucional brasileiro (Reforma das instituições nacionais)*. Brasília: Senado Federal, 2002.

46. MACMAHON, Arthur W. *Practica del Federalismo: Estudios comparados entre países con sistema federal experimentado y nuevas federaciones*. Trad. Moises Naymark; Martha Mercader Sanchez-Albornoz. Buenos Aires: Editorial Bibliografica Argentina, 1955. 581 p.; HOFMEISTER, Wilhelm (org.); *Federalismo na Alemanha e no Brasil*. Trad. José Mario Brasiliense Carneiro. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2001. 223 p.

47. HORTA, Raul Machado. *Direito constitucional*. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 325.

É certo que esse “equilíbrio” não se concretiza na realidade constitucional brasileira como um federalismo *simétrico*, a atender todos os requisitos constitucionais de validade formal e material. Com o *federalismo cooperativo equilibrado* da Constituição de 1988, caminha-se para uma melhor estabilidade nas relações entre suas unidades, com vistas a implantar uma cooperação efetiva, redução de desigualdades e desenvolvimento sustentável, mas ainda há muitos entraves a serem superados, mormente quanto ao financiamento estatal. Basta ver as repercussões negativas da “guerra fiscal” ou os modelos desatualizados dos critérios que animam a distribuição dos fundos de participação dos Estados e Municípios.

4.1 *Constituição Financeira e federalismo cooperativo na aplicação do princípio de eficiência*

A Constituição Financeira tem no federalismo o meio para o melhor cumprimento das suas funções, especialmente aquelas de *eficiência organizativa do Estado*, ao aprimorar sua capacidade de cumprimento das competências constitucionais. A *continuidade do Estado fiscal* e o intervencionismo do Estado Social são aprofundados com o federalismo cooperativo.

A Constituição, no Título VI – *Da tributação e do orçamento*; Capítulo I – *Do Sistema Tributário Nacional*; Seção VI – *Da repartição das receitas tributárias*, instituiu o mais analítico sistema constitucional de discriminação constitucional de rendas que se conhece dentre as Constituições contemporâneas.

Nossa Constituição Financeira, como dito antes, adota um modelo aperfeiçoado de federalismo cooperativo, com competências (fontes) para instituição de tributos pelas unidades do federalismo (i) e distribuição do produto arrecadado dos impostos entre as unidades de menor capacidade econômica (ii), mediante atribuição *direta*, segundo percentuais previamente designados na própria Constituição, e *indireta*, por fundos, ordenados por critérios determinados em lei complementar. Assim, no federalismo fiscal cooperativo brasileiro, Constituição Financeira e Constituição Tributária confluem para assegurar não apenas a continuidade do Estado,⁴⁸ mas a realização dos seus objetivos e fins constitucionais do Estado Democrático de Direito, no equilíbrio que a Constituição pretende concretizar.

Na Constituição Financeira, esse federalismo cooperativo não se pode aplicar (direito positivo) ou descrever (ciência do direito) de modo isolado da Constituição Tributária ou do orçamento e todos os demais aspectos que evidenciam a atividade financeira do Estado. Somente a unidade constitucional, entre competências, princípios e garantias, confere um método hermenêutico confiável e criterioso para a efetividade

48. “La Federación es una unión permanente, basada en libre convenio, y a servicio del fin común de la autoconservación de todos los miembros, mediante la cual se cambia el total status político de cada uno de los miembros en atención al fin común” (SCHMITT, Carl. *Teoría de la Constitución*. Madrid: Alianza, 2003. p. 348).

do federalismo cooperativo, nas suas máximas possibilidades. É isso que permite aprimorar o “vínculo federativo” entre as unidades do Estado federal.

Dá-se, em geral, pouca importância à noção de “vínculo federativo”, contudo, é questão das mais importantes no trato do federalismo científico. Utilizamos aqui o termo “vínculo federativo” como a relação jurídica constituída a partir da incidência da norma jurídica de competência que funda o federalismo, o que proíbe conduta diversa (regresso à unitariedade de Estado) e assegura, ora como norma de permissão, ora como norma de garantia, todas as condutas necessárias ao aprimoramento da relação federativa entre os entes do “pacto federativo”, que não é uma situação de fato ou mero ato político, mas um ato-fato jurídico institucional do existir estatal.⁴⁹

Como forma de assegurar esse vínculo federativo, o federalismo cooperativo brasileiro impõe o encontro entre as competências e princípios da Constituição Financeira com todos os fins do Estado Democrático de Direito, desde a assunção dos custos com a efetividade de direitos e liberdades fundamentais, passando pela manutenção e continuidade do Estado (burocracia), aos regimes de intervencionismo e redistribuição de rendas. É nesta unidade, assegurada pela atividade financeira do Estado, sob bases constitucionais, que se soergue o novo direito financeiro, com unidade, densidade material e axiológica e autonomia.

E, assim, pelo princípio de eficiência da Constituição Financeira, o regime de distribuição do produto arrecadado pressupõe suficiência de recursos pelo exercício das competências materiais de cada unidade do federalismo, que deve ser a fonte principal das receitas públicas, segundo os princípios do sistema tributário.

Dessa composição entre sistema tributário de competências e de distribuição do produto arrecadado dos impostos e contribuições tem-se a máxima expressão do federalismo cooperativo, em conformidade com os valores do Estado Democrático de Direito e seu projeto de intervencionismo nas ordens econômica e social, para assegurar equilibrado desenvolvimento e as finalidades de bem-estar social.

Com isso, a Constituição Financeira privilegia as unidades periféricas, que passam a ter mais recursos para realizar as competências e demais obrigações constitucionais, garante uniformidade de tratamento aos entes federados segundo os mesmos critérios,

49. Ou como assinala Bernadette Pedrosa: “Isso permite identificar o Estado federal como uma organização política complexa ou composta, fundada em um processo integrativo representado pela natureza do vínculo que une as partes componentes (os Estados-membros e a federação) no âmbito de validade de uma ordem jurídica global (o Estado federal). Tratando-se de vínculo constitutivo, e não meramente convencional, a unidade do composto deve ser assegurada mediante dispositivos criados e acionados pela própria ordem federal, seja em condições de normalidade constitucional seja em caráter de excepcionalidade. De um modo ou de outro, evidencia-se um segundo princípio regulador da estrutura política, que é o *princípio unitário*” (PEDROSA, Bernadette. *Perspectivas do federalismo brasileiro*. Revista Brasileira de Estudos Políticos, Belo Horizonte: UFMG, n. 52, p. 109, jan. 1981).

reduz a competitividade e conflitos entre as pessoas do federalismo,⁵⁰ amplia a capacidade de eficiência da descentralização administrativa e financeira, estimula a cooperação entre as unidades e fomenta o controle e fiscalização do emprego dos recursos públicos.

As relações entre as unidades do federalismo encontraram no modelo de federalismo cooperativo equilibrado da nossa Constituição Financeira meios de avanços sobre o federalismo assimétrico que ainda se vivencia.⁵¹ Como se vê, esse modelo tem virtudes superiores ao regime dual de financiamento baseado nas competências (por fontes), como se via nas Constituições de 1891 e de 1934. É preferível a um sistema global de arrecadação e repartição posterior, segundo parcelas desse montante integral, o que gera maiores dificuldades de controles, por reduzida previsibilidade e critérios de controle pelas unidades beneficiárias. E afasta, ainda, a necessidade de competências concorrentes para instituição de certos impostos ou de tributos novos, como tivemos nas Constituições de 1891, 1934 e 1946, na medida em que induz não apenas danosas concorrências impositivas entre pessoas do federalismo como esgota, sem previsibilidade e coerência, a base de arrecadação da economia, o que pode gerar graves distorções na ordem econômica. As competências tributárias concorrentes, quanto à instituição de tributos, encontram-se vedadas na Constituição de 1988, ao tempo que todas as constituições são exclusivas, defesos a dupla tributação, o *bis in idem* ou a invasão de competências.⁵²

Nos dias atuais, decerto, esta é a principal tarefa da Constituição Financeira: assegurar a unidade dos entes federativos, mas sem prejudicar a realização dos fins do Estado Democrático de Direito. O federalismo tributário não pode conviver com administrações tributárias isoladas, pelo dever de eficiência para aprimorar a arrecadação, o que se obtém por meio de mecanismos de mútua assistência ou troca de informações, mas também pela redução da burocracia e estímulos de simplificação em favor do contribuinte. Com eficiência de arrecadação, são atendidas as necessidades financeiras

50. “O equilíbrio da federação está na independência recíproca das autonomias provinciais e da autonomia da União, sob o império incontestável da soberania nacional. Como tudo o que é humano, no exercício da federação as desinteligências aparecem, os conflitos separam, as hostilidades por vezes deflagram entre as províncias e a União, ou naquelas entre si, ou, ainda, entre as autoridades provinciais, e cidadãos lesados em direitos imprescritíveis, que lhes assegurem a constituição e as leis federais. Essas hostilidades, êstes conflitos, essas desinteligências, se não resolvidas, causariam danos imensos ao mecanismo da federação, e, até, à unidade nacional. Evitar atritos entre a União e as províncias, destas entre si, e de umas e outras com os direitos que as leis federais assegurem aos cidadãos, ou, quando não se tenham podido evitar os atritos, diminuí-los em nome do respeito à constituição, aos tratados e às leis federais, eis o grave problema” (DÓRIA, Sampaio. *Direito constitucional*. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 1958, vol. 1, t. II, p. 518).

51. Cf. PERNTHALER, Peter. *El estado federal asimétrico: fundamentos teóricos, consecuencias prácticas y ámbitos de aplicación en la reforma del Estado federal austriaco*. Trad. Xabier Arzo. Onati: Instituto Vasco de Administración Pública, 1999. 151 p.; RAMOS, Dircêo Torrecillas. *O federalismo assimétrico*. Rio de Janeiro: Forense, 2000. 234p.

52. Cf. BALEEIRO, Aliomar. A crise financeira do federalismo. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, Belo Horizonte: UFMG, 1970, n. 28, p. 77-111.

da própria unidade, pela fonte, assim como das demais beneficiárias, se houver, pela destinação de parcela do produto arrecadado.

Ao observar a evolução do federalismo brasileiro, confirma-se que a separação das fontes de receita⁵³ tem funções financeiras, no federalismo cooperativo, motivo para a integração ou equilíbrio dos sistemas tributários das unidades federadas em torno da máxima efetividade da Constituição Financeira.

Por isso, controles como aquele do art. 52, XV, que atribui ao Senado Federal poderes para “avaliar periodicamente a *funcionalidade do Sistema Tributário Nacional*, em sua *estrutura e seus componentes*, e o *desempenho das administrações tributárias* da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios”, são de máxima importância para a Constituição Financeira. Trata-se de controle externo adicional à formação da receita pública, devido à importância das estimativas de receitas e funcionalidade das fontes produtivas de rendas do federalismo. Esta é uma competência típica do direito financeiro, voltada para a eficiência da atividade financeira do Estado.

Quanto maior a expansão dos serviços do governo das unidades federativas, maior a pressão fiscal sobre a economia, o que se soma às disparidades inter-regionais. Por isso, o dever de controle da funcionalidade do sistema é de extrema importância, pelo quanto propicia de transparência e previsibilidade estrutural quanto à evolução do sistema fiscal.

5. Solidariedade como princípio legitimador do federalismo cooperativo equilibrado e rigidez constitucional

A autonomia dos entes da Federação integra a definição de *federalismo*.⁵⁴ Com isso, tem-se a “autonomia” das pessoas do federalismo, no limite dos espaços territoriais de cada Estado ou Município. Como observa Pinto Ferreira, “o conceito da autonomia

53. Cf. ANASTOPOULOS, Jean. *Les aspects financiers du federalisme*. Paris: LGDJ, 1979. p. 148; SCHMÖLDERS, Günter. *Teoría general del impuesto*. Madrid: Derecho Financiero, 1962. p. 17.

54. “O que marca, pois, o conceito de descentralização é a ideia de uma estrutura plural de exercício do poder político, o que conduz a uma ordem jurídica única, mas pluralista, vez que a manifestação política no Estado se dá por excelência, pela capacidade para criar o Direito e organizar as instituições políticas segundo o sistema jurídico positivado. Assim, a descentralização política define uma pluralidade de ordens jurídicas ordenando-se e coordenando-se numa estrutura total, conformada por ordens jurídicas parciais acopladas harmoniosa e complementarmente” (ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *República e federação no Brasil*: traços constitucionais da organização política brasileira. Belo Horizonte: Del Rey, 1996. p. 166). “*Federalismo* expressa, como princípio fundamental político, a livre unificação de totalidades políticas diferenciadas, *fundamentalmente, com os mesmos direitos, em regra regionais que, deste modo, devem ser unidas para colaboração comum*. Essa ideia fundamental, fixada amplamente e elástica, pode realmente experimentar concretizações diferentes que se transformam historicamente, as quais dependem, em grande parte, do sentido e tarefa da ordem federativa” (HESE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. 20. ed. Trad. de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Fabris, 1998. p. 180).

constitucional é, por isso mesmo, o critério distintivo e básico, a permitir a caracterização típica dos Estados-Membros perante as coletividades territoriais inferiores”.⁵⁵ A partir dessa autonomia constitucional, exteriorizam-se os ordenamentos de cada uma das unidades, pela constituição própria.

A proteção constitucional desta descentralização e das autonomias de competências vem acompanhada de diversas regras de garantismo constitucional. Dentre outras, temos a indelegabilidade das competências legislativas, a garantia da autonomia financeira, mediante preservação da territorialidade das unidades federadas e garantia de uniformidade de tratamento da União sobre todos os Estados e Municípios; impedimento de estabelecer limitação de tráfegos em operações interestaduais ou intermunicipais (art. 150, V); vedação de discriminação de bens pela origem ou destino (art. 152); tratamentos diferenciados somente quando motivados por incentivos destinados a reduzir desigualdades regionais (art. 151, I). Cria-se, assim, um federalismo interdependente, no encontro das competências próprias, mas em contínuo reconhecimento da solidariedade, conforme os objetivos e fins constitucionais do Estado, na sua unidade.

Diante dos valores que o distinguem, o federalismo brasileiro assume um modelo cooperativo, fundado na *solidariedade* e na garantia do *bem-estar*, que são valores típicos do Estado Social. Por isso, o sistema nacional de federalismo cooperativo contempla as competências das fontes, acompanhadas da distribuição de competências impositivas e dos direitos de participação nos fundos especiais formados com arrecadação de tributos de unidades alheias, geralmente a União.

A *solidariedade* que informa esse sistema de financiamento entre os entes do federalismo é princípio que se deve efetivar, de sorte a garantir a unidade constitucional com o descentralismo das unidades federativas.⁵⁶ Por isso, como destaca Gilberto Bercovici, a *solidariedade* é o principal elemento de “legitimação político-constitucional do federalismo”.⁵⁷

A Constituição, assim, ao promover o pacto federativo à condição de cláusula pétrea, assegura igualmente que nenhum dos seus requisitos de identidade (igualdade, autonomia e solidariedade) possam ser eventualmente suprimidos ou substancialmente alterados.⁵⁸ Com isso, protege-se, a um só tempo, o direito das unidades do federalismo

55. FERREIRA, Pinto. *Princípios gerais do direito constitucional moderno*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1983. vol. 2, p. 909. Cf. AUBY, Jean-Bernard. *La décentralisation et le droit*. Paris: LGDJ, 2006.

56. DALLARI, Dalmo de abreu. *O estado federal*. São Paulo: Ática, 1986, p. 49. HORTA, Raul Machado. *Direito constitucional*. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 326.

57. BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003. p. 169.

58. “O princípio federativo assegura a pluralidade de ordens jurídicas autônomas e afinadas numa unidade que se assenta na totalidade da ordem constitucional nacional soberana. Isso explica por que o federalismo representa uma forma descentralizada de organização do Poder no Estado, sem embargo de se manter um centro assegurador da unidade do sistema jurídico. Esse centro é que garante a diversidade das ordens jurídicas parciais, porque não

e a identidade do Estado brasileiro, além dos valores a serem concretizados por intermédio do federalismo cooperativo.

O perigo desse modelo cooperativo é sempre aquele de “agigantamento” do papel da União, com subordinação⁵⁹ consensual dos demais entes federativos, ao preferirem seguir alimentados por transferência de recursos e guiados apenas pelo dirigismo da União, com perda parcial da autonomia.

A partir da Constituição Federal, afirmam-se objetivos e funções a serem cumpridos estritamente pela unidade federativa, segundo suas competências, mas estas não se podem afastar dos objetivos de cunho unitário ou nacional.

Os entes do federalismo não são “ilhas” ou espaços isolados do todo. A descentralidade federativa implica responsabilidade com os recursos e atribuições recebidas, e compromisso contínuo com a unidade do Estado Democrático de Direito e complementaridade das funções constitucionais.

As competências da Constituição Econômica, na busca da estabilidade, redistribuição de rendas e alocação de recursos,⁶⁰ reclamam dos Estados e Municípios apenas que estes possam contribuir para assegurar políticas sociais, se não homogêneas, mas coerentes e voltadas à eficiência da atuação do Estado.

A distribuição do produto arrecadado, ao tempo que não é feita de modo equânime para todos, mas segundo critérios previamente estabelecidos pela Constituição e por lei complementar nacional, a determinar os pressupostos para a redistribuição de recursos,⁶¹ antes que revelar discriminação, acentua o dever de solidariedade. Com

se rebelam contra a matriz constitucional polarizada naquele núcleo unificador da ordem nacional. A combinação de elementos constitucionais, a garantir o pluralismo político e a pluralidade jurídica, harmoniza-se pela existência daquele centro do Poder que descentraliza sem se anular” (ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *República e federação no Brasil: traços constitucionais da organização política brasileira*. Belo Horizonte: Del Rey, 1996. p. 172).

59. Para uma crítica, veja-se: ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria geral do federalismo democrático*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p. 57.

60. Como observa Wallace Oates, “the problem of federalism is, however, quite different for an economist. In particular, the economist’s central concerns are the allocation of resources and the distribution of income within an economic system. (...) “Therefore, I suggest the following economic definition of federalism: Federal Government: A public sector with both centralized and decentralized levels of decision-making in which choices made at each level concerning the provision of public services are determined largely by the demands for these services of the residents of (and perhaps others who carry on activities in) the respective jurisdiction.” OATES, Wallace. *Fiscal federalism*. New York: Harcourt, 1972, p. 17. MAURER, Hartmut. *Contributos para o direito do Estado*. Trad. de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 149-150.

61. “Il principio perequativo è funzionale alle esigenze dello Stato sociale, poiché genera un’interdipendenza tra i sistemi finanziari del centro e della periferia che consente il superamento del regime duale, o di netta separazione finanziaria, che aveva caratterizzato i regimi liberali. Modifica, in questo senso, il modo di essere delle relazioni intergovernative, innescando un processo di collaborazione tra i diversi livelli di governo in materia finanziaria che ha sullo sfondo la trasformazione del ruolo del governo centrale nel corso del XX secolo, a

isso, o Estado Social ganha importante instrumento de interdependência entre as unidades do federalismo, numa coordenação que permite definir o papel de cada uma das unidades periféricas e a União, nos limites das competências das pessoas políticas, mas de modo equilibrado.⁶²

Federalismo cooperativo gera obrigação de controle sobre o volume de recursos distribuídos pelas transferências constitucionais, afinal, Estados e Municípios recebem tributos de entes alheios e pagos por contribuintes que, muitas vezes, sequer atuam ou residem no local. Razoável que prestem contas com maior rigor e com transparência nacional. A responsabilidade também é cooperativa. Quando cada um arrecada o que cobra territorialmente, por discriminação geográfica, a unidade do ente federativo define o limite do interesse da “responsabilidade financeira”, como algo que se vincula inteiramente à população local.⁶³ Com as transferências deve ocorrer o mesmo, mas, nestes casos, o interesse é nacional. São repasses constitucionais, de titularidade exclusiva da unidade federativa de destino, o que justifica o dever de permanente controle. A descentralização mediante federalismo cooperativo impõe práticas de responsabilidade fiscal e efetiva transparência. Por isso, veio em boa hora o regime da LC 131/2009, que altera a Lei de Responsabilidade Fiscal com essa finalidade de aprimoramento dos regimes de transparência financeira.

6. Dirigismo constitucional e o dever de assegurar desenvolvimento e a redução de desigualdades regionais – Limites e possibilidades

Os objetivos fundamentais da redução de desigualdades regionais,⁶⁴ erradicação da pobreza e realização do desenvolvimento equilibrado e sustentável definem prioridades orçamentárias e devem ser efetivados segundo os fins constitucionais do Estado Democrático de Direito, como o bem-estar de todos e os princípios que animam as ordens econômica e social.⁶⁵

seguito del quale, lo Stato, da mero garante della copertura delle spese dell'amministrazione, diviene il momento di coordinamento per influire sulla congiuntura economica e sociale, al fine di abolire le discriminazioni socio-politiche presenti sul territorio e le distorsioni economiche derivanti dalla pluralità delle decisioni prese in campo finanziario dai vari livelli di governo” (COVINO, Fabrizia. *La perequazione finanziaria nella costituzione*. Napoli: Jovene, 2008. p. 48).

62. Por isso, assiste razão a Gilberto Bercovici quando afirma: “As transferências intergovernamentais de recursos são um instrumento de redistribuição de renda, com fundamentos no princípio da igualdade e da solidariedade, não um subsídio ou uma forma de caridade dos entes mais ricos para os mais pobres” (BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003. p. 157-158).
63. BUCHANAN, J. M. Federalismo y equidad fiscal. In: MUSGRAVE, Richard A.; SHOUP, Carl S. (org.). *Ensayos sobre economía impositiva*. México: Fondo de Cultura Económica, 1964. p. 106-117.
64. Sobre o federalismo e as regiões, ver: BONAVIDES, Paulo. *A Constituição aberta*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 337 e ss.
65. “A Construção Federal completa a *ordem do estado de direito social* pelos efeitos divisores de poder próprios dela. Neles, trata-se, em primeiro lugar, de uma *coordenação* dos poderes

Importante assinalar que o desenvolvimento decorre de transformação nas estruturas econômicas e sociais e não tem fases impositivas a superar, como esclarece Celso Furtado, por ser “*um processo histórico autônomo, e não uma etapa que qual tenham, necessariamente, passado as economias que já alcançaram grau superior de desenvolvimento.*”⁶⁶ Por isso, para vencer nosso processo histórico de saltos desenvolvimentistas, justifica-se a atitude do dirigismo financeiro que nossa Constituição impõe.

O desenvolvimento e a redução de desigualdades regionais ocupam lugar primordial na Constituição de 1988, pois, além de figurarem entre os objetivos da República Federativa do Brasil (art. 3.º) e serem princípio da ordem econômica, são referidos em diversos outros dispositivos, dentre os quais o art. 43, ao cuidar da Região, nos seguintes termos:⁶⁷

“Art. 43. Para efeitos administrativos, a *União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social*, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais. (...)”

§ 2.º Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei:

I – igualdade de tarifas, fretes, seguros e outros itens de custos e preços de responsabilidade do Poder Público;

II – juros favorecidos para financiamento de atividades prioritárias;

III – isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas;

diferenciados, que está apontada à multiplicidade das iniciativas, exercício apropriado das tarefas estatais, colaboração e capacidade de prestação, ao mesmo tempo, todavia, procura impedir um abuso de poder por faculdades de cooperação e controle recíprocas, assegurar liberalidades e criar pressupostos de prevenção, dado o caso, de vencimento de conflitos (infra, número de margem 492 e seguintes)” (HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Fabris, 1998. n. 229). Cf. BOCKENFÖRDE, Ernst-Wolfgang. *Stato, costituzione, democrazia*. Studi di teoria della costituzione e di diritto costituzionale. Trad. Michele Nicoletti; Omar Brino. Milano: Giuffrè, 2006. vol. 73, p. 666; VOGEL, Juan Joaquín. El régimen federal de la ley fundamental. In: BENDA, Ernst; MAIHOFER, Werner; VOGEL, Hans-Jochen; HESSE, Konrad; HEYDE, Wolfgang (org.). *Manual de derecho constitucional*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2001. p. 613-675; FERRANDO BADIA, Juan. *El Estado unitario, el federal y el estado regional*. Madrid: Tecnos, 1978.

66. FURTADO, Celso. *Teoria e política o desenvolvimento econômico*. 10. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2000. p. 197.

67. As contribuições de Paulo Bonavides, de Gilberto Bercovici e Fábio Comparato são fundamentais ao tema do federalismo e regionalismo, como medida de desenvolvimento social e econômico. Cf.: BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 284 e ss.; BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003; COMPARATO, Fábio Konder. *Planejar o desenvolvimento: perspectiva institucional*. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Ed. RT, p. 19-43, out.-dez. 1988. Ver ainda: FERRANDO BADIA, Juan. *El Estado unitario, el federal y el estado regional*. Madrid: Tecnos, 1978; BEAUD, Olivier. *Theorie de la Fédération*. Paris: Presses Universitaires de France, 2007.

IV – prioridade para o aproveitamento econômico e social dos rios e das massas de água represadas ou represáveis nas regiões de baixa renda, sujeitas a secas periódicas”.

Nesse particular, a Constituição confere poderes à União para “*articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social*” e, com isso, alcançar as finalidades fundamentais de: “desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais” (art. 3.º, II, da Constituição). Esta finalidade, porém, não será alcançada apenas com esforços da União. Cabe a ela definir políticas públicas, mas os meios não se limitam ou reduzem apenas à União, que poderá sempre, pelo princípio de solidariedade, “articular” tais medidas com Estados e Municípios. É a Constituição, em seu art. 3.º, III, estabeleceu como objetivo fundamental, ademais, “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”.⁶⁸ Os fins do Estado são unitários, não admitem segregação.⁶⁹

Em face do federalismo cooperativo – o que de *per se* já pressupõe a necessidade de redução de desigualdades regionais –, e por ser um Estado Democrático de Direito, o qual se caracteriza pela aplicabilidade imediata de direitos e liberdades individuais,⁷⁰ com garantia de efetividade dos valores que os informam, a compatibilização destes imperativos coloca o objetivo de redução de desigualdades regionais como um dever de todos, em esforços comuns, segundo os parâmetros da articulação definidos pela União.

68. Como diz Celso Antônio Bandeira de Mello: “O empenho em relação à realização da justiça social fez com que comparecesse tanto como princípio da ordem econômica (art. 170) quanto ordem social (art. 193). O compromisso com a melhoria das condições sociais da população e sua harmonização em todo o País levou a apresentar a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais quer como objetivo fundamental da República (art. 3.º, III), quer como um dos princípios de ordem econômica (no inc. VII do art. 170). A soberania nacional é mencionada como um dos fundamentos da República (art. 1.º, I) e como princípio da ordem econômica (inc. I do art. 170). A livre iniciativa e os valores sociais do trabalho são referidos como fundamentos da República (art. 1.º, VI) e especificamente da ordem econômica (art. 170), sendo que a este último foi atribuída primazia na ordem social. E a função social da propriedade é referida nos princípios da ordem econômica (inc. III do art. 170) e entre os direitos e deveres individuais e coletivos (art. 5.º, XXIII)” (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 780-781).

69. São várias as competências materiais que autorizam o fomento público para obter o resultado de intervencionismo em favor do desenvolvimento, da redução da pobreza ou das desigualdades regionais e sociais. A Constituição trouxe diversos artigos, como os seguintes: art. 215 (cultura); art. 217, IV (desportes); art. 217, § 3.º (lazer como forma de promoção social); art. 218 (desenvolvimento científico, pesquisa e capacitação tecnológica); art. 225, I, II e III (meio ambiente); ADCT, art. 40 (Zona Franca de Manaus) e ADCT, art. 76, § 1.º (setor produtivo de certas regiões); no que tange à aplicação de incentivos à agricultura, mediante irrigação, art. 43, § 3.º, e ADCT, art. 42, entre outros. O federalismo regional reclama ainda aprimoramentos, como bem denunciado por: COMPARATO, Fábio Konder. *Planejar o desenvolvimento: perspectiva institucional*. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Ed. RT, p. 19-43, out.-dez. 1988.

70. Art. 5.º, § 1.º, da Constituição Federal: “As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”.

Diante disso, o princípio da isonomia entre as unidades federativas deve ser relativizado ante o objetivo de redução de desigualdades regionais. No *federalismo cooperativo equilibrado*, sob o *princípio legitimador da solidariedade financeira*, os valores do desenvolvimento equilibrado e recuperação dos entes da Federação em condições de “desigualdade” concorrem para a unidade do Estado nacional.

Diversos programas contam com a finalidade de redução de desigualdades regionais no País. Entre outros, o mais expressivo continua sendo a Zona Franca de Manaus. Conforme o art. 1.º do Dec.-lei 288, de 28.02.1967, a Zona Franca de Manaus (criada pela Lei 3.173/1957, e regulamentada pelo Dec. 47.757, de 03.02.1960) define-se como:

“Área de livre comércio de importação e de exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário, dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância a que se encontram os centros consumidores de seus produtos”.

E sua continuidade foi mantida pelo art. 40 das Disposições Constitucionais Transitórias, que assim prescreve:

“Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição. Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus”.⁷¹

O regime especial da Zona Franca de Manaus é o principal instrumento adotado expressamente na Constituição, de modo vinculante, para redução das desigualdades regionais. Assim, com vistas, logicamente, ao desenvolvimento nacional e à superação de desigualdades regionais, os benefícios fiscais, como instrumentos hábeis à consecução desse objetivo fundamental, não podem ser modificados, reduzidos ou tolhidos.⁷²

71. Sobre a natureza desse dispositivo, por estar previsto como disposição constitucional transitória, tem-se o seguinte entendimento: “É preciso, antes de tudo, deixar certo que as regras inseridas no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (LGL 1988\31) encontram-se no mesmo nível que as normas constitucionais propriamente ditas, ou se ja, são consideradas normas constitucionais em nada diferentes, no que respeita à sua força, às normas constantes do Corpo da Constituição. Apenas ocorre que carregam consigo a nota da duração efêmera. (...) Diante desse estudo hermenêutico, fica certo que a Zona Franca de Manaus ganhou um status constitucional, o que significa dizer, tornou-se um direito consagrado com força própria da supremacia constitucional, o que repele qualquer normatividade que a ofenda e até mesmo a interpretação que não leve em conta as diretrizes básicas da hermenêutica” (BASTOS, Celso Ribeiro. Incentivos fiscais – Zona Franca de Manaus – Parecer. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, vol. 22, p. 167 e ss., jan. 1998).

72. TORRES, Heleno Taveira. Drawback e importações para a zona franca de Manaus: aplicação dos princípios de não discriminação e de proteção do mercado nacional. In: CATÃO, Marcos André Vinhas; GOMES, Marcus Lívio (coord.). *Estudos sobre Direito do Comércio Internacional: Livro em homenagem ao Professor Adilson Rodrigues Pires*. Rio de Janeiro: TereArt, 2012. p. 146-169.

Por isso, o projeto federativo constitucional põe em evidência o planejamento, mormente com emprego das leis orçamentárias, como instrumento para assegurar ações do desenvolvimento, nacional ou regional, além da erradicação da pobreza e da desigualdade. Não por outro motivo, o art. 165, § 7.º, da CF reclama que as leis orçamentárias devam ser compatibilizadas com os planos ou programas de desenvolvimento, para cumprir as “funções de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional”. Este dirigismo, que postula ser transformador da realidade social e econômica define-se, inclusive, como princípio da ordem econômica, no art. 170, VII, o qual determina a “redução das desigualdades regionais e sociais”. Destarte, tudo conflui para a necessária e permanente ação planejadora e concretizadora dos fins constitucionais do Estado pela unidade da política do Estado de bem-estar social, na descentralização federativa.

6.1 *Proibição de redução do federalismo cooperativo à centralidade da União*

Com a Constituição Financeira, tem-se a garantia de continuidade, protegida por *cláusula de eternidade* (cláusula pétreia), da *forma federativa de Estado* (art. 60, § 4.º, I), cujo financiamento se perfaz por discriminação de rendas, observado o dever de concretizar os valores e fins constitucionais do Estado, mediante intervencionismo ou dirigismo, como assegurar o desenvolvimento, erradicar a pobreza, promover a redução de desigualdades regionais, numa síntese, alcançar os fins e valores constitucionais do Estado Democrático de Direito.

Em vista desses importantes fundamentos, a Constituição não admite retrocesso quanto à opção pelo federalismo cooperativo, como nota evidente da rigidez da Constituição material. Por cláusula pétreia que define a identidade do Estado brasileiro, queda-se afastada qualquer tentativa de regresso à unidade, ou medida que confira prevalência da unidade central em detrimento da descentralização das competências legislativas ou ainda algum prejuízo à redução das desigualdades regionais ou à promoção do desenvolvimento equilibrado.

O que se espera do federalismo cooperativo é a maior expansão de políticas que favoreçam a descentralização entre as unidades do federalismo, como forma de concretização dos fins constitucionais do Estado,⁷³ observada sempre a unidade das políticas nacionais de desenvolvimento e de redução de desigualdades regionais, sociais e econômicas (pelo financiamento centrífugo do federalismo cooperativo equilibrado).

Esse modelo de federalismo cooperativo traz consigo o risco da hiperdependência das unidades periféricas da redistribuição de receitas, na hipossuficiência das competências (fontes próprias), com redução das fontes próprias dos entes estatais ou municipais,

73. BARACHO, José Alfredo de Oliveira. Novos rumos do federalismo. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Ed. RT, n. 65, p. 21, jan.-mar. 1983. Cf. BIN, Roberto; FALCON, Giandomenico (org.). *Diritto regionale*. Bologna: Il Mulino, 2012; GARCÍA NOVOA, César. *Financiación autonómica y reforma del Senado*. Madrid: Marcial Pons, 2012.

que passariam, com isso, de unidades federativas a meros gestores de gastos públicos vinculados e sem qualquer liberdade política de decisão.

Esse processo de combate à “autarquização” dos Estados e Municípios acentuou-se, tanto mais, após a Lei de Responsabilidade Fiscal, que obriga o exercício das competências tributárias, como modo de afastar o comodismo do financiamento baseado em receitas transferidas.

Por fim, no federalismo cooperativo de equilíbrio que caracteriza a Constituição de 1988, o planejamento tem função primordial na organização da atividade financeira e destinos do Estado. Por isso, nos últimos tempos, a lei orçamentária do Plano Plurianual (PPA) tem sido redimensionada para cumprir as funções intervencionistas de planejamento obrigatório para o setor público (art. 174 da CF), o que, se não supre, em toda a sua extensão, a exigência de planejamento do desenvolvimento brasileiro, que reclama um plano de longo prazo, ao menos revela esforços nessa direção, rompendo com a inércia de anos, por meio de orçamento-programa. O atual PPA (“PPA 2012-2015, o Plano Mais Brasil”) desvela esse direcionamento, impulsionado pelo somatório de políticas públicas que declaram combinar redução das desigualdades sociais e regionais com crescimento econômico, e segundo uma “estratégia de aprofundamento desse cenário de modernização requer um Estado indutor (...) por meio do diálogo social e do pacto federativo”.

Quanto às ações, propõe-se a estabelecer “uma ponte entre as ações de curto prazo e a visão de futuro materializada, dentre outras formas, no planejamento intersetorial em bases territoriais”.⁷⁴ Outra mudança fica por conta da eliminação de designação de ações com detalhes explícitos, para dar ênfase ao Plano, mediante objetivos a serem atingidos no quadriênio, em preferência da feição tipicamente orçamentária. E, assim, confluem para o desenvolvimento os seguintes planos: a Política Nacional de Desenvolvimento Regional (PNDR), os Arranjos Produtivos Locais (APLs), a Política Nacional de Desenvolvimento Competitivo (PDC) e, ainda, a Política Nacional para APLs (PAPL), com base na capacidade local de gestão, entre instituições públicas. Essa mudança de ênfase do PPA é uma proposta ambiciosa, do que se espera execução compatível e coerente. O importante é que se tenha como resultado alguma redução de desigualdades e meios vocacionados para estimular o desenvolvimento.

O planejamento obrigatório para o Estado (art. 174), a distribuição material e exclusiva de competências, a concessão de incentivos fiscais regionais que favoreçam o desenvolvimento de regiões, reduzindo as desigualdades econômicas e sociais (art. 43, § 1.º, I e II, e § 2.º, III), entre outros, são instrumentos que consagram o federalismo cooperativo, mediante integração de fontes e de ações institucionais funcionalmente

74. BRASIL. *Plano Mais Brasil PPA 2012-2015: agendas transversais – monitoramento participativo: ano base 2012*. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Planejamento e Investimento Estratégico; Secretaria de Orçamento Federal; Secretaria-Geral da Presidência da República, Secretaria Nacional de Articulação Social – Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão/SPI, 2013. 818 p.

habilitadas para a afirmação dos fins constitucionais do Estado Democrático de Direito.⁷⁵ Ou como observa Gilberto Bercovici: “A virtude da cooperação é a de buscar resultados unitários e uniformizadores sem esvaziar os poderes e competências dos entes federados em relação à União, mas ressaltando a sua complementaridade”. Este é o sentido que se quer empregar ao empreender o estudo das competências impositivas, que não demarcadoras de “ilhas” no federalismo, mas parte integrada e complementar daquele conjunto de ações e resultados uniformizadores.

Certamente, o grande avanço das políticas nacionais orientadas ao desenvolvimento, como propugnado por Gilberto Bercovici, estaria no aprofundamento do nosso *federalismo regional*, com meios para que as regiões, como entes federativos, pudessem promover a necessária articulação entre estados e municípios, com um federalismo fiscal regional adensado pelo rigor do planejamento econômico de caráter constitucional, em favor do desenvolvimento, como anteviu Fabio Konder Comparato.

7. As competências tributárias e o princípio da simetria entre as unidades federadas – Financiamento do federalismo cooperativo pelas fontes

O conceito de *federalismo tributário* indica a atribuição de competências para criação de tributos pelas unidades autônomas do federalismo, mas também é encontrável como designação da descentralização tributária que alguns países unitários têm promovido para as administrações locais ou regionais, como na Itália ou na Espanha.⁷⁶

Normas de competência são normas de *estrutura*,⁷⁷ responsáveis ainda pela definição dos órgãos produtores de normas jurídicas e procedimentos a serem cumpridos (processo legislativo), na produção de normas válidas de condutas.

75. BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003. p. 140; BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 292.

76. São oportunas as palavras de Cármen Lúcia Antunes Rocha: “No Estado Moderno, à descentralização correspondia, até há poucos anos, basicamente a forma federativa de Estado, enquanto à centralização relacionava-se a forma unitária. Nem se tem mais o federalismo como única alternativa para a descentralização política posta na base de organização constitucional do Poder do Estado, nem a centralização define um modelo idêntico de Estado unitário.” (ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *República e federação no Brasil: traços constitucionais da organização política brasileira*. Belo Horizonte: Del Rey, 1996. p. 172-173). Cf. CAMPOS, Paloma Biglino. *Federalismo de integración y de devolución: el debate sobre la competencia*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007. 221 p.; CASADO OLLERO, Gabriel (coord.). *La financiación de los municipios*. Madrid: Dykinson, 2005; CASÁS, José Osvaldo. Restricciones al poder tributario de los municipios de provincia a partir de la ley de coparticipación tributaria. In: CASÁS, José Osvaldo (coord.). *Derecho tributario municipal*. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2001. p. 20-21; PITA GRANDAL, Ana Maria (coord.). *Hacienda autonómica y local*. Vigo: Tórculo, 2003; TUNDO, Francesco. *Contributo allo studio dell'autonomia tributaria dei comuni*. Padova: Cedam, 2002.

77. Cf. BOBBIO, Norberto. Dell'uso delle grandi dicotomie nella teoria del diritto. *Dalla struttura alla funzione – nuove studi de teoria del diritto*. Verona: Edizioni di Comunità, 1976. p. 124-63; HART, Herbert. *The Concept of Law*. Oxford: Clarendon Press, 1961, cap.

Competências financeiras para instituir as fontes de financiamento das unidades estatais são “competências tributárias”. Dentre outros notáveis autores, Celso Cordeiro Machado define competência tributária como “a faculdade outorgada a uma pessoa jurídica de direito público para, nos limites da Constituição e nos termos da lei, estabelecer prestações pecuniárias compulsórias”.⁷⁸ Para Roque Carrazza, competência tributária é norma constitucional com “aptidão para criar, *in abstracto*, tributos”.⁷⁹ E na construção de Paulo de Barros Carvalho: “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”.⁸⁰ A competência tributária deve ser alcançada pelo exercício de poderes legislativos para produzir normas jurídicas relativas à instituição ou cobrança dos tributos.⁸¹

A distribuição funcional das competências, ao tempo que não elimina essa unidade,⁸² define os campos de atuação de cada ente federativo, pela igualdade política e jurídica que a Constituição consagra nos arts. 1.º e 18 da CF. O que se espera da *descentralização* das competências é que as atividades tributária e administrativa sejam desempenhadas de sorte a obter eficiência na gestão do atendimento às necessidades coletivas e realizar o projeto constitucional de bem-estar, desenvolvimento equilibrado e redução de desigualdades, entre outras tarefas do Estado Democrático de Direito.

5; ALCHOURRON, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Analisis logico y derecho*. Madrid: CEC, 1991. p. 196.

78. MACHADO, Celso Cordeiro. *Limites e conflitos de competência tributária no sistema brasileiro*. Belo Horizonte: s/e., 1968. p. 33 e 59.

79. Como acresce, “os tributos são criados, *in abstracto*, por meio de lei (art. 150, I, da CF), que deve descrever todos os *elementos essenciais* da norma jurídica tributária. Consideram-se elementos essenciais da norma jurídica tributária os que, de algum modo, influem no *an* e no *quantum* do tributo; a saber: a *hipótese de incidência* do tributo, seu *sujeito ativo*, seu *sujeito passivo*, sua *base de cálculo* e sua *alíquota*. Estes elementos essenciais só podem ser veiculados por meio de lei” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional 67/2010. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 505).

80. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 238-246.

81. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 729; FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Competência tributária municipal. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Ed. RT, vol. 14, n. 54, p. 158-163, 1990; GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.

82. “Não é plausível, contudo, um Estado Federal em que não haja um mínimo de colaboração entre os diversos níveis de governo. Faz parte da própria concepção de federalismo essa colaboração mútua. Portanto, no federalismo cooperativo, não se traz nenhuma inovação com a expressão ‘cooperação’. Na realidade, a diferença é o que se entende por cooperação, que, no federalismo cooperativo, é bem diferente do modelo clássico de colaboração mínima e indispensável” (BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003. p. 150-151).

A descentralização com cooperativismo qualifica a unidade do federalismo brasileiro. Por isso, qualquer invasão de competências de Estados e Municípios, entre si ou pela União, em qualquer caso, representará uma afronta à Constituição, o que justificará sempre o imediato controle de constitucionalidade, além de eventual intervenção federal, caso isso se verifique na relação entre Estados e Municípios (art. 34, VII, c, da CF).⁸³

A Constituição Financeira consagra a autonomia tributária e financeira aos Estados e Municípios, e, neste caso, com previsão expressa do art. 30, III, para que os Municípios possam “instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei”. Este princípio afasta qualquer dúvida quanto à integração dos Municípios ao federalismo brasileiro,⁸⁴ sem que isso possa evidenciar alguma “assimetria”, como o faz Machado Horta.⁸⁵

Compreendido em angustos limites, pode-se aceitar o emprego do princípio de *subsidiariedade*, originário do direito alemão, em sentido bem-definido, que é aquele de assegurar a proteção das reservas de competências das unidades periféricas, contra possíveis afetações ou invasões de competências pelo legislativo nacional, excetuados os casos de competências comuns ou concorrentes.⁸⁶ Com isso, preserva-se a base de atuação administrativa dos Municípios e Estados, pela simetria e efeito de escala entre as competências das unidades, com complementaridade funcional não hierarquizada.

A Constituição de 1988 resgatou as aspirações e virtudes da descentralização, com amplareforma das competências de gastos, com máxima subsidiariedade e garantia aos estados e municípios, reveladas pelas competências remanescentes, comuns e concorrentes. Implantava-se, assim, uma modalidade de federalismo cooperativo.

83. Constituição de 1988: “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*”.

84. Nesse sentido: “A Constituição Federal conferiu ênfase à autonomia municipal ao mencionar os Municípios como integrantes do sistema federativo (art. 1.º da CF/1988) e ao fixá-la junto com os Estados e o Distrito Federal (art. 18 da CF/1988). A essência da autonomia municipal contém primordialmente (i) autoadministração, que implica capacidade decisória quanto aos interesses locais, sem delegação ou aprovação hierárquica; e (ii) autogoverno, que determina a eleição do chefe do Poder Executivo e dos representantes no Legislativo. O interesse comum e a compulsoriedade da integração metropolitana não são incompatíveis com a autonomia municipal. O mencionado interesse comum não é comum apenas aos Municípios envolvidos, mas ao Estado e aos Municípios do agrupamento urbano” (ADI 1.842, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 06.03.2013, Plenário, DJE 16.09.2013).

85. HORTA, Raul Machado. *Direito constitucional*. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 326.

86. Cf. QUADROS, Fausto de. *O princípio da subsidiariedade no direito comunitário após o tratado da união europeia*. Coimbra: Livraria Almedina, 1995; BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *O princípio da subsidiariedade: conceito e evolução*. Belo Horizonte: FDUFG, 1995. 135 p.

Ademais, 25% do ICMS são destinados aos Municípios, com diferenças fiscais entre capitais, além da própria forma de participação no valor adicionado do ICMS do respectivo Estado. Neste particular, vale recordar decisão do STF de 2008, de lavra do Min. Ricardo Lewandowski, ao considerar inconstitucional qualquer redução da cota do ICMS destinado aos municípios, em virtude de concessões de incentivos fiscais (RE 572762-SC). Prática recorrente entre Estados.

7.1 *Evolução do modelo de repartição das fontes tributárias*

Como observa Antonio Roberto Sampaio Dória, em cumprimento ao que dispunha a Constituição do Império, a primeira discriminação de rendas do Brasil surge com a Lei 99, de 31.10.1835, com designação dos impostos pela base de incidência, ou fatos geradores, com 57 incidências, e não pela destinação ou outro aspecto.⁸⁷ Mais tarde, em 1890, “antes da reunião da primeira constituinte republicana”, o governo provisório promulgou os Decretos 510, de 22.06, e 914 A, de 23.10.1890, com demarcação entre as competências da União e aquela dos Estados.⁸⁸

Com a Constituição de 1891, pelo art. 7.º, seria da competência exclusiva da União decretar: impostos sobre a importação de procedência estrangeira; direitos de entrada, saída e estadia de navios, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, bem como às estrangeiras que já tenham pago impostos de importação; taxas de selo, salvo a restrição do art. 9.º, § 1.º, n. I; e taxas dos correios e telégrafos federais. E, conforme o § 2.º, os impostos decretados pela União deveriam ser uniformes para todos os Estados. Quanto aos Estados, o art. 9.º previa como da competência exclusiva destes decretar impostos: sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção; sobre imóveis rurais e urbanos; sobre transmissão de propriedade; sobre indústrias e profissões. Também competia exclusivamente aos Estados decretar: taxas de selos quanto aos atos emanados de seus respectivos governos e negócios de sua economia; contribuições concernentes aos seus telégrafos e correios. Ao mesmo tempo, dispunha que um Estado somente poderia tributar a importação de mercadorias estrangeiras quando destinadas ao consumo no seu território, revertendo, porém, o produto do imposto para o Tesouro federal. Feita essa discriminação, o art. 12 autorizava a livre criação, pela União ou os Estados, em típica competência concorrente, cumulativamente ou não, de quaisquer outros impostos, como viria a ser o caso do Imposto sobre a Renda, anos mais tarde.

A Constituição de 1934, de avançada elaboração democrática, quanto à discriminação de rendas, transferiu para os Estados o imposto de vendas e consignações e instituiu competências exclusivas para os Municípios, além de dar ensejo a algumas

87. Cf. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972. p. 48-49; CARREIRA, Liberato de Castro; LUISNETO, Washington. *História financeira e orçamentária do império do Brasil*. Rio de Janeiro: Fundação Casa Rui Barbosa, 1980. p. 23.

88. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972. p. 65.

transferências de arrecadação aos municípios, mas não só. A União assumiu competências (art. 6.º) para decretar impostos sobre a importação e mercadorias de procedência estrangeira, de consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor a explosão, de renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis, de transferência de fundos para o exterior, sobre atos emanados do seu governo, negócios da sua economia e instrumentos de contratos ou atos regulados por lei federal; e taxas telegráficas, postais e de outros serviços federais, de entrada, saída e estadia de navios e aeronaves, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, e às estrangeiras que já tenham pago imposto de importação. Aos Estados (art. 8.º) cabia a competência para decretar os impostos sobre propriedade territorial, exceto a urbana, transmissão de propriedade *causa mortis*, transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, inclusive a sua incorporação ao capital de sociedade, consumo de combustíveis de motor a explosão, vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação de pequeno produtor, como tal definido na lei estadual, exportação das mercadorias de sua produção até o máximo de dez por cento *ad valorem*, indústrias e profissões, atos emanados do seu governo e negócio da sua economia, ou regulados por lei estadual; e cobrar taxas de serviços estaduais. Conforme o § 1.º, o imposto de vendas seria uniforme, sem distinção de procedência, destino ou espécie dos produtos; e, pelo § 2.º, o imposto de indústrias e profissões seria lançado pelo Estado e arrecadado por este e pelo Município em partes iguais. Competiam aos Municípios (art. 13, § 2.º) os impostos: de licenças, predial e territorial urbano, cobrado o primeiro sob a forma de décima ou de cédula de renda, sobre diversões públicas e cedular sobre a renda de imóveis rurais, além de taxas sobre serviços municipais. Na forma do art. 10, VII, União e Estados poderiam legislar, concorrentemente, para criar outros impostos, os quais também teriam sua receita compartilhada com Municípios.

A Constituição de 1937 deu prosseguimento à estrutura centrípeta da discriminação de rendas, não obstante seu radicalismo com a centralidade da União. Suas principais modificações foram excluir dos Municípios o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais e passar para a União o imposto de consumo sobre combustíveis de motor a explosão, com incidência sobre energia elétrica, inclusive.

Com a Constituição de 1946, a estrutura erigida em 1934 foi praticamente mantida, apenas os Municípios passaram a ter competência exclusiva do Imposto de Indústrias e Profissões, e a competência para cobrarem também o Imposto do Selo. E o imposto único sobre lubrificantes e combustíveis, minerais e energia elétrica do País. Da arrecadação deste, conforme o art. 15, § 2.º, “sessenta por cento no mínimo serão entregues aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, proporcionalmente à sua superfície, população, consumo e produção nos termos e para os fins estabelecidos em lei federal”.⁸⁹ Essas foram as principais mudanças. Segundo o art. 15, competia

89. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972. p. 143.

exclusivamente à União decretar impostos sobre: importação de mercadorias de procedência estrangeira; consumo de mercadorias; produção, comércio, distribuição e consumo, como também importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que fosse aplicável, aos minerais e à energia elétrica; rendas e proventos; transferências de fundos para o exterior; negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal. Caberia ainda instituir impostos extraordinários (art. 15, § 6.º), na iminência ou no caso de guerra externa, não partilhados e que deveriam suprimir-se gradualmente, em cinco anos, contados da data da assinatura da paz. Conforme o art. 19, os Estados poderiam decretar os seguintes impostos: transmissão de propriedade *causa mortis* (heranças e legados); vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual; exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro, até o máximo de cinco por cento *acl valorem*, vedados quaisquer adicionais; e os atos regulados por lei estadual, os do serviço de sua Justiça e os negócios de sua economia (o chamado “imposto do selo”). Quanto aos Municípios, o art. 29 autorizava-os a decretar os seguintes impostos: predial e territorial urbano; de licença; de indústrias e profissões; sobre diversões públicas; e atos de economia ou assuntos de sua competência. Por fim, a título de competência concorrente, caberia à União e aos Estados decretar outros tributos além dos que lhe são atribuídos por esta Constituição, mas o imposto federal excluía o estadual idêntico. Os Estados faziam a arrecadação de tais impostos e, à medida que ela se efetuava, entregavam vinte por cento do produto à União e quarenta por cento aos Municípios onde se tinha realizado a cobrança (art. 21).

O sistema tributário foi reformado pela Emenda Constitucional 18, de 01.12.1965, o qual foi recepcionado pela Constituição de 1967 na sua quase totalidade. E como, em seguida, este sofreu modificações com a Emenda Constitucional 1/1969, em louvor à melhor compreensão, far-se-á referência ao estágio final dessas modificações, porquanto, nas suas bases, não diferia da Emenda 18/1965. Nesta, caberia à União os seguintes tributos: importação de produtos estrangeiros, facultado ao Poder Executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar suas alíquotas ou as bases de cálculo; exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados, observado o disposto no final do item anterior; propriedade territorial rural; renda e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos na forma da lei; produtos industrializados, também observado o disposto no final do item I; operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários; serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal; produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica, imposto que incidirá uma só vez sobre qualquer dessas operações, excluída a incidência de outro tributo sobre elas; e a extração, a circulação, a distribuição ou o consumo dos minerais do País enumerados em lei, imposto que incidirá uma só vez sobre qualquer dessas operações, observado o disposto no final do item anterior. No § 1.º, previa ainda que a União poderia instituir outros impostos, além dos mencionados nos itens anteriores, desde que não tivessem

fato gerador ou base de cálculo idênticos aos dos previstos nos impostos estaduais ou municipais.

O art. 22 permitia à União, na iminência ou no caso de guerra externa, instituir, temporariamente, impostos extraordinários compreendidos, ou não, em sua competência tributária, os quais seriam suprimidos gradativamente, cessadas as causas de sua criação. Afora estes, poderia instituir empréstimos compulsórios (art. 18, § 3.º), contribuições, taxas (art. 18, I) e contribuições de melhoria (art. 18, II), estes dois últimos também autorizados a Estados e Municípios. Estados e Distrito Federal, por sua vez (art. 23), teriam competência para instituir tributos sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre a cessão de direitos à sua aquisição; e sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. Ficariam, então, reservados aos Municípios os seguintes (art. 24): imposto predial e territorial urbano; e serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar. Apesar de mantido o federalismo cooperativo, a doutrina da época registra a excessiva concentração do poder de tributar em favor da União, com fortes características centrípetas, em detrimento das competências de Estados e Municípios. Em grande parte, o atual modelo de federalismo cooperativo equilibrado deve-se à tentativa de mitigar essa excessiva interferência e concentração de poder no ente central do federalismo.⁹⁰

Com a Constituição de 1988, o federalismo fiscal brasileiro foi redesenhado, com redução do centralismo da União e ampliação das competências dos Estados e dos Municípios, além de maior equilíbrio na distribuição das receitas tributárias.⁹¹ Inicialmente, vale destacar a expansão material do ICMS para alcançar também os impostos sobre os serviços de comunicação e de transportes interestaduais e intermunicipais. O imposto único sobre minerais, combustíveis, telecomunicações e energia elétrica, antes da União, passou aos Estados, com exclusão de todas as demais competências, excetuados os impostos de importação e de exportação (União). O imposto de transmissão de bens *causa mortis* e de doações foi ampliado em favor dos Estados. Mais tarde, por emendas à Constituição, as competências do ICMS em matéria de importação ganharam novos

90. ATALIBA, Geraldo. Federação. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Ed. RT, n. 66, p. 36, abr.-jun. 1987; HORTA, Raul Machado. *Direito constitucional*. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 325.

91. “O sistema de competências tributárias, por mais numerosos e até minuciosos sejam os dispositivos que o integram, só pode funcionar adequadamente graças a um esforço de hermenêutica construtiva, em que, analisados globalmente e coerentemente, os ditames constitucionais e legais possam ser interpretados, não só à luz dos seus fundamentos doutrinários e teóricos, dentro do direito tributário, mas ainda no contraste com os princípios políticos e econômicos que informam todo o regime federativo” (MACHADO, Celso Cordeiro. *Limites e conflitos de competência tributária no direito brasileiro*. Belo Horizonte: UFMG, 1968. p. 115).

contornos e expandiram-se as competências da União para cobrar contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.

Quanto às competências da União, o art. 153 atribui a esta os seguintes impostos: I – importação de produtos estrangeiros (II); II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE); III – renda e proventos de qualquer natureza (IR); IV – produtos industrializados (IPI); V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF); VI – propriedade territorial rural (ITR); VII – grandes fortunas, nos termos de lei complementar. Afóra estes, a União tem ao seu dispor todas as contribuições sociais, as previdenciárias e as de intervenção no domínio econômico (art. 149 da CF) e é competente para instituir as *taxas* de sua competência administrativa (art. 145, II, da CF), *contribuições de melhoria* (art. 145, III, da CF) e os empréstimos compulsórios (art. 148), afóra os impostos residuais e os extraordinários (art. 154).

No que tange aos impostos dos Estados e Distrito Federal, o art. 155 da Constituição reservou os seguintes: “I – transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD); II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS); e III – propriedade de veículos automotores (IPVA). Vale destacar que, adicionalmente, o ICMS incide sobre importações, industrialização e, a partir da Constituição de 1988, passou a incidir sobre *petróleo, gás, combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais*, todas estas hipóteses consolidadas como espécies de “mercadorias” (art. 155, § 3.º). Os Estados têm ainda as *taxas* de sua competência administrativa (art. 145, II, da CF), *contribuições de melhoria* (art. 145, III, da CF) e a contribuição dos servidores para o financiamento da previdência municipal (§ 1.º do art. 149 da CF).

A Constituição consagrou, ainda, a *autonomia* dos Municípios,⁹² como se pode confirmar no 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”. Assim como no art. 29: “O Município reger-se-á por *lei orgânica*, (...) que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição (...)”. E a autonomia dos Municípios em matéria tributária veio expressamente designada no art. 30, III, da Constituição. São *impostos* dos Municípios aqueles entabulados pelo art. 156 da CF, a saber: I – propriedade predial e territorial urbana (IPTU); II – transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITCMD); e III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (ISS). Além das *taxas* de serviços ou de poder de polícia de sua competência administrativa

92. Sobre a evolução do sistema tributário municipal, veja-se: LEAL, Victor Nunes. *Coronclismo, enxada e voto: o município e o regime representativo no Brasil*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1997. p. 161 e ss.

(art. 145, II, da CF), *contribuições de melhoria* (art. 145, III, da CF), a *contribuição de iluminação pública* (art. 149-A) e a contribuição dos servidores para o financiamento da previdência municipal (§ 1.º do art. 149 da CF).

8. A transferência direta do produto arrecadado dos impostos

Quanto à discriminação de rendas *pelo produto* da arrecadação, no federalismo cooperativo brasileiro, encontramos na própria Constituição, nos arts. 157 a 161, regras expressas sobre *transferências obrigatórias de receitas* e sobre a *formação de fundos*. Basicamente, há dois tipos de transferências: as *constitucionais* (que são automaticamente realizadas após a arrecadação dos recursos), as *legais*, definidas por leis da União, e as *voluntárias*, previstas em convênios entre as pessoas políticas, como se verifica no caso do ITR entre União e Municípios.

As *transferências tributárias constitucionais* da União para Estados e Municípios podem ser classificadas em transferências *diretas* (repassa de parte da arrecadação de uma pessoa competente para efetuar a arrecadação para outra) e transferências *indiretas* (mediante a formação de fundos especiais).

As modalidades de transferências variam segundo o regime dos tributos e da destinação. Em que pese divergências doutrinárias, conforme a Constituição, todos são casos de *vinculação de receitas*, como especificados no próprio art. 167, IV, ao se reportar expressamente aos arts. 158 e 159 e demais hipóteses que têm relação direta com destinação de recursos atrelada a fundos ou despesas.⁹³

Questão importante é diferenciar deste rol aquelas hipóteses dos chamados “gastos vinculados”,⁹⁴ como se verifica com os da saúde e com os da educação. No caso deste último, cabe à União o limite de 18%; e aos Estados e Municípios, o limite de 25%, como percentuais mínimos de emprego de recursos, ao que nem as leis internas ou aquelas orçamentárias poderão criar qualquer restrição ou medida que implique sua redução.

Toda a distribuição dos impostos da União é feita de forma automática, direta e incondicionada, no cumprimento das regras que compõem o *federalismo cooperativo equilibrado*.

93. CF, art. 167, IV: “A vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2.º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8.º, bem como o disposto no § 4.º deste artigo”. A interpretação dada pelo STF não destoa. Precedentes: ADI 1.750-MC, rel. Min. Nelson Jobim; ADI 2.823-MC, rel. Min. Ilmar Galvão; ADI 2.848-MC, rel. Min. Ilmar Galvão; ADI 3.576, rel. Min. Ellen Gracie, j. 22.11.2006, Plenário, DJ 02.02.2007.

94. Sobre esta distinção, ver: SCAFF, Fernando Facury. *Royalties decorrentes da exploração de recursos naturais não renováveis: incidência e rateio federativo*. Tese (Livre-Docência). São Paulo: USP, 2013. p. 394-400.

A Constituição Financeira contempla os critérios de *transferências vinculadas*, segundo o volume de tributos arrecadados,⁹⁵ para assegurar o poder financeiro dos entes beneficiários e, com isso, realizar o programa constitucional do poder financeiro do Estado brasileiro.

A Constituição de 1988 assegurou a repartição direta da receita arrecadada com os impostos (excluídos os fundos, que serão examinados adiante) do seguinte modo:

I. *Por retenção dos próprios entes beneficiários das transferências:*

1) Imposto sobre a Renda (IR) – 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 Estados ou Municípios, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem (art. 157, I, e art. 158, I, da CF);

II. *Por transferência direta propriamente dita:*

2) Imposto Territorial Rural (ITR) – 50% do valor arrecadado em cada Município, relativamente aos imóveis neles situados (art. 158, II, da CF), admitida a retenção prevista no art. 153, § 4.º, III, segundo a qual será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal (EC 42/2003);

3) IOF/Ouro – 30% para o Estado ou Distrito Federal, conforme a origem; 70% ao Município de origem (art. 153, § 5.º, II, da CF);

4) Impostos da competência residual (art. 154, I, da CF) – 20% aos Estados e ao Distrito Federal;

5) Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) – serão destinados 50% do imposto arrecadado em cada Município, relativamente aos veículos nele licenciados (art. 158, III, da CF);

95. Imposto sobre a Renda: 53% da União; 47% repartidos entre: a) 21,5% Estados e Distrito Federal; b) 22,5% Municípios; e c) 3,0% do produto da arrecadação são destinados aos programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte (FNO – 0,6%), Nordeste (FNE – 1,8%) e Centro-Oeste (FCO – 0,6%); IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados: 43% da União; os demais 57% entre: a) 21,5% Estados e Distrito Federal; b) 22,5% Municípios; e c) 10% pertence aos Estados e Distrito Federal, proporcionalmente ao respectivo valor das exportações de produtos industrializados. Desses 10%, 25% pertencem aos Municípios; d) 3% do produto da arrecadação são destinados aos programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte (FNO – 0,6%), Nordeste (FNE – 1,8%) e Centro-Oeste (FCO – 0,6%); ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural: 50% União; e 50% Municípios. IOF – Imposto sobre Operações Financeiras: 100% União. Exceção: IOF/OURO que é dividido: a) 70% Estados e Distrito Federal e b) 30% Municípios; II – Imposto sobre Importação: 100% do produto da arrecadação fica com a União. Impostos de competência dos Estados: ICMS: a) 75% – pertence ao próprio Estado; b) 25% – pertence aos Municípios. Esses 25% serão repartidos da seguinte forma: 75%, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios; e até 25%, de acordo com o que dispuser lei estadual. IPVA: 50% pertence aos Estados; 50% pertence aos Municípios onde os veículos foram licenciados.

As participações sobre a arrecadação servem para efetivar os princípios de solidariedade e de redução das desigualdades regionais, no federalismo cooperativo, e que se aperfeiçoa mediante a remessa de parcelas de tributos da competência de outra unidade federativa, de modo direto, automático e não condicionado.

A Constituição reservou, assim, hipóteses de transferências sujeitas a *retenção na fonte*, pela pessoa beneficiária, nas situações designadas para incidência do IRPF dos servidores estaduais ou municipais (arts. 157, I, e 158, I).⁹⁶

Nos outros casos, tem-se o regime geral, que é aquele de transferência integral de parcela do imposto de competência própria, como se verifica no IPVA ou no ICMS, ou mesmo no ITR. Estes cumprem o regime de transferências diretas, automáticas e incondicionadas. Excluem-se desta lista o IOF, por ser transferência integral do imposto de competência própria, e o ITR, quando na situação designada pelo art. 153, § 4.º, III, da CF. Neste último, pode-se ter aplicação do regime de *cobrança de imposto de competência alheia*, pois, caso o Município concorde em realizar a arrecadação, diretamente, por convênio firmado com a União, terá em seu favor o valor integral do ITR arrecadado, ou seja, de 100%, e não apenas de 50%.

Estas participações, ao serem definidas diretamente pela Constituição, afirmam o propósito de máxima segurança jurídica para as unidades beneficiárias quanto ao recebimento desses valores, ao afastar-se a discricionariedade na determinação dos percentuais ou mesmo no montante das transferências. E não poderia ser diferente. Não se trata de mera autorização, mas de um dever constitucional de transferência obrigatória e que gera para os beneficiários um direito subjetivo público à participação do montante arrecadado, em modo objetivo e sem qualquer forma de restrição, redução ou atraso.

O orçamento de quem recebe a transferência constitucional vê-se financiado conjuntamente por tributos e transferências de receitas. Por isso, o orçamento dos entes beneficiários, pelo princípio de certeza e de previsibilidade das receitas, reclama segurança jurídica quanto ao êxito da periodicidade das transferências obrigatórias.

8.1 *Imposto único da União e competência estadual compartilhada sobre petróleo e derivados*

A Constituição Federal de 1934 foi a primeira a cuidar dessa matéria, atribuindo competência aos *Estados* para decretar o Imposto sobre o “consumo de combustíveis de motor de explosão” (art. 8.º, I, *d*). Em seguida, a Constituição de 1937 alterou essa competência, transferindo-a para a *União*, ao atribuir a esta poderes para criar o imposto de “consumo de quaisquer mercadorias”, o que abrangia o consumo de combustíveis. E foi assim que a LC 4, de 20.09.1940, criou o *imposto único* sobre combustíveis e lubrificantes, no âmbito da competência da União, a incidir sobre a “produção, o comércio,

96. Sobre o regime de retenção na fonte, veja-se: SCAFF, Fernando Facury; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macedo; CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lenio Luiz (coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 1738-1740.

a distribuição, o consumo, inclusive a importação e exportação de carvão mineral nacional e dos combustíveis e lubrificantes líquidos de qualquer origem” com a União.⁹⁷

Com a Constituição de 1946, seguiu na competência da *União* a autorização para cobrar o *imposto único* sobre combustíveis e lubrificantes. A seguir, foi adicionado ao texto da EC 18/65 o imposto único sobre minerais e sobre energia elétrica (incs. II e III do art. 16, da referida Emenda), sempre como competência da União.

A Constituição de 1967, por sua vez, ao manter a competência da União, tripartiu novamente o tributo acima nos seguintes *impostos únicos*: (i) sobre produção, importação, circulação, distribuição, ou consumo, de *lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos*; (ii) sobre produção, importação, distribuição ou consumo de *energia elétrica*; e (iii) sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de *minerais* do País (art. 22, VIII, IX e X da CF/1967); Mas isso não durou muito, pois a EC 1/69 novamente reuniu estes impostos únicos em um só, salvo o de minerais (art. 21, VIII e IX). E tudo isso independentemente do regime dos *royalties*.

Na Constituição de 1988, o § 3.º, do art. 155, prescreve: “à exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo (ICMS) e o art. 153, I e II (Impostos de Importação e de Exportação), nenhum outro *imposto* poderá incidir sobre operações relativas à energia elétrica, *serviços de telecomunicações*, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País” (redação dada pela EC 33, de 11.12.2001). Esta disposição coincide com os fundamentos do extinto “imposto único” sobre as hipóteses discriminadas, limitadamente aos tributos referidos. É a interpretação que se faça na atualidade sobre essas disposições não pode deixar de considerar este propósito de consolidação unitária da imposição em cada uma das modalidades referidas.

Somente a partir da Constituição de 1988, afastada a competência da União, o ICMS passou a incidir sobre *petróleo, gás, combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais*, todas estas hipóteses consolidadas como espécies de “mercadorias”, além dos serviços de “comunicações”. Trata-se, na verdade, de uma competência herdada do chamado “imposto único”, ou “impostos especiais”, na dicção do art. 16 da EC 18/1965.

Portanto, é equivocada a opinião de alguns sobre a opção constitucional em remunerar estados produtores (origem) com *royalties* e estados destinatários com o ICMS. Outros fundamentos justificam esta opção, mas não este. Desde a década de 50 que se conhece a coincidência dos dois regimes, de arrecadação dos *royalties* e do imposto único sobre petróleo. E foi assim que a Constituição de 1988 optou pela preservação desta competência (União) para instituir Participações Governamentais e de Terceiros (compensações financeiras ou *royalties*), conforme o art. 20, § 1.º, cuja arrecadação destina-se a estados e municípios; além do ICMS nas vendas de *petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos ou gasosos, dele derivados*.

97. Para um exame crítico, veja-se: BERCOVICI, Gilberto. *Direito econômico do petróleo e dos recursos minerais*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, capítulo 5.

9. A redistribuição por transferência indireta do produto arrecadado de tributos – Os fundos públicos no federalismo cooperativo brasileiro

O federalismo cooperativo conta com fundos destinados a contribuir com a redistribuição dos impostos arrecadados ou promover a gestão eficiente do patrimônio público, de forma indireta, que são os fundos públicos.⁹⁸ E se podemos antecipar uma definição, fundos são destaques patrimoniais de entes públicos, desprovidos de personalidade jurídica, vinculados à realização de finalidades previamente determinadas pela Constituição ou por leis.⁹⁹

Esses fundos são de diversas espécies. Alguns são *permanentes* e se encontram expressamente previstos na Constituição; outros são *expressos*, mas de criação autorizada ou *facultativa*, mas não obrigatória. E existem aqueles que, observada a lei complementar, poderão ser criados pelo legislador, a partir de proposta do Executivo. São tantas as suas variações que nos cingiremos aqui apenas aos fundos constitucionais.

Conforme a *finalidade*, os fundos podem ser separados entre aqueles de transferências, programáticos, financeiros, garantidores, constitutivos de reservas, de investimentos, de contingenciamento, de desenvolvimento, de emergência ou de incentivos fiscais etc.¹⁰⁰

98. Já tivemos oportunidade de definir os *fundos especiais* como medida de alocação legal de recursos, orçamentários ou não, sob a forma de patrimônio separado vinculado ao emprego em certos fins, no atendimento de necessidades públicas ou como complementação financeira para a prestação de serviços públicos disponíveis, a partir de uma entidade ou órgão público dotado de administração financeira e contábil autônoma, ou mesmo desprovido de tal autonomia. A forma mais sintética chega ao mesmo propósito, quando limitada às espécies de fundos constitucionais. Cf. TORRES, Heleno Taveira; RODRIGUES, F. C. *Fundo soberano do Brasil e finanças públicas*. Belo Horizonte: Fórum, 2012. Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes. Fundos públicos financeiros. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: Ed. RT, a. 12, n. 56, p. 264-275, maio-jun. 2004; ROVIRA MOLA, Alberto de. *Los fondos fiscales con finalidad redistributiva*. Madrid: Instituto de Estudios de Administración Local, 1976. p. 203 e ss.; CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal e fundos de participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001. p. 75; Alonso Gonzalez, Luis Manuel. Las deudas de la Administración y el principio de estabilidad presupuestaria. *Revista Española de Derecho Administrativo*, Madrid: Civitas, n. 124, p. 547, 2004; MEIRELLES, Hely Lopes. *Finanças municipais*. São Paulo: Ed. RT, 1979. p. 133; CARVALHO, André Castro. *Vinculação de receitas públicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. 319 p.; ALMEIDA, Guilherme Henrique de La Rocque. *Controle das transferências financeiras da União*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. 445 p.

99. Não difere muito da definição da Lei 4.320/1964, art. 71: “Constitui fundo especial o produto das receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação”. Como Arnoldo Wald, ao definir o fundo como “um patrimônio com destino específico, abrangendo elementos ativos e passivos vinculados a um certo regime que os une, mediante afetação dos bens a determinadas finalidades, que justifique a adoção de um regime jurídico próprio” (WALD, Arnoldo. Da natureza jurídica do fundo imobiliário. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, São Paulo: Ed. RT, a. XXIX, n. 80, p. 15, out.-dez. 1990).

100. São multifacetadas as classificações sobre fundos. Quanto à finalidade, uma interessante abordagem é feita em estudo recente do Fundo Monetário Internacional, a saber: “*Special*

Os *fundos públicos*, criados por lei (art. 167, IX, da CF), na sua maioria, são definidos para despesas públicas permanentes ou de longo prazo, vinculados à finalidade do programa, plano ou política pública. Diante disso, não basta a autorização orçamentária, é preciso que lei prévia constitua o fundo vinculado a certa finalidade, com indicação da origem das receitas, finalidade do fundo, duração e órgãos competentes pela sua gestão e prestação de contas, além dos critérios de fiscalização.

No caso dos *fundos constitucionais*, dentre outros, são exemplos os seguintes: o fundo de garantia do tempo de serviço – FGTS (art. 7.º, III), o fundo partidário (art. 17, § 3.º) e o Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal – FPE e Fundo de Participação dos Municípios – FPM (art. 159), Fundos de Financiamento do Norte (FNO), do Nordeste (FNE) e do Centro-Oeste (FCO), o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza (arts. 79 a 83 do ADCT), o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – FUNDEB,¹⁰¹ todos de natureza contábil (art. 167, IV, da CF e art. 61, I, do ADCT). Acrescente-se o emprego dos recursos arrecadados do PIS-Pasep, para as finalidades do art. 239. Destes, o FGTS e o PIS-Pasep são considerados fundos privados, voltados para formação de “poupança compulsória”, dentre outras funções.

funds: funds established for specified purposes and financed from special taxes or other earmarked revenues required usually by law, such as social security funds, health funds, and road funds. *Development funds*: funds established to support development programs usually involving donor contributions and sometimes internal sources (e.g., privatization receipts), such as social funds, environmental funds, and sectorial funds. *Investment Funds*: funds established with specific investment objectives and composed of stocks, bonds, property, precious metals or other financial assets, such as sovereign wealth funds. *Contingent (reserve) funds*: funds held for emergencies or unexpected expenditures. *Stabilization funds*: funds established to reduce the impact of volatile revenue on the government and the economy, such as oil stabilization funds. *Savings funds*: funds that seek to create a store of wealth for future generations, such as oil savings funds. *Financing funds*: funds used to finance the overall budget balance, and not regular expenditures, most often by utilizing oil and other nonrenewable resource revenues, such as oil financing funds. *Counterpart funds*: funds linked to inflows of donor aid (including in-kind) and managed under specific procedures, taking into account the requirements of the donors concerned. *Revolving funds*: funds that are replenished, usually through charges made for goods and services and on-lending operations, and whose income remains available to finance its continuing operations, which would otherwise be jeopardized by budget rules that require budgetary appropriations to expire at the end of the year. *Trading funds*: funds established to provide a financial mechanism for government trading activities on the principle of self-financing. *Sinking funds*: funds accumulated by a government or governmental body, usually arising from taxes, imposts or duties for the purpose of repaying a debt. *Miscellaneous extrabudgetary accounts, including secret funds*: held by government ministries and agencies, frequently for the hypothecated use of ministers and nominated officials” (ALLEN, Richard; RADEV, Dimitar. *Extrabudgetary Funds*. Washington: FMI, 2010. p. 4).

101. Cf. MARTINS, Paulo de Sena. *FUNDEB, federalismo e regime de colaboração*, Campinas, SP: Autores Associados, 2011, 326 p. Ver ainda: o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério, o Fundo de Saúde, o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, o Fundo Estadual de Fomento à Cultura.

Quanto à natureza, porquanto a noção de “fundo contábil” foi constitucionalizada pelo inc. I do art. 60 do ADCT, tornou-se juridicamente relevante determinar a distinção desse regime.

Os *fundos especiais*, segundo nossa distinção, podem ser repartidos entre “fundos de transferência” (“contábeis” ou “fonte”) e “fundos especiais financeiros”. Os primeiros seriam aqueles desprovidos de qualquer gestão patrimonial, por terem unicamente a função de repasse segundo os critérios definidos na legislação de regência. Os *especiais financeiros*, que podem ter outras subclassificações, são aqueles especializados segundo as distintas funções (programas, políticas públicas, financiamentos e outros), mas sempre dotados de gestão patrimonial própria, e que não se limitam a mero repasse ou redistribuição de recursos. Diante disso, excetuado o FGTS, que é um fundo privado e dotado de gestão, os demais fundos constitucionais, FUNDEB, o FPE, o FPM e o Fundo Partidário, são “fundos contábeis”,¹⁰² ou “redistributivos de receitas”, como preferimos.

Sobre o tratamento constitucional dos fundos, persiste a exigência de legalidade para sua criação (art. 167, IX, da CF), reserva de legalidade para emprego de recursos dos orçamentos fiscal e da seguridade social para suprir necessidade ou cobrir *deficit* de fundos (art. 167, VIII, da CF) e a proibição para vincular receitas de impostos, excetuados os casos aos quais a Constituição autoriza expressamente (art. 167, IV, da CF). Ademais, tem-se a obrigatoriedade de *autorização orçamentária* para os fundos (art. 165, § 5.º, I e III), além de exigência para lei complementar veicular normas gerais sobre criação, gestão financeira e patrimonial, bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos (art. 165, § 9.º).

De modo implícito, os fundos especiais devem ser *vinculados a programas ou finalidades definidos na lei constitutiva* (i) e, por força do parágrafo único do art. 70, de todos os recursos devem ser prestadas contas, *submetidos aos controles e meios de fiscalização, externos e internos* (ii). A Lei de Responsabilidade Fiscal, no art. 101, § 1.º, § 3.º, I, b, prescreve a sujeição às suas regras de controle, com identificação individualizada dos recursos e das demonstrações contábeis (LRF, art. 50, I e III).

Além da legalidade, portanto, deve, o fundo especial, obediência a todos os critérios que vinculam a atividade administrativa, como são os princípios da publicidade, impessoalidade ou moralidade, bem como aqueles da atividade financeira do Estado, particularmente os que delimitam os inúmeros mecanismos de controle e fiscalização

102. O Dec. 93.872, de 23.12.1986, diferencia os fundos especiais entre contábeis e financeiros, a saber: “Art. 71. Constitui Fundo Especial de natureza contábil ou financeira, para fins deste decreto, a modalidade de gestão de parcela de recursos do Tesouro Nacional, vinculados por lei à realização de determinados objetivos de política econômica, social ou administrativa do Governo. § 1.º São Fundos Especiais de natureza contábil, os constituídos por disponibilidades financeiras evidenciadas em registros contábeis, destinados a atender a saques a serem efetuados diretamente contra a caixa do Tesouro Nacional. § 2.º São Fundos Especiais de natureza financeira, os constituídos mediante movimentação de recursos de caixa do Tesouro Nacional para depósitos em estabelecimentos oficiais de crédito, segundo cronograma aprovado, destinados a atender aos saques previstos em programação específica”.

da ação administrativa nessa seara. E dentre estes encontra-se o princípio republicano da *prestação de contas*, como elementar dever de todo administrador público, de tal relevância e magnitude que pode, o seu desrespeito, gerar medida de intervenção federativa (art. 34, V, d, e art. 35, II, da CF).

A Lei 4.320/1964, nos seus arts. 71 a 74, assim dispõe expressamente sobre os *fundos especiais*, a saber:

“Art. 71. Constitui fundo especial o produto de receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação.

Art. 72. A aplicação das receitas orçamentárias vinculadas a turnos especiais far-se-á através de dotação consignada na Lei de Orçamento ou em créditos adicionais.

Art. 73. Salvo determinação em contrário da lei que o instituiu, o saldo positivo do fundo especial apurado em balanço será transferido para o exercício seguinte, a crédito do mesmo fundo.

Art. 74. A lei que instituir fundo especial poderá determinar normas peculiares de controle, prestação e tomada de contas, sem de qualquer modo, elidir a competência específica do Tribunal de Contas ou órgão equivalente”.

Os fundos públicos, a exemplo dos privados (previdência privada, FGTS etc.), tomaram importância nos últimos anos,¹⁰³ para o atendimento das políticas de intervencionismo estatal, redução de desigualdades regionais ou sociais e tantos outros.

A adoção de fundos, segundo a finalidade, é um importante instrumento para a decisão política e a gestão governamental dos objetivos a serem atendidos. Pela Lei 4.320/1964, outra característica desses fundos consiste na possibilidade de transporte dos saldos de exercícios anteriores, afastada a devolução dos recursos não utilizados para compor os créditos orçamentários do ano posterior.

A facilidade de controle e a transparência também são fatores de relevo para a Constituição Financeira. Quando empregados em programas ou planos, os fundos têm a vantagem adicional de duração ilimitada, salvo exceção legal. Isso garante a continuidade de programas ou políticas públicas qualificadas de modo duradouro. Outra vantagem é que os recursos são de fonte certa, o que favorece a previsibilidade e continuidade do financiamento estatal.

103. “EBFs represent a significant part of central government expenditures. Including social security funds, they account for about 46 percent of total expenditures. Social security funds are the single most dominant form of extrabudgetary activities, accounting for 35 percent of total expenditures” (ALLEN, Richard; RADEV, Dimitar. *Extrabudgetary funds*. Washington: FMI, 2010. p. 2).

9.1 *Fundos de Participação e outras modalidades de transferências intergovernamentais constitucionais, indiretas, incondicionadas e automáticas*

Na discriminação constitucional de rendas do federalismo cooperativo brasileiro, como fundos constitucionais, temos o *Fundo de Participação dos Municípios* (FPM) e o *Fundo de Participação dos Estados* (FPE). Nestes, não há gestão da União, pois são fundos de simples transferência, ditos “contábeis”.¹⁰⁴ Estas formas de distribuição do produto arrecadado contribuem fortemente para a redução da desigualdade regional, ao tomar como critérios de atribuição dos recursos a população e a renda. Pela agilidade com que estes recursos chegam aos Estados e Municípios de destino, facilidade de controle e transparência e o quanto passaram a representar na vida financeira dos Estados e Municípios beneficiários, tem-se constituída a forma mais evoluída de federalismo fiscal cooperativo equilibrado. Ou como aduz o art. 161, II, da CF, pela distribuição dos percentuais do fundo cumpre-se o objetivo de “promover o equilíbrio socioeconômico entre Estados e entre Municípios”.

Os *Fundos de Participação* são modalidades de transferências interestaduais constitucionais, indiretas, incondicionadas e automáticas. Apurada a receita tributária (art. 162), a proporção relativa a cada fundo, nos termos do art. 159, deverá ser carreada à sua composição, para que se faça a destinação segundo os critérios legais e com base nos cálculos do Tribunal de Contas da União (art. 161), daí falar-se em transferência “indireta”. E como nenhuma “condição” pode ser oposta, haja vista a proibição de retenção (art. 161), toda transferência do FPE e do FPM opera-se “automaticamente”.

Como modo de assegurar certeza e confiabilidade no montante a distribuir, o art. 162 prescreve que a União, os Estados e os Municípios divulgarão, até o último dia do mês subsequente ao da arrecadação, os montantes de cada um dos tributos arrecadados, os recursos recebidos, os valores de origem tributária entregues e a entregar e a expressão numérica dos critérios de rateio. Os dados divulgados pela União serão discriminados por Estado e por Município; os dos Estados, por cada Município. Tudo conforme o volume de distribuição de recursos.

Conforme o parágrafo único do art. 161, o Tribunal de Contas da União efetuará o cálculo das quotas referentes aos fundos de participação do art. 159, especificamente o FPE e o FPM. Para determinar os índices, o Tribunal de Contas da União, com base nas populações residentes de cada Município, a partir dos dados divulgados pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, atribui a cada Município um coe-

104. “A Constituição utiliza os fundos como instrumento de repartição de receitas tributárias vinculadas a despesas específicas. O que caracteriza a partilha de recursos através de fundos é que o numerário ingressa originariamente no fundo e é repassado segundo o sistema de cotas calculadas de acordo com critérios estabelecidos em lei, ficando o emprego das importâncias transferidas sujeitas ao controle do Tribunal de Contas da União” (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. vol. 1, p. 505).

ficiente individual de participação determinado de acordo com as faixas de habitantes previstas no Dec.-lei 1.881/1881.

Quanto ao regime constitucional das transferências interestaduais indiretas, prescreve o art. 159, a saber:

“Art. 159. A União entregará:

I – do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza (excluída a parcela pertencente aos Estados e Municípios segundo os arts. 157, I e 158, I) e sobre produtos industrializados quarenta e oito por cento (48%) são partilhados assim:

a) Vinte e um inteiros e cinco décimos por cento (21,5%) ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

b) Vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento (22,5%) ao Fundo de Participação dos Municípios;

c) Três por cento (3%) para aplicação em programa de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste, 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;

d) Um por cento (1%) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano”.

Portanto, aplicado ao FPE, este será composto por 21,5% da arrecadação do Imposto sobre a Renda (IR) e do Imposto de Produtos Industrializados (IPI), apurados na totalidade de recebíveis, ou seja, conforme o parágrafo único do art. 1.º da LC 62/1989, inclusive os extintos por compensação ou dação, os respectivos adicionais, juros e multa moratória, cobrados administrativa ou judicialmente, com a correspondente atualização monetária paga, ainda que calculados sobre a receita líquida, e deduzidos: a parcela da arrecadação do IR pertencente aos Estados e ao Distrito Federal, nos termos do disposto nos arts. 157, I (conforme o § 1.º do art. 159) e os incentivos fiscais e as restituições desses impostos.¹⁰⁵ Critério equivalente de dedução vê-se igualmente aplicado ao FPM.

Numa síntese, o *Fundo de Participação dos Municípios*,¹⁰⁶ cujos critérios são determinados pelas Leis Complementares 62/1989 e 91/1997, é formado por 22,5% da arrecadação do IPI e do IR, com uma distribuição proporcional à população de cada unidade, sendo que 10% do fundo são reservados para os Municípios das Capitais, nos termos do art. 159, I, a, da CF, atendidos os requisitos constitucionais e de lei complementar.

105. Sobre os trabalhos de definição dos critérios, veja-se: BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Transferências governamentais constitucionais*. Brasília: TCU, Secretaria de Macroavaliação Governamental, 2008.

106. CRETILLA JÚNIOR, José. *Comentários à Constituição brasileira de 1988*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993. p. 3720.

Segundo o art. 159, II, da Constituição, tem-se ainda o *fundo do IPI sobre exportações*, com regime próprio conferido pela LC 61, de 26.12.1989. Neste caso, do produto da arrecadação do IPI, dez por cento (10%), proporcionalmente ao valor das exportações dos Estados e do Distrito Federal, são destinados para o *Fundo Compensatório das Exportações*, como reparação pela perda de receita com a política de incentivos à exportação adotada pela União (teto de 2% do montante para cada unidade federada – art. 159, § 2.º). Os Estados entregarão aos respectivos Municípios 25% dos recursos que receberem (art. 159, § 3.º). A Constituição, porém, veda, no § 2.º do art. 159, que alguma unidade federada possa perceber parcela superior a vinte por cento (20%) do montante a que se refere este inciso II, devendo o eventual excedente ser distribuído entre os demais participantes, mantido, em relação a esses, o critério de partilha nele estabelecido.

Outro fundo de transferência governamental, de que trata o art. 159, III, é aquele da *CIDE-Combustíveis*, para o qual, do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico, prevista no art. 177, § 4.º, devem ser transferidos 29% (vinte e nove por cento) para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes. Do montante de recursos de que trata o inciso III, e que cabe a cada Estado, 25% serão destinados aos seus Municípios (art. 159, § 4.º).

Como se pode verificar, pelos fundos de participação, a redistribuição do produto arrecadado dos impostos se faz de modo “indireto”, sem atribuição previamente definida por um percentual fixo (transferência “direta”).

Como garantia de segurança jurídica dos beneficiários, tem-se a “proibição de retenção” das transferências diretas e indiretas, pelo art. 160.¹⁰⁷ A Constituição proíbe a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos. Esta vedação não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos nos seguintes casos: ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias, e cumprimento das transferências das participações nas ações e serviços públicos de saúde (art. 198, § 2.º, II e III).¹⁰⁸

O art. 159, I, c, da CF cria, ainda, as condições para outros fundos redutores de desigualdades regionais ou sociais, como são os Fundos de Financiamento do Norte (FNO), do Nordeste (FNE) e do Centro-Oeste (FCO), segundo a repartição dos três por cento (3%) para aplicação em programa de financiamento ao setor produtivo das Regiões, por meio de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, assegurada ao semiárido do Nordeste a metade

107. Súmula 578 do STF: “Não podem os Estados, a título de ressarcimento de despesas, reter a parcela de 20% do produto da arrecadação do imposto de circulação de mercadorias, atribuída aos Municípios pelo art. 23, § 8.º, da Constituição Federal”.

108. Cf. COMPARATO, Fábio Konder. Retenção de recursos estaduais pela União. *Revista Trimestral de Direito Público*. São Paulo, 1998, vol. 24, p. 87-91.

dos recursos destinados à Região. Estes, ficam assim distribuídos: Região Norte, com 0,6%, com aplicação mediante o Banco da Amazônia; Região Centro-Oeste, com 0,6%, pelo Banco do Brasil; e Região Nordeste, 1,8% (0,6%, somado à metade destinada ao semiárido), por intermédio do Banco do Nordeste.

O Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza é um dos mais importantes programas de redistribuição de rendas, de inegáveis êxitos, no aprofundamento do Estado Social, para preservar a dignidade da pessoa humana e permitir acesso a níveis dignos de subsistência. Além das transferências de recursos para as pessoas cadastradas no programa, os recursos serão aplicados em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, reforço de renda familiar e outras ações de relevante interesse social voltadas para melhoria da qualidade de vida. A EC 67/2010 prorrogou-o por prazo indeterminado, convertendo-o em fundo permanente. E, pelo art. 82 do ADCT, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, devendo os referidos fundos serem geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil.

9.1.1 *Metacrítica ao simbolismo constitucional nas transferências dos fundos constitucionais*

Ao examinarmos o modelo vigente de *transferências governamentais indiretas* da Constituição de 1988, numa crítica legítima, afirma-se merecer encômios a disposição para realização dos fins constitucionais do Estado Democrático de Direito por meio de um adequado federalismo cooperativo de equilíbrio. Lamentavelmente, porém, sobrevém uma necessária metacrítica, que é a constatação de ser um modelo que corre sério risco de converter-se em um sistema “simbólico” (Marcelo Neves) ou de um federalismo “nominal” (José Afonso da Silva).

Os meros índices de população e renda, mantidos, para nossa surpresa, pela LC 143/2013 (FPE e FPM), de nenhum modo realizam o projeto constitucional do federalismo cooperativo de equilíbrio e o dirigismo transformador projetado pelo constituinte de 1988.

A legislação que se presta de base para apuração dos dados está severamente ultrapassada, a começar pela LC 62/1989 e critérios previstos no CTN (Lei 5.172/1965), ainda aplicáveis nos dias que correm.

Os índices e valores adotados, além de não serem representativos da realidade nacional circunstante, profundamente modificada nas últimas duas décadas, são antiquados, e os resultados não são reveladores das “desigualdades regionais”, que deveria ser o critério preponderante, a evidenciar as transferências segundo o grau de desenvolvimento,¹⁰⁹ de escolaridade ou de necessidades básicas, entre outros aspectos mais consentâneos com a finalidade.

109. Nesse sentido, são oportunas as palavras de Amartya Sen: “Ver o desenvolvimento a partir das liberdades substantivas das pessoas tem implicações muito abrangentes para nossa compreensão do processo de desenvolvimento e também para os modos e meios de

Externalidade que desvela os rumos dos sucessivos litígios vê-se no caso dos critérios de rateio do FPE, que não refletem a situação de vida das populações ou o estágio de desenvolvimento. Em 24.02.2010, o STF julgou procedentes as ações para declarar a inconstitucionalidade do art. 2.º da LC 62/1989, mantida sua aplicação até 31.12.2012. Não adveio lei nova, porém. Em vista disso, os estados somente tiveram assegurados seus repasses por força de medida liminar deferida pelo ministro Ricardo Lewandowski, na Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão 23, em 24.01.2013, ao estender os efeitos daquela lei por mais 150 dias. Sobreveio, então, a LC 143, de 18.07.2013, que igualmente já se encontra submetida a contestação, pela ADI 5.069, com relatoria do Min. Dias Toffoli.

Diante disso, na continuidade da formulação das políticas nacionais e planejamentos, deve o Congresso Nacional retomar os projetos de lei complementar que

promovê-lo. Na perspectiva avaliatória, isso envolve a necessidade de aquilatar os requisitos de desenvolvimento com base na remoção das privações de liberdade que podem afligir os membros da sociedade. O processo de desenvolvimento, nessa visão, não difere em essência da história do triunfo sobre essas privações de liberdade. Embora essa história não seja de modo algum desvinculada do processo de crescimento econômico e de acumulação de capital físico e humano, seu alcance e abrangência vão muito além dessas variáveis”. E prossegue: “Quando nos concentramos nas liberdades ao avaliar o desenvolvimento, não estamos sugerindo que existe algum ‘critério’ de desenvolvimento único e preciso segundo o qual as diferentes experiências de desenvolvimento sempre podem ser comparadas e classificadas. Dada a heterogeneidade dos componentes distintos da liberdade, bem como a necessidade de levar em conta as diversas liberdades de diferentes pessoas, frequentemente haverá argumentos em direções contrárias. A motivação que fundamenta a abordagem do ‘desenvolvimento como liberdade’ não consiste em ordenar todos os estados – ou todos os cenários alternativos – em uma ‘ordenação completa’, e sim em chamar a atenção para aspectos importantes do processo de desenvolvimento, cada qual merecedor de nossa atenção. Mesmo depois de se atentar para isso, sem dúvida restarão diferenças em possíveis *rankings* globais, mas sua presença não prejudica o objetivo em questão” (SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. Trad. Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2002. p. 76). Quanto a este aspecto, são sobretudo oportunas as críticas lançadas por Karla Pamplona. De fato, são os mais variados métodos internacionais e brasileiros disponíveis. Ou como sugere a autora: “Poder-se-ia aplicar indicadores sociais apropriados para abalizar o nível de desenvolvimento das entidades federadas, como o Índice de Desenvolvimento Humano dos Estados definidos pelo Relatório do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), o Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDH-M) e o Índice de Condições de Vida (IVC), criados pela Fundação João Pinheiro (FJP) em associação com o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), entre outros. (...) Além dos já mencionados, seria viável a utilização do Percentual de Cobertura do Programa de Saúde da Família (PSF), criado em 1994 pelo governo federal, mediante o Ministério da Saúde, visto que abordaria o aspecto da saúde pública. (...) A taxa de analfabetismo das pessoas com mais de 15 anos e o Índice de Desenvolvimento da Educação Básica do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP) também poderiam ser levados em conta” (PAMPLONA, Karla Marques. *Federalismo fiscal, transferências intergovernamentais constitucionais e desenvolvimento regional*. Uma análise em prol da efetividade dos direitos fundamentais. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 14, n. 2328, 15.11.2009. Disponível em: [http://jus.com.br/artigos/13860]. Acesso em: 23.12.2013).

versam sobre os fundos de participação, para melhor acomodação aos fins desejados pela Constituição Financeira e pela Constituição Econômica.

9.2 Repasse do ICMS aos Municípios pelo critério do valor adicionado

Do ICMS arrecado pelos estados, 25% são destinados aos Municípios, creditados conforme os critérios a seguir: três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios; e até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual.¹¹⁰

No caso da distribuição do ICMS, destaca-se o sistema de participação dos Municípios segundo o critério de valor adicionado, cuja repartição encontra-se no art. 158 da CF, a saber:

“Art. 158. Pertencem aos Municípios: (...)

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.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I – três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II – até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal”.¹¹¹

O art. 158, IV, e parágrafo único, I, da CF, prevê, para a distribuição da parcela do ICMS destinada aos Municípios, o critério da *proporção do valor adicionado* (ICMS-VA).

Esse critério já estava em vigor na Constituição anterior, ainda que sua suficiência não fosse plena. Ao comentar o repasse do então ICM proporcional ao valor adicionado pelo Município, Hely Lopes Meirelles,¹¹² ao seu tempo, concluía:

“O critério de distribuição percentual igualitária do ICM não é justo nem corresponde aos interesses nacionais, pois favorece os Municípios industrializados e prejudica os de preponderante atividade agrícola ou pecuária. Daí a verdadeira corrida que se observa nos Municípios do interior para a sua transformação em centro industrial, com

110. DI PIETRO, Juliano. Repartição das receitas tributárias: a repartição do produto da arrecadação. As transferências intergovernamentais. In: CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal*. São Paulo: Manole, 2004. p. 77.

111. Cf. ALMEIDA, Guilherme Henrique de La Rocque. *Controle das transferências financeiras da União*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 445; PRADO, Sergio. Distribuição intergovernamental de recursos na Federação brasileira. In: REZENDE, Fernando (org.). *Descentralização e federalismo fiscal no Brasil: desafios da reforma tributária*. Rio de Janeiro: Fundação Konrad Adenauer, 2003. p. 336.

112. MEIRELLES, Hely Lopes. *Finanças municipais*. São Paulo: Ed. RT, 1979. p. 118.

oferecimento de incentivos de toda ordem às empresas que venham se instalar em seu território, e desestímulo para os lavradores da região. A fim de corrigir esta situação, urge se classifiquem os Municípios em industriais e agropecuários, atribuindo-se a estes maior participação no ICM, de modo a compensar a menor competitividade tributária das atividades do campo, tão necessárias ao desenvolvimento do País e à vida da população quanto à produção das indústrias de alto rendimento fiscal. Se não se fizer essa reforma no caráter distributivo do ICM, os Municípios industriais aniquilarão os agropecuários, na concorrência desigual do forte contra o fraco”.

O critério da distribuição do ICMS, na Constituição de 1988, assumiu feições mais justas e proporcionais ao valor adicionado pelos Municípios. No modelo atual, a transferência constitucional e obrigatória do “Valor Adicionado” visa a ampliar a capacidade arrecadatória dos municípios, para que estes possam realizar suas competências segundo um federalismo cooperativo mais equilibrado.¹¹³

Com efeito, o Valor Adicionado é uma noção econômica que decorre dos bens e serviços transformados ou comercializados durante o processo produtivo em determinado Município. Uma vez constitucionalizada, esta noção assume agora a condição de forma jurídica apta a medir o valor gerado por determinado agente econômico no território do Município, que se presta a definir o direito subjetivo aos recursos e, ao mesmo tempo, o dever jurídico do Estado de efetuar a necessária transferência. Não se trata de favor ou de benefício gerado, mas de obrigação constitucional e que implica o direito subjetivo aos créditos pelo Município.

Destarte, compõem o “Valor Adicionado”, nos termos do art. 158 da CF, as operações e os serviços que estiverem no campo de incidência do ICMS, ou seja, as *operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação*, e que se consumam no âmbito espacial de cada Município.

113. No mesmo sentido é a opinião de José Afonso da Silva, que realça a insuficiência das receitas tributárias próprias dos Municípios e a consequente dependência dos repasses da União e dos Estados: “Quanto mais adequada à repartição de rendas, mais seguro se tornará o desenvolvimento da atividade autônoma. Assim, a outorga de rendas ao Município constitui imperativo mesmo da previsão constitucional de sua autonomia. Entra o mesmo fator básico da definição constitucional da autonomia municipal, incluída que foi, como elemento de seu peculiar interesse, a decretação, arrecadação e aplicação de suas rendas (art. 16, n. II). (...) Pelo exposto, percebe-se claramente que as rendas municipais ficaram na dependência de poder tributante alheio. As fontes próprias, que se conferiram aos Municípios, são de pequena rentabilidade, de sorte que seus encargos terão que ser cumpridos, efetivamente, com o produto de participação na arrecadação de impostos da União e dos Estados” (SILVA, José Afonso. Participação dos Municípios na arrecadação da União e do Estado. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Ed. RT, n. 10, p. 81-85).

Vide também: TORRES, Heleno Taveira. La autonomía financiera de los Municipios en el derecho brasileño. In: OLLERO, Gabriel Casado (org.). *La financiación de los Municipios: experiencias comparadas*. Madrid: Dykinson, 2005. p. 748.

Como bem apontou o Min. Marco Aurélio, no RE 130.658-8/SP, o conceito de valor adicionado é objeto do direito financeiro, logo, não está disciplinado no direito tributário,¹¹⁴ e, quanto à exigência sobre mercadorias em transformação no território do Município para autorizar o Valor Adicionado em favor deste, assim observa em seu voto:

“Ora, aludindo-se ao fenômeno do acréscimo relativamente ao valor de mercadorias em trânsito e em transformação, surge o raciocínio em torno da produção de riqueza que, no caso é a resultante de atividade desenvolvida no âmbito do Município. Nisto está a justificativa plausível para a potencialização da parte atinente ao valor acrescido. Os três quartos a ela inerentes decorrem da circunstância de se ter, a partir da área geográfica do próprio Município, circulação de mercadoria.

Logo, somente é possível considerar na formação dos três quartos os valores referentes a alterações de entrada e saída de mercadorias, pois se há a primeira, mas não ocorre a segunda, não há como vislumbrar qualquer adição. O valor inicial permanece inalterado, não compondo, assim, a classe daqueles que sofrem modificação para mais ou positiva”.

A LC 63/1990, enquanto norma geral de direito financeiro, regula a forma como o valor adicionado deverá ser calculado pelos Estados e, para tanto, qualifica juridicamente, com eficácia uniforme para todos os Estados e Municípios, o modo de composição do valor adicionado, além dos *critérios* e prazos, para definir as *parcelas pertencentes aos Municípios* e como serão *creditadas*.¹¹⁵ A Lei Complementar, então, define os âmbitos

114. RE 130.685/SP, 2.^a T., rel. Min. Marco Aurélio, DJ 02.10.2009. Cf. “Recurso extraordinário. Tributário e financeiro. Repartição do ICMS. Art. 158, IV, e 161, I, da CF/88. Reserva de lei complementar. Usina hidrelétrica. Reservatório. Áreas alagadas. 1. Hidrelétrica cujo reservatório de água se estende por diversos Municípios. (...) 3. Estender a definição de apuração do adicional de valor, de modo a beneficiar os Municípios em que se situam os reservatórios de água representa a modificação dos critérios de repartição das receitas previstos no art. 158 da Constituição. Inconstitucionalidade material. Precedentes. 4. Na forma do art. 20, § 1.º, da CF, a reparação dos prejuízos decorrentes do alagamento de áreas para a construção de hidrelétricas deve ser feita mediante participação ou compensação financeira. Recurso extraordinário conhecido e improvido” (STF, RE 253.906-6, Tribunal Pleno, j. 24.09.2004, rel. Min. Ellen Gracie, DJ 18.02.2005).

115. E para regular a determinação material do valor adicionado e critérios do repasse, a LC 63/1990 assim prescreve, *in verbis*: “Art. 1.º As parcelas pertencentes aos Municípios do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferência por estes recebidas, conforme os incisos III e IV do art. 158 e inciso II e § 3.º do art. 159, da Constituição Federal, serão creditadas segundo os critérios e prazos previstos nesta Lei Complementar. Parágrafo único. As parcelas de que trata o *caput* deste artigo compreendem os juros, a multa moratória e a correção monetária, quando arrecadados como acréscimos dos impostos nele referidos. (...) Art. 3.º 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação serão creditados, pelos Estados, aos respectivos Municípios, conforme os seguintes critérios: I – 3/4 (três quartos), no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios; II – até 1/4 (um quarto), de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos territórios, lei federal. (...)”.

materiais, espaciais, temporais e quantitativos do valor adicionado do ICMS devido pelos Estados aos Municípios.

Materialmente, vale pontuar que a lei inclui todas as operações e prestações de serviços que estão na competência tributária dos Estados, independentemente do efetivo pagamento. E, ainda, com os acréscimos dos *juros, a multa moratória e a correção monetária, quando arrecadados como acréscimos dos impostos nele referidos*. Ao principal, acresce-se o acessório.

No aspecto *temporal*, o Estado apura a relação percentual entre o valor adicionado por cada Município e o valor total do Estado. O índice obtido corresponderá à *média dos índices apurados nos dois anos civis imediatamente anteriores ao da apuração*, para definir as parcelas dos Municípios a partir do *primeiro dia do ano imediatamente seguinte ao da apuração*.

Em termos *espaciais*, as operações e serviços que geram o direito ao valor adicionado devem se concretizar nos limites do território do Município titular do direito subjetivo à proporção constitucional, para ulterior transferência.

Para a *quantificação* do valor adicionado, tem-se, em termos globais, o seguinte: 25% (*vinte e cinco por cento*) do produto da arrecadação do ICMS, conforme os seguintes critérios: $\frac{3}{4}$ (três quartos), no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações e prestações de serviços; e até $\frac{1}{4}$ (um quarto), de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos territórios, lei federal. Em sentido específico, o valor adicionado corresponderá, para cada Município: I – o valor das mercadorias saídas, acrescido do valor das prestações de serviços, no seu território, deduzido o valor das mercadorias entradas, em cada ano civil; ou o percentual de 32% (trinta e dois por cento) da receita bruta nas operações com regimes incentivados.

E são consideradas as operações e prestações que constituam fato gerador do imposto, mesmo quando o pagamento for antecipado ou diferido, ou quando o crédito tributário for diferido, reduzido ou excluído em virtude de isenção ou outros benefícios, incentivos ou favores fiscais. Logo, até mesmo operações imunes de exportação contribuem para o valor adicionado.

O índice para repasse do ICMS está desvinculado do efetivo pagamento do ICMS no Município. A industrialização, a utilização de tecnologia, o diferimento, a substituição tributária, o preço atribuído aos bens e os volumes de saídas ou de exportações são fatores que influenciam no crescimento do valor adicionado. Mas não só. O § 10 do art. 3.º da LC 63/1990 prevê que os Estados manterão um sistema de informações baseadas em documentos fiscais obrigatórios, capaz de apurar, com precisão, o valor adicionado de cada Município. Diante disso, a completude das informações primárias podem, e devem, ser prestadas aos Municípios sempre que solicitadas, na medida em que se devem manter necessariamente disponíveis.

9.2.1 O caso do ICMS ecológico

Para distribuir a parcela de um quarto dos 25% do ICMS, segundo os critérios adotados em lei pelos Estados, alguns criaram o chamado “ICMS ecológico”, com

caráter extrafiscal, que autoriza um repasse de parcela maior do ICMS aos Municípios que possuem áreas protegidas e unidades de conservação.

A lei estadual estabelece, segundo as peculiaridades locais, diferenciação de repasses quando o Município demonstra atendimento aos critérios entabulados para a proteção ambiental. São exemplos os Estados do Amapá, Ceará, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Goiás, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Rondônia, São Paulo, Paraíba e Tocantins. São regimes, em geral, baseados no *princípio do protetor-recebedor*, nos quais os Municípios pagam verbas específicas aos proprietários que se comprometem com a conservação ambiental pela área não utilizada.

10. Constituição Financeira e transferências indiretas no federalismo horizontal. Um caso de distorção do sistema federativo brasileiro – A “guerra fiscal” do ICMS

No federalismo cooperativo brasileiro persiste uma forma peculiar de transferências interestaduais, que são aquelas verificadas nas chamadas operações interestaduais com pagamento de ICMS mediante alíquotas diferenciadas segundo o Estado de destino, o que caracteriza o “federalismo horizontal”.¹¹⁶

As Constituições Tributária e Econômica devem ser convergentes com as funções da Constituição Financeira, para possibilitar o equilíbrio entre a liberdade e os interesses individuais e os princípios que positivam a “justiça distributiva”. Nas economias em desenvolvimento,¹¹⁷ como o Brasil, os impostos sobre o consumo, como o ICMS ou o IPI, desempenham papel relevante para redução de desigualdades de certas regiões, ao permitirem a alocação uniforme de recursos e harmonizar os preços, segundo as finalidades interventivas da decisão política.

Como ensina Roque Carrazza, a vocação do ICMS é ser um imposto nacional,¹¹⁸ distribuído entre os Estados como uma política fiscal constitucional, pela sua relevância arrecadatória. Contudo, não se pode deixar de considerar sua função de redução de desigualdades regionais e de estímulo ao desenvolvimento regional (art. 3.º da CF).

116. Competência tributária horizontal, como diz Celso Cordeiro Machado, é a “exercida pelas várias entidades, com observância dos marcos fronteiros plantados nas linhas que separam os campos de fiscalidade” (MACHADO, Celso Cordeiro. *Limites e conflitos de competência tributária no direito brasileiro*. Belo Horizonte: UFMG, 1968. p. 70). Constituição. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação de Rendas Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972. p. 173-189; A competição tributária nos Estados Unidos, sob a noção de federalismo horizontal, é igualmente examinada na obra: ZIMMERMAN, Joseph Francis. *Horizontal federalism: interstate relations*. Albany: State University of New York Press, 2011. p. 157 e ss.

117. DUE, John F. *Tributação indireta nas economias em desenvolvimento: o papel e a estrutura das tarifas aduaneiras, dos impostos de consumo e dos impostos de venda*. Trad. Camila Perret. São Paulo: Perspectiva, 1974. 265 p.

118. “As normas constitucionais, que impõem disciplina nacional ao ICMS, são preceitos contra os quais não se pode opor a autonomia do Estado, na medida em que são explícitas limitações.” (ADI 2.377-MC, rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 22.02.2001, Plenário, DJ 07.11.2003).

A Constituição aprofundou o sistema de partilha de competências entre os Estados, inclusive no caso das operações interestaduais, na efetividade do princípio da *não cumulatividade* do ICMS (art. 155, § 2.º, I), na *livre circulação de mercadorias entre todos os Estados da Federação* (art. 150, V), além da garantia da preservação dos créditos tributários, *ainda que tal imposto tenha sido cobrado por outras unidades da Federação*. A Constituição não se bastou com a simples proclamação do princípio de não cumulatividade, mas exigiu que fosse “assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”.¹¹⁹ O conteúdo desta regra vai além de uma simples técnica de tributação, posto coincidir com valores supernos do federalismo horizontal.

A competência para definir as alíquotas do ICMS nas operações interestaduais foi reservada ao Senado, ainda que a redução das alíquotas, como efeito uniformizador, possa ser adotada por convênios. Esta foi a forma mais aprimorada para fixar as alíquotas interestaduais do ICMS. Assim, as alíquotas fixas nas operações interestaduais do ICMS, definidas pelo Senado, são aquelas da Res. 22/1989, de 12% e de 7%, justificada a diferença pela redução da desigualdade regional. A partir desta, o Estado de destino tem direito à diferença de alíquotas, na complementação da não cumulatividade, com percentual superior sempre em favor dos Estados com menor capacidade econômica, que são aqueles do Norte, Nordeste e Espírito Santo.

Não obstante este esforço, as necessidades de arrecadação crescentes para os entes menores fizeram surgir a “guerra fiscal”, que consiste numa forma de concorrência fiscal horizontal justificada pela atração de investimentos, como forma de ampliar as receitas diretas ou indiretas, bem como a melhoria na qualidade de vida das pessoas pela expansão dos empregos, atividades econômicas e o desenvolvimento local, à míngua de um plano de desenvolvimento nacional, articulado com as regiões e seus Estados.¹²⁰

Não há questão mais urgente para o federalismo fiscal brasileiro do que a resolução da “guerra fiscal” em matéria de ICMS. Ela agride fortemente o modelo de federalismo cooperativo, ao tempo em que reduz a capacidade de financiamento dos Estados concedentes, além da própria participação dos Municípios no “valor adicionado”, nos casos em que não geram agregação econômica, cria severos conflitos federativos e afronta o modelo de transferência de receitas operado pela “alíquota interestadual” do ICMS.

119. “Art. 155, § 2.º, XII: (...) e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, a; f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportações para o exterior, de serviços e de mercadorias; (...)”

120. Na atualidade, não se encontra fundamento econômico que possa amparar as motivações para continuidade dessa competitividade horizontal entre entes do federalismo, nem mesmo os economistas neoliberais o defendem, como se pode verificar em: ALÉM, Ana Cláudia; GIAMBIAGI, Fabio. *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil*. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2000. p. 319-320. Sobre as repercussões da competitividade no federalismo fiscal para realização do Estado Social, veja-se: TRESCH, Richard W. *Public finance: a normative theory*. 2. ed. San Diego: Academic Press, 2002. p. 831 e ss.

Logo, impõe-se, assim, uma solução urgente, em respeito à autonomia dos Estados e com coerência aos fins da Constituição Financeira e da Constituição Econômica.

A extinção do ICMS e sua substituição por um imposto único, sobre o valor agregado, de competência legislativa da União e administrado pelos Estados, como tem sido sugerido em sucessivas propostas de reforma tributária, ao que nos afigura, implicaria o esvaziamento da competência tributária dos Estados e sua consequente subordinação financeira à União, o que se evidenciaria como retrocesso ao federalismo cooperativo que a Constituição Financeira se propõe implantar.¹²¹

Deveras, durante o regime militar, a União exercia forte influência sobre os Estados e detinha o controle do Confaz (composto pelos secretários estaduais de Fazenda), porquanto os governadores eram nomeados *ad nutum* pelo Presidente da República. Entretanto, após a Constituição de 1988, os Estados se fortaleceram e passaram a adotar posições cada vez mais intransigentes na defesa de seus interesses.

Com a estabilização de preços na década de 90, acirrou-se, assim, a guerra fiscal para atração de investimentos, diante do evidente enfraquecimento do Confaz após a derrocada do centralismo da União. E isso porque o ICMS tem exercido importante papel extrafiscal no incentivo ao desenvolvimento regional.¹²² Por conseguinte, diante da dificuldade de aprovação dos incentivos fiscais regionais, mediante decisão unânime no Confaz, muitos Estados passaram a conceder incentivos unilateralmente, à revelia daquele órgão e em desacordo com o art. 155, § 2.º, XII, g, da CF, por contrarias as disposições da LC 24/1975.

Para promover a empregabilidade, desenvolvimento econômico e outros benefícios, os Estados concedentes organizaram distintos programas de atração de investimentos privados mediante a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais do ICMS de forma direta, sem anuência do Confaz, haja vista as próprias disputas entre os Estados de origem dos investimentos.¹²³ Como o ICMS é imposto regido pelo princípio

121. BRANCO, Marcello Simão. *A democracia federativa brasileira e o papel do Senado no ajuste fiscal dos anos 90*. Tese (Doutorado em Ciência Política). São Paulo: Programa de Pós-graduação do Departamento de Ciência Política da Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas da Universidade de São Paulo, 2007. p. 28-29.

122. Como afirma estudo do Instituto de Pesquisa de Economia Aplicada – IPEA: “A guerra fiscal travada pelos estados reflete a reduzida ênfase dos estados em estimular o aumento de receita do ICMS. A concessão indiscriminada de isenções fiscais, combinada com generosas linhas de crédito subsidiado, impediu o crescimento da arrecadação do ICMS e tornou extremamente complexas quaisquer estimativas de seus custos reais. A inexistência, no nível dos estados, de orçamentos de renúncia fiscal dificulta até mesmo abordagens quantitativas simplificadas. Além disso, a competição para atrair novos investimentos ultrapassa a concessão de apenas incentivos fiscais e creditícios, estendendo-se a maiores comprometimentos com obras de infraestrutura básica e social. Tal tipo de concessão envolve, necessariamente, elevação do dispêndio total dos estados” (PIANCASTELLI, Marcelo; PEROBELLI, Fernando. *ICMS evolução recente e guerra fiscal*. Texto para discussão 402 do Instituto de Pesquisa de Economia Aplicada – Ipea).

123. Cf. PAIM, Antonio. Redirecionar o debate sobre federalismo. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade*

da *não cumulatividade*, a presença de incentivo fiscal no Estado de origem não afasta o direito do contribuinte de tomar o crédito de imposto no Estado de destino, o que justifica o surgimento do conflito de interesses no federalismo, dado que o adquirente da mercadoria reclamará o crédito da operação (interestadual).

Em termos econômicos, não é fácil tentar realizar políticas redistributivas a partir de governos locais, porquanto sobremodo afetados por “*rent seeking*” e “*lobbies*” poderosos, para prevalecer interesses de grupos econômicos locais (“*pork barrel*”). Em geral, as políticas locais não observam igualdade com os demais entes. Portanto, deve remanescer com a União a função de definir os critérios para criação dos incentivos ou renúncias fiscais.

A Constituição Federal, ao conferir competência aos Estados para instituição do ICMS, subordinou a concessão de isenções, no art. 155, § 2.º, XII, g, à lei complementar, para *regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados*. Com base nesta competência, foi recepcionada¹²⁴ a LC 24/1975, a qual, no seu art. 2.º, § 2.º, após indicar a forma de concessão dos incentivos, estatui: *A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro- quintos, pelo menos, dos representantes presentes*. E assim, os benefícios ou isenções, para serem concedidos, ficam dependentes de deliberação unânime dos Estados-Membros, por meio de convênios.

No caso da guerra fiscal, o recurso ao chamado “veto player”, tão bem estudado por George Tsebelis (no seu livro: *Veto Players: How Political Institutions Work*), é frequente, quando a decisão de certa matéria fica a depender da concordância necessária de algum ator político, no caso, a qualquer dos estados. A imposição de decisões unânimes no CONFAZ para concessão de incentivos fiscais, pela LC 24/1975, é típico exemplo onde estados funcionam como “veto players” e inibem incentivos fiscais pela forma, e não pela qualidade do incentivo ou coerência com a responsabilidade fiscal.

Em termos formais, a chamada “guerra fiscal” decorre dessa concessão unilateral de incentivos fiscais sem a aprovação por *unanimidade* do Conselho de Administração Fazendária – Confaz, em desrespeito ao quanto prescreve a Constituição Federal para que isenções ou incentivos fiscais sejam concedidos, na forma do art. 150, § 6.º, e do art. 155, § 2.º, XII, g, da CF.¹²⁵

ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 1146; CONTI, José Mauricio. Federalismo fiscal e reforma tributária: utopia ou realidade? In: SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 217-227; BERCOVICI, Gilberto. Federalismo e desenvolvimento regional no Brasil. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 217-227.

124. A LC 24/1975 foi recepcionada nos termos do art. 34, § 5.º, do ADCT, e o Supremo Tribunal Federal já pacificou seu entendimento quanto à referida recepção em diversas ações diretas de inconstitucionalidade – ADIn, tais como as de números 1.179-1/SP, 1.308-4/RS, 3.246-1/PA, 3.312-3/MS e 3.809-5/ES.

125. Cf. ROTHMANN, Gerd Willi. A guerra fiscal dos Estados (des)ordem tributária e econômica da federação. In: TORRES, Helene Taveira (coord.). *Direito tributário e ordem econômica*:

Como o Estado de destino, inconformado com o incentivo fiscal do Estado de origem, insiste em não reconhecer os créditos escriturados pelo contribuinte, assume o ônus de disputas tributárias intermináveis com os adquirentes de mercadorias provenientes dos Estados concedentes do benefício.¹²⁶ O contribuinte do destino, porém, na maioria das vezes, nada tem a ver com as empresas de origem do Estado concedente e, obviamente, sofre graves repercussões econômicas. E tem a Constituição em seu favor. Os créditos, no destino, devem ser reconhecidos, para que se cumpra o princípio da não cumulatividade (art. 155, § 2.º, I, da CF), numa interpretação conforme à Constituição, ao tempo que se encontra autorizado pelo próprio art. 19 da LC 87/1996, bem como em atenção ao princípio do art. 150, V, da CF, que impede qualquer limitação ao tráfego de bens ou mercadorias no território nacional, *todos os Estados da Federação são obrigados a reconhecer o direito ao crédito relativo ao ICMS cobrado por outro Estado*, proibidas as discriminações em razão da procedência ou destino (art. 152 da CF).¹²⁷ E estes são os efeitos imediatos da “guerra fiscal”.

homenagem aos 60 anos da ABDF: São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 880; SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. Guerra fiscal no ICMS – benefícios fiscais: questões pontuais. In: CARVALHO, Paulo de Barros (pres.). *Direito tributário e os conceitos de direito privado: VII Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 1265; GRUPENMACHER, Betina Treiger. Responsabilidade fiscal, renúncia de receitas e guerra fiscal. In: CORRÊA, Walter Barbosa. *Dívida fiscal: exigibilidade – prazo de caducidade da segurança*. São Paulo: Ed. RT, 1972. p. 78-80.

126. A esse respeito, dizem Tercio Sampaio Ferraz Júnior e Marco Aurélio Greco: “Esta ‘competição’ entre os Estados pode ser sadia se cada um se ativer à vocação que lhe é própria e se limitar a conceder benefícios que apresentem uma equação equilibrada entre as vantagens obtidas com o empreendimento (geração de receita, aumento da oferta de emprego) e os dispêndios realizados pelo Poder Público. (...) Neste contexto, o conceito de federalismo solidário e cooperativo indica a necessidade de existirem mecanismos que, de um lado, assegurem a autonomia dos Estados de modo a possibilitar a adoção de programas próprios de desenvolvimento segundo suas peculiaridades e, de outro lado, inibam uma competição predatória entre os Estados mediante a utilização de instrumentos tributários. Neste último aspecto cabe mencionar o papel que o Supremo Tribunal Federal tem na composição dos litígios que envolvam interesses de mais de um Estado, existindo diversos processos em andamento, de iniciativa de um Estado contra medidas adotadas por outro” (FERRAZ JR., Tercio Sampaio; GRECO, Marco Aurélio. *Desafios do federalismo fiscal brasileiro*. *Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo*, São Paulo: Ed. RT, a. 1, n. 2, p. 97-104, jul.-dez. 1998).
127. Roque Antonio Carrazza defende igualmente a desnecessidade da efetiva cobrança de ICMS nas operações anteriores: “1 – *Interpretação cuidadosa do Texto Constitucional revela-nos que o direito de crédito em tela independe, para surgir, da efetiva cobrança do ICMS nas anteriores operações ou prestações. Deveras, a Magna Carta nada exige neste sentido, não podendo nenhuma norma infraconstitucional criar restrições a respeito. Isto significa que o direito à compensação permanece íntegro ainda que um dos contribuintes deixe de recolher o tributo ou a Fazenda Pública de lançá-lo (salvo, é claro, por motivo de isenção ou não incidência). Basta que as leis de ICMS tenham incidido sobre as operações ou prestações anteriores para que o abatimento seja devido*” (CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 322-323).

A guerra fiscal gera impacto negativo nas finanças estaduais, que, ao final, poderão comprometer a execução dos serviços públicos e causar externalidades que afetam outros Estados da Federação e prejudicam o País como um todo.¹²⁸ Essa “guerra” seria superada com a atualização da LC 24/1975, mediante modificações que disciplinem: (i) critérios materiais qualitativos para concessão de incentivos fiscais; (ii) a eliminação da unanimidade e criação de quórum para tomada de decisão no Confaz por maioria absoluta; (iii) a obrigação do Estado de destino de aceitar o crédito integral escriturado pelo contribuinte; (iv) uniformidade de alíquotas nas operações de circulação de mercadoria em geral, salvo as exceções deliberadas multilateralmente no Confaz; e (v) criação de um fundo de compensação para as desigualdades regionais.

A observância institucional dos procedimentos democráticos¹²⁹ não se coaduna com a unanimidade dos atos decisórios. Deve-se evitar, no federalismo, qualquer competição entre centro e unidades periféricas ou entre unidades do mesmo nível. O federalismo cooperativo é, antes de tudo, um projeto de unidade, em prol do desenvolvimento e da redução de desigualdades regionais, que, sem perder de vista as autonomias, visam a concretizar os fins comuns da Constituição.

128. VARSANO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. *Seminário Internacional Políticas Industriais Descentralizadas*, patrocinado pela Cepal e pelo Ipea e realizado em Brasília em 11 e 12.11.1996.

129. Cf. BONAVIDES, Paulo. *Teoria constitucional da democracia participativa*: por um direito constitucional de luta e resistência, por uma nova hermenêutica, por uma repolitização da legitimidade. São Paulo: Malheiros, 2001. 280 p.; BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. A democracia e suas dificuldades contemporâneas. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Renovar, 1998, vol. 212. p. 57-70; COMPARATO, Fábio Koncler. Repensar a democracia. In: LIMA, Martonio Mont’Alverne Barreto (org.). *Democracia, direito e política*: estudos internacionais em homenagem a Friedrich Muller. Florianópolis: Boiteux, 2006. p. 756; BERCOVICI, Gilberto. O impasse da democracia representativa. In: ROCHA, Fernando Luiz Ximenes (coord.). *Direito constitucional contemporâneo*: estudos em homenagem ao professor Paulo Bonavides. Belo Horizonte: Del Rey, 2005. p. 734; BERCOVICI, Gilberto. Democracia, inclusão social e igualdade. *Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica*, Porto Alegre: IHJ, n. 4, p. 165-182, 2006; OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de. Minorias e democracia no Brasil. *Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica*, Porto Alegre: IHJ, 2006, n. 4, p. 307-322.

VIII

NORMAS GERAIS DE DIREITO FINANCEIRO E LEI COMPLEMENTAR NA CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA

SUMÁRIO: 1. Fontes normativas do Federalismo: lei complementar e normas gerais de direito financeiro – Introdução – 2. Lei complementar na Constituição – 3. Definição de “normas gerais” de competências concorrentes e sua aplicação ao direito financeiro – 4. Modalidades de leis complementares e tipologias das normas gerais de direito financeiro: 4.1 Competências materiais típicas de direito financeiro – 4.1.1. Competência concorrente e normas gerais; 4.1.2 Normas gerais de direito financeiro propriamente ditas; 4.1.3 Normas gerais de direito financeiro para organização orçamentária; 4.1.4 Leis complementares para criação ou modificação de unidades federativas e desmembramentos urbanos – O papel de normas gerais de direito financeiro quanto às repercussões financeiras – 4.1.5. Normas gerais de direito financeiro para cooperação entre as pessoas do federalismo para equilíbrio do desenvolvimento e do bem estar – 4.1.6. Normas gerais de direito financeiro para pagamento de precatórios pelas unidades federativas; 4.1.7 Normas gerais de direito financeiro sobre distribuição do produto arrecadado de impostos entre as pessoas do federalismo fiscal; 4.1.8 Normas gerais de direito financeiro sobre despesas específicas – 4.1.9. Normas gerais de direito financeiro sobre previdência privada; 4.2 Leis complementares em matéria de direito tributário; 4.3 Vedações de uso de medidas provisórias e de leis delegadas em matérias reservadas às leis complementares – 5. Resoluções do Senado Federal e uniformidade das alíquotas dos impostos estaduais – 6. Considerações finais.

1. Fontes normativas do Federalismo: lei complementar e normas gerais de direito financeiro – Introdução

No âmbito das fontes normativas de direito financeiro diretamente vinculadas ao federalismo, afora a *Constituição*, tem-se as leis complementares, que veiculam as *normas gerais de direito financeiro*, nas suas diversas modalidades. Nesta feição, cumprem papel de homogeneização das regras comuns, ou como alude Aliomar Baleeiro: “*O interesse da unidade nacional, a segurança e a comodidade dos contribuintes, a eficiência da Administração clamam por essa codificação*”. Temos ainda as *resoluções do Senado Federal*, com eficácia de lei, para estatuir as alíquotas dos impostos definidos na *Constituição*, por coordenação política do Senado, e os *convênios*,¹ os quais visam instituir vínculo jurídico entre as unidades federativas.

1. CTN: “Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: (...) IV – os *convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios*. (...) Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito

Como se verifica, o federalismo reclama instrumentos normativos que permitam harmonizar ou uniformizar relações ou condutas dos entes federativos entre si, das quais as “leis complementares”, acompanhadas de “normas gerais de direito financeiro”, como conteúdo, são apenas uma das suas modalidades. Mantidas a autonomia legislativa e competências, cabe às unidades o dever de respeitar também resoluções editadas pelo Senado ou convênios. Portanto, no federalismo deve-se manter o regime de “*self-rule plus shared rule*”,² como bem sintetizado por Daniel Elazar, porquanto a *autonomia* da unidade requer também *heteronomia*, com normas externas de regulação das relações interestatais, no âmbito interno do federalismo.

Após o federalismo tributário da Constituição de 1891, com a liberdade para legislar, na criação de leis próprias, logo verificou-se a necessidade de alguma uniformidade dos critérios comuns, com lei nacional, mormente nas competências de direito financeiro. Nos Estados Unidos não foi diferente. No Governo Roosevelt, a partir de 1937, com o “New Deal”, em virtude de diversas dificuldades econômicas,³ o *dual federalism* que prosperava entre Estados e União, com prevalência das autonomias estaduais, deu ensejo a diversas intervenções federais. Como a Constituição não trazia regras próprias para regular esse novo modelo, foram empregados os convênios entre Estados, ou entre a União e os Estados, com *legislação recíproca* (*reciprocal legislation*) ou *legislação uniforme* (*uniform legislation*), a depender da matéria regulada.

Para melhor esclarecimento, vale recobrar as críticas a esse estado de coisas à época da criação do federalismo brasileiro, diante da descentralização da administração pública, como bem arremata João Martins de Oliveira:

“Em cada uma das unidades federativas, legiferaram assembleias que construíram os mais variados e extravagantes sistemas tributários. (...) O brasileiro que se transferisse de uma unidade para outra, surpreendia-se com a nomenclatura, o sistema e os processos de arrecadação dos impostos, recebendo a impressão de que havia transposto as fronteiras de seu país. (...) Bom seria que, com a mesma ideia de padronizar os tributos no Brasil, se criasse a Lei Geral Tributária, à laia do que se fez na Alemanha. (...) Evitar-se-á que a jurisprudência a todo momento invada o terreno do direito privado em busca de normas que, analogamente, são aplicadas às questões fiscais, cujas soluções exigem, no entanto, o emprego dos princípios e conceitos do direito público”.⁴

Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.”

2. ELAZAR, J. Daniel. *American Federalism: A View from the States*. New York: Thomas Y. Crowell Company, 1966. p. 12.
3. Cf. DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 236. RANIERI, Nina. Sobre o federalismo e o estado federal. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, São Paulo: Ed. RT, 1995, n. 9, p. 92; HORTA, Raul Machado. *Direito constitucional*. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 326.
4. OLIVEIRA, João Martins. *Direito fiscal*. Rio de Janeiro: Livraria Jacinto, 1943. p. 27-28.

Com a Constituição de 1946, que aprofunda o federalismo cooperativo com direcionamento “centrípeto”, surge no nosso ordenamento a primeira medida legislativa voltada a eliminar aquela dispersão administrativa e legislativa, sem afetar a autonomia das pessoas do federalismo, com a criação das “normas gerais” em matéria de direito financeiro (art. 5.º, XV, *b*). Nesta Constituição, as *normas gerais* voltavam-se para as “matérias”, sob influência do art. 11 da Constituição de Weimar, e não para as “formas legislativas”.⁵ Isso explica porque a doutrina insistia na equivalência entre “normas gerais” e “princípios gerais”.⁶ A inspiração no modelo alemão era evidente.

Eis sua redação:

“Art 5.º Compete à União: (...)

XV – legislar sobre: (...)

b) *normas gerais de direito financeiro*; de seguro e previdência social; de defesa e proteção da saúde; e de regime penitenciário.”

A introdução das “normas gerais” (matérias vinculantes para subordinar outras leis) não coincide com o meio legislativo formal, que é a “lei complementar”, que só nos chegou com a Constituição de 1967. Até este momento, não havia qualquer relação necessária entre normas gerais e leis complementares.

O embrião das “leis complementares” surge no direito brasileiro com a EC 4/1961, cujo art. 22 assim dispunha: “Poder-se-á completar a organização do sistema parlamentarista de governo ora instituído mediante leis votadas nas duas Casas do Congresso Nacional, pela *maioria absoluta dos seus membros*” (vale notar que esse procedimento de votação dúplice já persistia na Constituição de 1946). Devidamente colocado o tema, não era ainda a fonte normativa que dela hoje conhecemos. Somente com a EC 18, de 01.12.1965, e, a seguir, com a Constituição de 1967, é que as leis complementares passaram a ser reconhecidas como fontes formais para distintas matérias, e, para veicular as “normas gerais”, a partir da Constituição de 1967.

A Constituição de 1967 assim dispunha quanto à lei complementar: “Art. 49. O processo legislativo compreende a elaboração de: (...) II – *leis complementares* à

5. A Constituição de Weimar (11.08.1919), ao estabelecer a possibilidade de o “Reich” legislar sobre “princípios”, inclusive em matéria financeira, trazia nos seus arts. 10 e 11 a origem das “normas gerais” da Constituição de 1946, dispostos nos seguintes moldes (tradução livre, a partir de versões em inglês): “Art. 10. O Reich pode, por meio da legislação, estabelecer princípios para: (...)”. “Art. 11. O Reich pode, por meio da legislação, estabelecer princípios sobre o cabimento e o tipo de elevação de impostos estaduais, enquanto estes forem necessários para: (1) Prejuízo para receita federal ou das relações comerciais do Reich; (2) Bitributação; (3) Carga excessiva ou obstrução de tráfego do uso da infraestrutura pública e estabelecimento de emolumentos (taxas); (4) desvantagens fiscais dos bens importados em relação aos seus próprios Produtos, em relações entre os diferentes países e regiões do país; (5) descartar os subsídios à exportação ou para preservar os interesses importantes da empresa.”

6. Como se pode conferir em: SOUSA, Rubens Gomes de. Normas gerais de direito financeiro. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, vol. 37, p. 12-34, 1954.

Constituição.” Certamente, ao referir-se a este papel funcionalmente “complementar” à Constituição, compreende-se a opção de alguns estudiosos pela apreensão desta como equivalente de “lei constitucional” ou à semelhança da “lei orgânica” francesa. No que concerne às competências em matéria financeira, assim dispunha o art. 8.º “*Compete à União: (...) XVII legislar sobre: (...) “c) Normas gerais de direito financeiro; de seguro e previdência social; de defesa e proteção da saúde; de regime penitenciário.*” E quanto ao direito tributário, o art 19, § 1.º, assim dispunha: “*Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário.*”

Diante dessa forma de aparição textual, parcela da doutrina passou a defender que as leis complementares e especialmente aquelas veiculadoras de normas gerais, no Brasil, seriam mesmo equivalentes à *loi organique*, prevista no art. 46 da Constituição francesa de 1958, e, segundo o art. 34, com reserva de lei à matéria financeira.⁷ Ademais,

7. A Constituição francesa reserva a matéria financeira à lei orgânica e confere preeminência às suas disposições, o que tem sido reiteradamente confirmado pelo “Conseil Constitutionnel”. Para melhor clareza, vejamos o texto normativo e decisão relativa ao tema.

“Article 34. La loi est votée par le Parlement. La loi fixe les règles concernant: (...) – l’assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures; le régime d’émission de la monnaie. (...) Les lois de finances déterminent les ressources et les charges de l’État dans les conditions et sous les réserves prévues par une loi organique. Des lois de programme déterminent les objectifs de l’action économique et sociale de l’État. Les dispositions du présent article pourront être précisées et complétées par une loi organique. (...) Article 46. *Les lois auxquelles la Constitution confère le caractère de lois organiques sont votées et modifiées dans les conditions suivantes.* Le projet ou la proposition n’est soumis à la délibération et au vote de la première assemblée saisie qu’à l’expiration d’un délai de quinze jours après son dépôt. La procédure de l’article 45 est applicable. Toutefois, faute d’accord entre les deux Assemblées, le texte ne peut être adopté par l’Assemblée Nationale en dernière lecture qu’à la majorité absolue de ses membres. Les lois organiques relatives au Sénat doivent être votées dans les mêmes termes par les deux assemblées. Les lois organiques ne peuvent être promulguées qu’après déclaration par le Conseil Constitutionnel de leur conformité à la Constitution.”

Atualmente, está em vigor, em matéria de finanças, a *Loi organique n. 2005-779 du 12 juillet 2005 modifiant la loi organique n. 2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances*

Decisão do Conselho Constitucional: “Considérant que, d’une part, aux termes de l’article 34 de la Constitution, ‘les lois de finances déterminent les ressources et les charges de l’État dans les conditions et sous les réserves prévues par une loi organique’; que, d’autre part, aux termes de l’article 4 de l’ordonnance du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances, laquelle constitue la loi organique visée par la disposition précitée de la Constitution, ‘les taxes parafiscales perçues dans un intérêt économique ou social, au profit d’une personne morale de droit public ou privé autre que l’État, les collectivités territoriales et leurs établissements publics administratifs, sont établies par décret en Conseil d’État, pris sur le rapport du ministre des Finances et du ministre intéressé. La perception de ces taxes au-delà du 31 décembre de l’année de leur établissement doit être autorisée chaque année par une loi de finances’; Qu’il résulte de ces dispositions que la perception des taxes dont il s’agit ne fait l’objet que d’une autorisation annuelle du Parlement, à l’occasion de laquelle celui-ci exerce son contrôle sur la gestion financière antérieure de la personne morale considérée;

vale recordar que a competência para “decretar *leis orgânicas* para a completa execução da Constituição”, com matérias previamente reservadas, já se encontrava no art. 39 da Constituição de 1934,⁸ sob a influência das normas de “princípios” dos art. 10 e 11 da Constituição de Weimar.

Apesar de toda a confusão gerada, a única semelhança entre a “lei orgânica” francesa e a “lei complementar” brasileira da Constituição de 1967 poderia resumir-se à hierarquia sobre a lei ordinária, ao tempo que ambas subordinam-se à Constituição (o que não se via muito claro na Constituição de 1934). Entretanto, não há que se falar em hierarquia necessária das leis complementares sobre as leis ordinárias, o que fica a depender de cada competência. Ao mais, a França é um país unitário, e a “lei orgânica” não tem ali a função de prevalecer sobre as legislações de outras unidades federativas, vocacionada à uniformização das matérias que lhes são reservadas.

Na atualidade, a Constituição define competências com matérias de “normas gerais”, que podem ser veiculadas por leis ordinárias ou segundo a forma de “lei complementar”, neste caso, numa espécie de “reserva de lei complementar”, quando exigida de modo expresso pelo texto constitucional.

Como veremos, as leis complementares cumprem duas funções basilares em nosso sistema federativo: de integração orgânica das competências federativas, para obter coerência, uniformidade ou harmonização das leis das pessoas políticas (i); e, para os destinatários mediatos, a função de segurança jurídica das fontes, ao estabelecer certa jurídica quanto aos critérios jurídicos empregados pelas leis dos entes federativos, vinculados às “normas gerais” (ii).

que cette autorisation ne saurait être renouvelée en cours d'exercice sans qu'il soit porté atteinte au principe ainsi posé de l'annualité du contrôle parlementaire et aux prérogatives que le gouvernement dent des dispositions précitées pour l'établissement desdites taxes, ce, même au cas où le pouvoir réglementaire établit ces taxes à un nouveau taux. (...). 3. Considérant que, conformément au principe posé par l'article 4 de ladite ordonnance organique et ci-dessus analysé, la perception de cette taxe parafiscale doit faire l'objet d'une seule autorisation annuelle du Parlement; que, dès lors, les dispositions de l'article 17 de la loi de finances rectificative pour 1960, selon lesquelles: 'lorsque les taux de redevance pour droit d'usage de postes de radiodiffusion et télévision sont modifiés postérieurement à l'autorisation de perception accordée par le Parlement pour l'année en cours, les redevances établies sur la base des nouveaux taux ne peuvent être mises en recouvrement qu'après autorisation donnée conformément aux dispositions de l'article 14 de la loi 59-1454 du 26 décembre 1959, dans la plus prochaine loi de finances', ne peuvent être regardées comme conformes aux prescriptions de l'ordonnance du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances et par suite à celles de l'article 34 de la Constitution qui renvoie expressément à ladite loi organique” (Décision 60-8 DC du 11 août 1960, *Journal officiel* du 13 août 1960, p. 7599. *Recueil*, p. 25).

Cf. VELLOSO, Carlos Mario da Silva. Lei complementar tributária. *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo: Malheiros, n. 235, p. 117-138, jan.-mar. 2004.

8. Constituição de 1934: “Art. 39. Compete privativamente ao Poder Legislativo, com a sanção do Presidente da República: 1) *decretar leis orgânicas para a completa execução da Constituição*; (...)”.

2. Lei complementar na Constituição

Para a geração dos autores que escreveram sobre o papel da “lei complementar” à luz da Constituição de 1967, como Geraldo Ataliba ou Celso Ribeiro Bastos, estas poderiam ser definidas pela “essência”, ao entendimento de que a relação com a Constituição definiria a tipologia da lei que completaria a Constituição, numa espécie de “lei constitucional”⁹ para “completar” aquelas normas constitucionais desprovidas de autoexecutoriedade (*self-executing*). Esta seria a noção de “lei complementar clássica”, como destaca Celso Bastos, à qual se somaria o modelo brasileiro de quórum qualificado, como sua versão “moderna”, a exemplo do que se vê em outros países (lei orgânica francesa).

Pinto Ferreira, de modo equivalente, distinguia as leis complementares entre “ontológicas” (leis que completam a Constituição) e “formais” (as que estão previstas na Constituição para procedimentos especiais e qualificados).

Essas formulações que conferiam alguma preferência necessária para as leis complementares foram todas superadas, mormente após a Constituição de 1988.

No estudo das leis complementares, deveras, é fundamental a recomendação de Paulo de Barros Carvalho, quanto à unidade dos elementos normativos do ordenamento jurídico, ou, nos seus dizeres: “A ordenação jurídica é una e indecomponível”.¹⁰ De fato, com o estudo das leis complementares não se pode pretender destacar suas unidades do todo nomológico, nas suas complexas relações, textuais e interestaduais, de coordenação e de subordinação. Diante disso, em termos sintáticos e semânticos, as leis complementares cumprem competências constitucionais exclusivas, sempre integradas às demais leis ordinárias, cuja hierarquia dependerá apenas da “função”.

O direito positivo brasileiro é fortemente escalonado e com espécies normativas bem demarcadas quanto às funções a serem exercidas no processo legislativo.¹¹

-
9. “As normas completáveis existem porque são encontráveis as complementares. Estas, por sua vez, ganham vida porque a Lei Maior possui normas demandantes da sua existência” (BASTOS, Celso Ribeiro. *Lei complementar – teoria e comentários*. São Paulo: Saraiva, 1985. p. 7). Em seguida, Celso Bastos chega à seguinte definição: “Lei complementar é, pois, toda aquela que contempla uma matéria a ela entregue de forma exclusiva e que, em consequência, repele normações heterogêneas, aprovada mediante um *quorum* próprio de maioria absoluta”.
 10. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário – linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 387. Cf. BORGES, José Souto Maior. Sobre o todo e suas partes no sistema tributário nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 218, p. 107-129, 2013.
 11. “Do ponto de vista jurídico, o princípio federativo manifesta-se na incidência de duas ordens jurídicas parciais, com seus respectivos órgãos, sobre o mesmo território nacional. Disso decorre a existência de pelo menos duas instâncias decisórias, correspondentes a um governo central e a governos locais, dos quais emanam normas de diferentes categorias, mas não, necessariamente, de hierarquia diversa. As normas que integram uma das ordens parciais (a federal, por exemplo) são produzidas e aplicadas com observância das normas gerais de competência, que, ao delimitarem os limites de atuação dos seus agentes, preservam, simultaneamente, o âmbito de validade da outra ordem parcial” (PEDROSA, Bernadette).

Quando coincide com a função de “norma geral”, a reserva de lei complementar assume capacidade de funcionar como vinculante da *validade* de normas subordinadas, como são aquelas do parágrafo único do art. 59, em termos formais, relativas ao processo legislativo, e, em sentido material, aquelas normas gerais cujas leis subordinadas dependem materialmente das suas determinações. Em ambos os casos, a lei complementar terá caráter de “norma de estrutura”, e, na ausência dos requisitos destas, justifica-se o controle de constitucionalidade, para resgatar a ordem jurídica violada.

Têm-se, ainda, as leis complementares condicionantes da *eficácia* das leis subordinadas (art. 24, § 3.º). Neste caso, leis anteriores ou posteriores das pessoas do federalismo devem manter permanente relação de conformidade com suas disposições, com cessação da eficácia quando sobrevier “norma geral” com tratamento diverso, o qual prevalecerá, sempre.

E vamos encontrar leis complementares que não cumprem funções de normas gerais e, por conseguinte, não apresentam diferença eficaz em relação às demais leis ordinárias, desprovidas de qualquer hierarquização no sistema jurídico em relação às leis ordinárias.¹²

Para regular matérias com reserva constitucional expressa para serem veiculadas por “leis complementares”, além do próprio procedimento mais complexo, de maioria absoluta (art. 69 da CF), a única distinção que se evidencia é quanto à matéria. Entre a matéria e a forma legislativa de lei complementar não se afirma uma imposição de hierarquia necessária. Por isso, quando a lei complementar é exigida para matéria de competência exclusiva da União, sem qualquer afetação às demais unidades, isso não impõe assunção de hierarquia como uma imposição do ordenamento. Como dito acima, a hierarquização das normas dependerá da função da regra de competência que a reclama.

Lei complementar é forma, veículo legislativo de introdução de normas, como modalidade de “fonte legislativa”. A finalidade das *leis complementares*, e tanto mais como “normas gerais em matéria de direito financeiro”, foi sempre aquela da busca de redução das divergências das leis, para assegurar a unidade econômica do federalismo, ao que a Constituição de 1988 exige expressamente sua reserva a certas matérias (art. 24, I; art. 163; art. 18, §§ 2.º, 3.º e 4.º; art. 25, § 3.º; art. 23, parágrafo único; art. 43, § 1.º, I e II; art. 100, § 15; art. 146; art. 161; art. 165, § 9.º, I e II; art. 166, § 6.º; art. 168; art. 169; art. 195, § 11; art. 198, §§ 2.º e 3.º; art. 202).

Perspectivas do federalismo brasileiro. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, Belo Horizonte: UFMG, n. 52, p. 108, jan. 1981).

12. “Quer enquanto critério de resolução de conflitos normativos, quer enquanto expressão da construção de um ordenamento, a hierarquia apela à ideia de supraordenação de determinado acto em relação a outro. Tal supraordenação, traduzindo a assunção da parte do ordenamento jurídico da ideia de escalonamento (*Stufenbau Theorie*), consiste numa posição de vantagem atribuída a uma norma em face de outra ou outras, assente no conseqüente reconhecimento (i) de um estatuto de parametricidade e (ii) de uma força normativa superior” (ROCHA, Joaquim Freitas da. *Constituição, ordenamento e conflitos normativos: esboço de uma teoria analítica da ordenação normativa*. Coimbra: Ed. Coimbra, 2008. p. 354).

Por isso, somente pode-se admitir a prevalência hierárquica sobre as leis dos entes federativos quando a competência de lei complementar é exercida na função de “normas gerais”, a justificar sua observância inexorável pelas leis das pessoas políticas. Uma hierarquia que se afirma mesmo quando adotada “lei ordinária”, como se dá nas hipóteses do art. 24, § 1.º da CF, ao dispor sobre a “competência concorrente” e atribuir à União o papel de estabelecer normas gerais (sem exigir lei complementar).

Um *primeiro* pressuposto para compreender as leis complementares consiste em afastar a figura ontológica da complementação do texto constitucional e da noção de “norma geral” como norma de eficácia contida ou limitada. Aceitar a noção de norma que “completa” a Constituição seria o mesmo que flexibilizar a Constituição, rígida em todos os seus contornos.

As competências concorrentes¹³ não são “normas programáticas” e as “normas gerais” identificadas pela Constituição não estão em espaço de indeterminação, com equivalência às normas carentes de eficácia imediata. Ou como disse Geraldo Ataliba: “O conceito de lei complementar está intimamente associado à distinção entre normas de eficácia plena e normas de eficácia contida e de eficácia limitada”,¹⁴ o que mais tarde veio a ser reformulado por ele.

O *segundo* pressuposto refere-se ao princípio da *legalidade*. Em matéria de lei complementar, opera como princípio da “reserva de lei” formal para todas aquelas que expressamente o texto constitucional exige sua adoção, sob pena de inconstitucionalidade formal, por descumprimento da regra de quórum qualificado (art. 69 da CF). Por ter eficácia idêntica às leis ordinárias, a Constituição não veda ou cria qualquer dificuldade para que *lei complementar* seja utilizada para qualquer matéria, independentemente de menção expressa (neste caso, manterá sempre o mesmo regime de lei ordinária).

A lei complementar, como veiculadora de “normas gerais”, estabelece critérios e regimes uniformes para que a União, Estados ou Municípios possam editar leis ordinárias, em compatibilidade vertical com estes conteúdos, sob pena de controle de constitucionalidade. Por tudo isso, confirma-se ser equívoco falar em hierarquia necessária entre lei complementar e leis ordinárias, numa acepção ontológica, a pretexto de “complementar” a Constituição, ou equivalente.

Por isso, como *terceiro* pressuposto, na relação entre as leis, a lei complementar não terá prevalência hierárquica sobre as demais leis, exceto nas hipóteses de “normas gerais”, por determinação expressa do § 2.º do art. 24 da CF, e como função da competência que exige a lei complementar. A prevalência de efeitos da lei complementar decorre da

13. “A competência exclusiva (*ausschliessliche Gesetzgebungskompetenz, exclusive power*) é a capacidade jurídica de exercer privativamente certas atribuições em uma determinada atividade. No polo antagônico está a competência concorrente (*konkurriente Kompetenz, concurrent power*), que é a capacidade jurídica de exercer determinadas atribuições, juntamente com outras entidades, em uma certa atividade” (FERREIRA, Pinto. *Princípios gerais do direito constitucional moderno*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1983. vol. 2, p. 918).

14. ATALIBA, Geraldo. *Lei complementar na Constituição*. São Paulo: Ed. RT, 1971. p. 28.

função da competência, e não da sua peculiar condição ontológica ou “topográfica”,¹⁵ ao tempo que parcela da doutrina observava que a lei complementar detinha preeminência porque estaria entre a Emenda à Constituição e a lei ordinária, no artigo de designação das espécies legislativas (atual art. 59 da CF).

Ora, nem a localização textual nem a representatividade votante são meios hábeis para definir hierarquia entre as leis. O efeito derogatório da hierarquização aplica-se às fontes normativas inferiores pela função da competência que o autoriza, e não como decorrência ontológica ou natural.

A distinção entre lei complementar e ordinária está unicamente definida pela matéria reservada e quórum qualificado de maioria absoluta, nos termos do art. 69 da CF.¹⁶ Diferenciação *ontológico-formal*, diria José Souto Maior Borges, ao fazer compor aqueles critérios formulados por Pinto Ferreira e aceitos inicialmente por Geraldo Ataliba, até modificar sua posição, para acompanhar a qualificação de Souto Borges.

3. Definição de “normas gerais” de competências concorrentes e sua aplicação ao direito financeiro

Dois são os instrumentos normativos por excelência do federalismo: leis complementares e convênios. Para as relações entre a União e as unidades federativas, com a função de garantir a estabilidade e redução de divergências entre as unidades descentralizadas, as normas gerais são veiculadas por *leis complementares*; para as relações interestaduais entre as unidades do federalismo, os *convênios*, que asseguram compromissos¹⁷ ou cumprem determinações autorizadas pela Constituição, como no caso dos

15. O art. 46 da Constituição de 1969, de fato, utilizava a seguinte terminologia: “I – emendas à Constituição; II – *leis complementares à Constituição*; III – leis ordinárias;”, o que levou a doutrina a laborar em equívocos (ATALIBA, Geraldo. *Lei complementar na Constituição*. São Paulo: Ed. RT, 1971. p. 29). Cf. ATALIBA, Geraldo. Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos estados e municípios: limites à norma geral – Código tributário nacional. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Ed. RT, n. 10, p. 46-80.

16. BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Ed. RT, 1975. p. 80-81; BORGES, José Souto Maior. Sobre o todo e suas partes no sistema tributário nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 218, p. 107-129, 2013; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 206; ATALIBA, Geraldo. Lei Complementar em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Ed. RT, n. 48, 1989; CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 10. ed. São Paulo: Ed. RT, 1997. p. 474-495.

17. Como exemplo: “Autorização legal e celebração de convênios entre o Estado do Paraná e a União para a construção de ferrovia entre os Municípios de Apucarana e Ponta Grossa. Pedido de ressarcimento, formulado pelo Estado do Paraná, de todos os gastos que despendeu na execução da obra do referido ramal ferroviário, integralmente localizado em seu território. Apuração da responsabilidade contratual da União alcançada por meio da interpretação do convênio firmado em 28-10-1968, mas, sobretudo, daquele que o substituiu, de 23-7-1971, posteriormente aditado em 24-12-1973. Avença cujos termos delimitaram, de forma específica, a responsabilidade financeira assumida pela União, traduzida em montante inferior aos custos globais do empreendimento. Constatação, em perícia judicial realizada, de que os valores

incentivos fiscais, a regular relações do “federalismo horizontal” (entre estados ou entre municípios). Estes convênios, em matérias tipicamente de finanças públicas, devem manter fiel compatibilidade com o disposto nas normas gerais de direito financeiro.

Como assinalado, as leis complementares cumprem papel de fundamental importância na Constituição Financeira, especialmente para estabelecer as *normas gerais* das matérias das competências concorrentes, como são aquelas de natureza financeira e orçamentária.

Para melhor compreensão, vale recordar as lições de Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, quanto à separação entre *Constituição Nacional*, que compreenderia aquela parcela de normas constitucionais aplicáveis a todos os entes do federalismo, e *Constituição Federal*, limitada aos conteúdos aplicados unicamente à União.¹⁸ O *Congresso Nacional* pode atuar como *legislador federal*, ao exercer as competências reservadas à União, e, ao mesmo tempo, como *legislador nacional*,¹⁹ nas competências subordinantes para as quatro pessoas políticas, como se verifica nas competências concorrentes do art. 24, I, da CF, na função de “normas gerais”. A lei complementar pode ser utilizada numa e noutra função.

Conforme o art. 24 da CF, cabe à União, por leis ordinárias, criar *norma geral condicionante das leis estaduais* (e também dos Municípios),²⁰ nas suas leis internas, nos seguintes termos:

repassados pela União somados com os que se viu compelida a pagar para a extinção da dívida do Estado paranaense com o consórcio Transcon-Amurada (ACO 381) superaram, em muito, o quantum efetivamente devido pela requerida. Alegação de inadimplência rejeitada. (...) Ação cível originária cujo pedido formulado se julga, por maioria de votos, improcedente” (ACO 453, rel. p/ o ac. Min. Ellen Gracie, j. 24.05.2007, Plenário, DJe 15.02.2008.)

18. Como menciona Ricardo Lobo Torres: “Parece-nos que, no Brasil, que adota o critério da minuciosa nominação dos impostos, da exaustiva enumeração dos tributos e inclusive da definição de vários fatos geradores, a Constituição Tributária é *dualista*: contém o sistema tributário nacional e o sistema tributário federado” (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. vol. 1, p. 318).
19. Como as define Regis de Oliveira, “as normas gerais são regras expedidas pelo Congresso Nacional e aplicáveis a Estados, Distrito Federal e Municípios, cuidando de Direito Financeiro, dele orientadoras, e operando a integração do sistema” (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. São Paulo: Ed. RT, 2013. p. 122. Cf. TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Leis complementares em matéria tributária: aspectos práticos atuais*. São Paulo: Manole, 2003. 390 p.).
20. Como observa Fernando Scaff: “O tema das *normas gerais* insere-se no contexto federativo, visando uniformizar procedimentos em um sistema descentralizado de poder. Como dar alguma unidade em um sistema descentralizado? Este é o papel das *normas gerais*, que vinculam todos os entes federados a adotar uma conduta minimamente uniforme em certos temas” (SCAFF, Fernando Facury. Normas gerais de direito financeiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 31). Sobre a função de uniformidade, veja-se: SOUSA, Rubens Gomes de. Normas gerais de direito financeiro. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, vol. 37, p. 12-34, 1954.

“§ 1.º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2.º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3.º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4.º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário”.

As matérias de legislação concorrente, na competência da União, limitar-se-ão sempre a estabelecer *normas gerais*, que não poderão excluir a competência plena dos Estados para tratar das matérias reservadas a estes, os quais deverão atuar de modo *suplementar*, mas apenas em relação à matéria regulada pela norma geral, como prescreve o art. 24 da Constituição.

As leis das unidades federativas serão sempre *suplementares* das normas gerais nacionais, vedados quaisquer conflitos com estas.²¹ A União, no exercício da competência para edição de normas gerais, não deve esgotar a matéria, mas estabelecer aqueles aspectos formais e materiais que reclamam a unidade e coerência em nível nacional, defeso impedir ou inibir as competências dos entes do federalismo cooperativo.

A noção do conteúdo passível de “normas gerais” de direito financeiro, “de lege ferenda”, porém, ainda é muito discutível quanto ao seu alcance material, para controle da exata delimitação do espaço reservado à União, na legislação concorrente.

Carvalho Pinto, dentre outros, assim definiu o conceito de “normas gerais”, a saber:

“(a) não são normas gerais as que objetivem especialmente uma ou algumas dentre várias pessoas congêneres de direito público, participantes de determinadas relações jurídicas; (b) não são normas gerais as que visem, particularizadamente, determinadas situações ou institutos jurídicos, com exclusão de outros, da mesma condição ou espécie; (c) não são normas gerais as que se afastem dos aspectos fundamentais ou básico, descendo a pormenores ou detalhes”.²²

21. Como já decidiu o STF: “Se é certo, de um lado, que, nas hipóteses referidas no art. 24 da Constituição, a União Federal não dispõe de poderes ilimitados que lhe permitam transpor o âmbito das normas gerais, para, assim, invadir, de modo inconstitucional, a esfera de competência normatizada dos Estados-membros, não é menos exato, de outro, que o Estado-membro, em existindo normas gerais veiculadas em leis nacionais (como a Lei Orgânica Nacional da Defensoria Pública, consubstanciada na LC 80/1994), não pode ultrapassar os limites da competência meramente suplementar, pois, se tal ocorrer, o diploma legislativo estadual incidirá, diretamente, no vício da inconstitucionalidade. A edição, por determinado Estado-membro, de lei que contrarie, frontalmente, critérios mínimos legitimamente veiculados, em sede de normas gerais, pela União Federal ofende, de modo direto, o texto da Carta Política. Precedentes” (STF, ADI 2.903, Plenário, rel. Min. Celso de Mello, j. 1.º.12.2005).

22. CARVALHO PINTO. *Normas gerais de direito financeiro*. São Paulo: Prefeitura do Município de São Paulo, 1949. p. 24; BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Ed. RT, 1975. p. 80-81.

Para Geraldo Ataliba, a norma geral de direito financeiro deveria 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”.²³ Aliomar Baleeiro, por sua vez, via nas normas gerais a tarefa de aperfeiçoamento de todo o sistema tributário, pela capacidade de harmonização da legislação das unidades federativas, ao formular critérios formais comuns e estabelecer um sistema de coerência, previsibilidade e certeza jurídica.²⁴

Em que pese a procedência das afirmações que pretendem similar demarcação conceitual, preferível destacar, a cada competência, como a Constituição estabeleceu sua distribuição. Basta verificar a diferenciação entre as competências, dispersas ao longo de toda a Constituição, de “direito tributário”, “direito financeiro”, “direito penitenciário”, “direito econômico”, “direito urbanístico” e “direito orçamentário” (art. 24, I e II, da CF), que não se equivalem quanto aos modelos e matérias reservadas a leis complementares.

As normas gerais de direito financeiro são normas de supraordenação com prevalência sobre as leis dos entes federativos, segundo matérias reservadas expressamente por competências especializadas dispostas na Constituição e geralmente veiculadas por lei complementar.

4. Modalidades de leis complementares e tipologias das normas gerais de direito financeiro

Não há matéria para a qual a lei complementar poderia ser mais exigida do que aquelas da Constituição Financeira. Nesta, o Congresso Nacional cumpre funções de legislador nacional, por meio de “normas gerais de direito financeiro”, vinculante para todos os entes da Federação, ou apenas para todos os Estados ou todos os Municípios, salvo aqueles casos excepcionais de servir como lei da própria União, de reforço ao procedimento legislativo de aprovação.²⁵

23. ATALIBA, Geraldo. Normas gerais de direito financeiro. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1965. p. 58; MACHADO, Hugo de Brito. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Malheiros, 2010. 247 p.; _____. Segurança jurídica e a questão da hierarquia da lei complementar. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário e ordem econômica: homenagem aos 60 anos da ABDF*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 257-276; ATALIBA, Geraldo. Imposto sobre serviços: competência tributária é, eminentemente, legislativa – matéria constitucional – função das normas gerais de direito tributário – ampla autonomia tributária do município – tributação dos serviços de vigilância bancária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Ed. RT, vol. 10, n. 35, p. 68-93, 1986.

24. “O interesse da unidade nacional, a segurança e a comodidade dos contribuintes, a eficiência da Administração clamam por essa codificação” (BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 14).

25. “O art. 24 da CF compreende competência estadual concorrente não cumulativa ou suplementar (art. 24, § 2.º) e competência estadual concorrente cumulativa (art. 24, § 3.º). Na primeira hipótese, existente a lei federal de normas gerais (art. 24, § 1.º), poderão os Estados e o Distrito Federal, no uso da competência suplementar, preencher os vazios da lei federal

Parcela da doutrina limita as *normas gerais de direito financeiro* ao texto do art. 163 da CF, numa redução inexplicável de fenômeno normativo que se encontra em diversos dispositivos. A Constituição Financeira abrange, porém, toda a Constituição, logo, não se pode reduzir apenas àquela hipótese, tampouco às que dispõem sobre matéria tributária e orçamentária, sem cabimento para as demais modalidades de normas gerais de direito financeiro, como veremos.

A Constituição Financeira foi expressa quanto às matérias especializadas para as quais se tem a “reserva” de lei complementar aplicável às normas gerais de direito financeiro, no que deve ser plenamente respeitada pelos seus destinatários, sem que isso represente qualquer renúncia ou perda de autonomia federativa.²⁶ É importante distinguir as modalidades de leis complementares, como se passa às suas distintas modalidades.

As competências em matéria concorrente, como a financeira e orçamentária, encontram na Constituição duas formas de vinculação quanto à possibilidade de as pessoas do federalismo adotarem suas leis enquanto não sobrevier a norma geral, veiculada por lei complementar. O regime do art. 24 admite a legislatura até que a lei complementar seja editada, como *lei complementar de normas gerais condicionantes*; mas casos há em que a lei complementar afasta expressamente essa possibilidade, o que denominamos de *lei complementar de normas gerais autorizativas*. Basta pensar nas disposições dos arts. 18 e 25 sobre criação de Municípios ou regiões metropolitanas. Até que sejam editadas, não poderão ser criadas, como foram assim declaradas inconstitucionais todas as leis estaduais criadoras de Municípios.

Leis complementares de normas gerais autorizativas. Esta hipótese abrange as competências constitucionais exercidas com impedimento para que os entes federativos possam legislar de modo prévio, logo, afastada a aplicação do § 3.º do art. 24. Lei ordinária que venha a ser editada antes da lei complementar inquina-se de inconstitucionalidade formal, por expressa disposição constitucional. Celso Bastos denomina essa modalidade

de normas gerais, a fim de afeiçoá-la às peculiaridades locais (art. 24, § 2.º); na segunda hipótese, poderão os Estados e o Distrito Federal, inexistente a lei federal de normas gerais, exercer a competência legislativa plena ‘para atender a suas peculiaridades’ (art. 24, § 3.º). Sobrevindo a lei federal de normas gerais, suspende esta a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário (art. 24, § 4.º). A Lei 10.860, de 31-8-2001, do Estado de São Paulo foi além da competência estadual concorrente não cumulativa e cumulativa, pelo que afrontou a CF, art. 22, XXIV, e art. 24, IX, § 2.º e § 3.º” (ADI 3.098, rel. Min. Carlos Velloso, j. 24.11.2005, Plenário, DJ 10.03.2006.) No mesmo sentido: ADI 2.818, rel. Min. Dias Toffoli, j. 09.05.2013, Plenário, DJe 1.º.08.2013.

26. Como bem o diz Celso Cordeiro Machado: “O respeito à norma geral não pode representar uma abdicação a uma competência institucional, mas sim o reconhecimento de que o exercício dessa competência se insere no contexto de um sistema, cujo funcionamento orgânico há de ser preservado”. De outra banda, diz: “No estabelecimento de limites para a edição de normas gerais de direito financeiro, é fundamental, pois, que se seja escrupulosamente respeitada a competência tributária dos Estados e Municípios” (MACHADO, Celso Cordeiro. *Limites e conflitos de competência tributária no direito brasileiro*. Belo Horizonte: UFMG, 1968. p. 197).

de “leis complementares que são pré-requisito indispensável à edição de lei ordinária (ou ato normativo que lhe faça as vezes)”.²⁷ Como se verifica, sem a autorização prévia da lei complementar, o ente federativo queda-se impedido de legislar.

Leis complementares de normas gerais condicionantes (art. 24). As normas gerais que atendem àquelas disposições dos §§ 3.º e 4.º do art. 24 condicionam a legislação dos entes federativos, mas não impedem o exercício da competência. Este é o regime ordinário das “normas gerais”, diferentemente daquele das autorizativas, que são exceções em relação ao efeito vinculante e impeditivo de legislação, até que advenha a “autorização”. Em termos cronológicos, a Constituição admite que, em matérias de competência concorrente, possa ocorrer a edição e vigência da lei ordinária do ente federativo, ainda que pendente a edição da lei veiculadora de “norma geral”.²⁸

Nesta hipótese, nada impede que posteriormente os Estados (e Municípios) possam continuar a legislar, desde que observada a parametricidade necessária de

27. BASTOS, Celso Ribeiro. *Lei complementar – teoria e comentários*. São Paulo: Saraiva, 1985. p. 40.

28. Esta modalidade normativa contempla parâmetro aferidor da validade da norma infraordenada e possui tanto poder derogatório como resistência derogatória (capacidade derogatória plena), nas palavras de Joaquim Freitas da Rocha: “A norma hierarquicamente superior encontra-se revestida de um invólucro protector que se projecta num duplo sentido: é uma norma que pode eventualmente afectar a eficácia de outras normas que com ela conflituem e é uma norma que não pode ver a sua eficácia afectada por outras normas que com ela conflituem. Queremos com isto significar que as normas que, numa dimensão de escalonamento, se considerem superiores são portadoras de uma posição de supremacia que as dota de um poder duplamente perspectivado: por um lado, um poder de afastar do ordenamento as normas que não lhes sejam superiores e, por outro lado, um poder de resistir ao afastamento por parte das normas que lhes sejam inferiores. Para significar linguisticamente este poder bicéfalo podemos convocar a designação ‘força derogatória’ – activa no primeiro caso (ou *poder derogatório*), e passiva no segundo (ou *resistência derogatória*)” (ROCHA, Joaquim Freitas da. *Constituição, ordenamento e conflitos normativos: esboço de uma teoria analítica da ordenação normativa*. Coimbra: Ed. Coimbra, 2008. p. 325). Nesse particular, o STF reclama o exame material da divergência entre as leis das unidades federadas: “Nas hipóteses de competência concorrente (CF, art. 24), nas quais se estabelece verdadeira situação de condomínio legislativo entre a União Federal e os Estados-membros (Raul Machado Horta, *Estudos de direito constitucional*, p. 366, item 2, 1995, Del Rey). daí resultando clara repartição vertical de competências normativas, a jurisprudência do STF firmou-se no sentido de entender incabível a ação direta de inconstitucionalidade, se, para o específico efeito de examinar-se a ocorrência, ou não, de invasão de competência da União Federal, por parte de qualquer Estado-membro, tornar-se necessário o confronto prévio entre diplomas normativos de carácter infraconstitucional: a legislação nacional de princípios ou de normas gerais, de um lado (CF, art. 24, § 1.º), e as leis estaduais de aplicação e execução das diretrizes fixadas pela União Federal, de outro (CF, art. 24, § 2.º). Precedentes. É que, tratando-se de controle normativo abstrato, a inconstitucionalidade há de transparecer de modo imediato, derivando, o seu reconhecimento, do confronto direto que se faça entre o ato estatal impugnado e o texto da própria CR” (ADI 2.344-QO, rel. Min. Celso de Mello, j. 23.11.2000, Plenário, DJ 02.08.2002.). No mesmo sentido: ADI 2.876, rel. Min. Cármen Lúcia, j. 21.10.2009, Plenário.

conteúdos, para que não se verifique qualquer contrariedade com a lei veiculadora da “norma geral”. Quer dizer, a lei prévia não cessa sua eficácia após a publicação da “norma geral”. Não se impede a recepção da lei local em tudo quanto se mantenha em conformidade com a lei nacional, e igualmente eventuais inclusões ou modificações posteriores, desde que atendidos os requisitos materiais e formais da “norma geral”. Afasta-se, somente, a eficácia limitadamente ao que for contrário ao conteúdo da “norma geral”, e nada mais.

A Constituição veda a contradição sucessiva entre a lei ordinária do ente federativo e a lei de norma geral, com prevalência desta sobre aquela. A partir da edição da norma geral, a conformidade com a Constituição passa a ser uma questão de validade e nenhuma regra subordinada pode manter-se em incompatibilidade material com seu conteúdo, em virtude do seu “poder derogatório” e “resistência derogatória”.

4.1 *Competências materiais típicas de direito financeiro*

As leis complementares em matéria de direito financeiro podem ser conhecidas segundo as funções a serem exercidas, entre autorizativas e condicionantes, como se vê a seguir, nas distintas competências da União com eficácia vinculante para todas as pessoas do federalismo, em caráter geral, ou limitadamente a Estados ou Municípios.

4.1.1 *Competência concorrente e normas gerais*

Como foi mencionado, conforme o art. 24, I e II, da CF, compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre direito tributário, *financeiro*, penitenciário, econômico, urbanístico e *orçamentário*. Pelo § 1.º, no âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

Leis ordinárias não podem ser utilizadas porque, em matéria financeira, estas regras foram reservadas à “lei complementar” nas distintas disposições, de modo expresso.

4.1.2 *Normas gerais de direito financeiro propriamente ditas*

Conforme o art. 163, I, lei complementar disporá sobre *finanças públicas*. A competência para estabelecer as normas gerais sobre as “finanças públicas” é usada aqui como equivalente de “atividade financeira do Estado”, ou seja, abrangente de todo o conteúdo da competência do art. 24, I e II, da CF.²⁹

Como matérias específicas receberam igual exigência de “reserva de lei complementar”, a competência de normas gerais sobre as “finanças públicas” queda-se como se fosse uma competência “residual”, ou seja, aplicável a todo o conteúdo do direito financeiro que não esteja no rol daquelas matérias para as quais há reserva de lei complementar expressa, como a tributária, a orçamentária, a fiscalização e controles e outras.

29. Sobre o tema, veja-se o abrangente estudo: MARTINS, Ives Gandra da Silva. As finanças públicas na Constituição Federal. In: _____; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 103-176.

A lei complementar do art. 163, I, da CF identifica-se com as normas gerais condicionantes, ou seja, as leis das unidades federativas serão sempre válidas e eficazes até que sobrevenha lei expressa sobre determinando conteúdo.

As competências do art. 163 prescrevem ainda competências sobre os regimes de fiscalização, critérios de dívida pública e condições especiais de créditos voltados para o desenvolvimento regional, para evitar a pulverização das políticas locais e afirmar a unidade da federação, assim como para instituir regimes especiais da União.

Neste rol temos leis complementares federais, unicamente aplicáveis à União, quando não há que se falar de normas gerais, por não terem função de uniformização, e tampouco de hierarquia³⁰ das leis complementares sobre as demais. O constituinte quis apenas o quórum qualificado para aprovação. São elas: II – dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo Poder Público; V – fiscalização das instituições financeiras; e VII – compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional.

Como *normas gerais condicionantes*, remanescem as seguintes competências: III – concessão de garantias pelas entidades públicas; IV – emissão e resgate de títulos da dívida pública; V – fiscalização financeira da administração pública direta e indireta; VI – operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Nestas modalidades, prevalece a vinculação material sobre todas as demais unidades do federalismo e a própria União.

4.1.3 Normas gerais de direito financeiro para organização orçamentária

As normas gerais sobre orçamento, para atendimento das competências do art. 24, II, da Constituição, têm o seu tratamento definido no § 9.º do art. 165, I e II, art. 166, § 6.º, e 168 da Constituição, e que assim prescrevem:

“Art. 165. (...) § 9.º Cabe à lei complementar: I – dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de

30. Sobre hierarquia normativa e lei complementar, observa, com mestria, Michel Temer: “Hierarquia, para o Direito, é a circunstância de uma norma encontrar sua nascente, sua fonte geradora, seu ser, seu engate lógico, seu fundamento de validade, numa norma superior. A lei é hierarquicamente inferior à Constituição porque encontra nesta o seu fundamento de validade. Aliás, podemos falar nesse instrumento chamado lei, porque a Constituição o cria. Tanto isto é verdade que o Supremo Tribunal Federal, ao declarar que uma lei é inconstitucional, está dizendo: ‘aquilo que todos pensaram que era lei, lei não era’, dado que lei é instrumento criado pelo Texto Constitucional. Pois bem, se hierarquia assim se conceitua, é preciso indagar: lei ordinária, por acaso, encontra seu fundamento de validade, seu engate lógico, sua razão de ser, sua fonte geradora, na lei complementar? Absolutamente, não!”. E conclui: “Não há hierarquia alguma entre a lei complementar e a lei ordinária. O que há são âmbitos materiais diversos atribuídos pela Constituição a cada qual destas espécies normativas” (TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 146-148).

diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual; II – estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos.

Art. 166. (...) § 6.º Os projetos de lei do plano plurianual, das diretrizes orçamentárias e do orçamento anual serão enviados pelo Presidente da República ao Congresso Nacional, nos termos da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9.º.

Art. 168. Os recursos correspondentes às dotações orçamentárias, compreendidos os créditos suplementares e especiais, destinados aos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público e da Defensoria Pública, ser-lhes-ão entregues até o dia 20 de cada mês, em duodécimos, na forma da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9.º.

A lei complementar orçamentária de caráter condicionante, não pode vedar a edição de leis sobre matérias relativas a orçamentos, mas todas aquelas leis que forem contrárias ao seu conteúdo cessam em qualquer eficácia após a edição ou atualização da respectiva lei complementar.

Um aspecto peculiar dessa disposição está na submissão da própria legislação da União, especialmente quanto às propostas do Executivo e dos demais poderes, em todos os seus aspectos, ao quanto prescreve a lei complementar.

4.1.4 *Leis complementares para criação ou modificação de unidades federativas e desmembramentos urbanos – O papel de normas gerais de direito financeiro quanto às repercussões financeiras*

Como *leis complementares na função de normas gerais autorizativas*, que impedem a edição de qualquer outra enquanto não editadas as regras complementares, têm-se as hipóteses de criação ou modificação de unidades do federalismo, nas seguintes situações:

“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. (...)”

§ 2.º Os Territórios Federais integram a União, e sua criação, transformação em Estado ou reintegração ao Estado de origem serão reguladas em lei complementar.

§ 3.º Os Estados podem incorporar-se entre si, subdividir-se ou desmembrar-se para se anexarem a outros, ou formarem novos Estados ou Territórios Federais, mediante aprovação da população diretamente interessada, através de plebiscito, e do Congresso Nacional, por lei complementar.

§ 4.º A criação, a incorporação, a fusão e o desmembramento de Municípios, far-se-ão por lei estadual, dentro do período determinado por Lei Complementar Federal, e dependerão de consulta prévia, mediante plebiscito, às populações dos Municípios envolvidos, após divulgação dos Estudos de Viabilidade Municipal, apresentados e publicados na forma da lei.

Art. 25. Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição. (...)”

§ 3.º Os Estados poderão, mediante lei complementar, instituir regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões, constituídas por agrupamentos de municípios limítrofes, para integrar a organização, o planejamento e a execução de funções públicas de interesse comum”.

Como se verifica, mutações da organização federativa, quanto a Territórios, Estados e Municípios, depende sempre de autorização expressa por lei complementar ou dos critérios previamente estabelecidos por esta, para que se confirme a validade do ato. Diante disso, as leis complementares autorizativas apresentam-se como subordinantes das leis ordinárias e não admitem a aplicação do art. 24, § 3.º, da CF, porquanto vedada a eficácia subsidiária das normas das demais entidades federativas. E diga-se o mesmo para as leis complementares estaduais do art. 25, § 3.º, em relação aos Municípios.

Segundo estas regras da Constituição, somente leis complementares nacionais podem estabelecer os regimes jurídicos típicos para *surgimento* (“criação” ou “desmembramento total”), *modificação* (“desmembramento parcial” ou “anexação” – “incorporação parcial”) ou *extinção* (“incorporação” ou “fusão”) de Municípios, Estados ou Territórios. Assim, as leis locais deverão observar a vigência prévia da lei complementar autorizativa, para que possam atender aos requisitos procedimentais e materiais exigidos pela Constituição e leis complementares nacionais aplicáveis a cada espécie.

Como se vê, a Constituição permite que sejam eventualmente modificados os contornos geográficos, até chegar à própria extinção, dos Estados e Municípios, observada a autorização e o que dispõe a lei complementar.³¹ E o principal requisito constitucional,

31. “Ementa: Constitucional. Criação de município. Lei posterior que altera os limites do município sem cumprir os requisitos do art. 18, § 4.º, da Constituição Federal. Ato normativo que se sujeita ao controle concentrado de constitucionalidade, pois altera limites do Município. Precedente. Caracteriza-se a ofensa à Constituição Federal. Precedentes. Liminar deferida” (ADI-MC 1825-RJ, STF, Min. NELSON JOBIM, Julgamento: 29.03.1999). “Ementa: Constitucional. Ação direta. Liminar. Alteração de limites territoriais de Municípios. Falta de plebiscito. Art. 18, 4.º, da Carta DA REPÚBLICA. A alteração de limites entre os territórios de dois municípios vizinhos encerra a hipótese de desmembramento, cuja efetivação depende de lei estadual, observados os requisitos da legislação complementar respectiva, sem prejuízo de prévia consulta plebiscitária junto as populações diretamente interessadas. Ausência de plebiscito a demonstrar a plausibilidade da tese de inconstitucionalidade que, associada à conveniência de serem afastadas as consequências inerentes a alteração do *status quo* político-institucional, especialmente para o cotidiano dos habitantes da localidade, justifica a suspensão da lei até o julgamento final do processo. Medida cautelar deferida” (ADI-MC 1143-AP, STF, Pleno, Min. Ilmar Galvão, j. 21.10.1994). “Ementa: I. Ação direta de inconstitucionalidade: cabimento contra lei de criação, incorporação, fusão e desmembramento: jurisprudência do STF: precedentes. II. Município: desmembramento. *A subtração de parte do território de um município substantiva desmembramento, seja quando a porção desmembrada passe a constituir o âmbito espacial de uma nova entidade municipal, seja quando for ela somada ao território de município preexistente.* III. Município: desmembramento: EC 15/96: inconstitucionalidade da criação, incorporação, fusão e do desmembramento de municípios desde a promulgação da EC 15/1996 e até que lei complementar venha a implementar sua eficácia plena, o que, entretanto, não ilide a imediata revogação do sistema anterior (precedente: ADInMC 2381, 20.06.01, Pertence, DJ 24.05.2002). IV. Município: desmembramento: exigibilidade de

em ambos os casos, foi a aceitação ou autorização plebiscitária, a partir de consulta popular (art. 18, §§ 3.º e 4.º, da CF).³²

A consulta pública é garantia material da afirmação democrática da autonomia do povo na deliberação sobre a organização do território original do Estado ou do Município, na preservação da base física que corporifica e delimita o espaço de eficácia do ordenamento normativo, resguardando-se sua integridade contra qualquer outro interesse ou decisão autoritária do Congresso Nacional. Os controles democráticos, plebiscitários, legislativos, do Congresso Nacional e da Assembleia Legislativa dos Estados, e dos exames de vetos pelo Presidente da República e Governador, afora o próprio controle de constitucionalidade, dão mostras do rigor e da máxima proteção constitucional à integridade das unidades do federalismo brasileiro.

Por fim, é importante notar que mesmo não sendo a criação e desmembramento de unidades federativas matéria de competência concorrente, trata-se de competência que repercute fortemente sobre as finanças públicas, motivo pelo qual, em paralelo, essas leis complementares definem as condições ou requisitos para matérias típicas de ordem financeira, afastada qualquer eficácia subsidiária das leis locais na matéria.

4.1.5 *Normas gerais de direito financeiro para cooperação entre as pessoas do federalismo para equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar*

O federalismo de um Estado social demanda a necessidade de maior distribuição de recursos para as unidades periféricas, ao que milita em seu favor o sistema de distribuição do produto arrecadado dos impostos e contribuições (diretamente ou por fundos especiais). Com isso, são atendidos os princípios de desenvolvimento e justiça social, bem assim todos aqueles fins constitucionais do Estado, segundo os parâmetros que autorizam a intervenção do Estado na economia.

Lei complementar, com função de norma geral de finanças públicas, vinculante para todas as unidades do federalismo e hierarquicamente superior às subordinantes, pode ser empregada para promoção do desenvolvimento e do bem-estar social, como política nacional de intervencionismo, a envolver receitas, despesas e planejamento,

plebiscito. Seja qual for a modalidade de desmembramento proposta, a validade da lei que o efetivo estará subordinada, por força da Constituição, ao plebiscito, vale dizer, à consulta prévia das ‘populações diretamente interessadas’ – conforme a dicção original do art. 18, § 4.º – ou ‘às populações dos Municípios envolvidos’ – segundo o teor vigente do dispositivo” (ADI 2967-BA, STF, Min. Sepúlveda Pertence, j. 12.02.2004).

32. Para extensas considerações teóricas, veja-se, dentre outros: ROMANO, Santi. La formazione, le modificazioni e l'estinzione del comune. In: _____. *Gli scritti nel Trattato Orlando*. Milano: Giuffrè, 2003. p. 695 e ss.; GASPARINI, Diógenes. Criação de municípios. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Ed. RT, vol. 73, p. 296-302, 1985; _____. Desmembramento e anexação de território municipal. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Ed. RT, vol. 72, p. 237-241, 1984; MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição Federal de 1967*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 1970. t. II, p. 327.

como se encontra nos arts. 23, parágrafo único, e 43, § 1.º. Esta é, com toda evidência, a melhor expressão do papel intervencionista com a finalidade de assegurar o Estado Social.

Conforme o parágrafo único do art. 23, leis complementares fixarão normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, *tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional*. A busca pelo “equilíbrio” no desenvolvimento e no bem-estar revela o interesse com a unidade constitucional, entre dignidade da pessoa humana e solidariedade com as ordens econômica e social, de modo coerente com o planejamento e as ações do desenvolvimento, nacionais ou regionais, além da erradicação da pobreza e da desigualdade. Desenvolvimento equilibrado é necessariamente sustentável, em termos ambientais, tecnológicos e sociais, por isso não poderia deixar de dirigir-se em harmonia com os fins de bem-estar.

A disposição precedente complementa-se com aquilo que dispõe o art. 43, § 1.º, ao exigir lei complementar para assegurar que, administrativamente, a *União possa articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais*, observadas: (i) as condições para integração de regiões em desenvolvimento; e (ii) a composição dos organismos regionais que executarão, na forma da lei, os planos regionais, integrantes dos planos nacionais de desenvolvimento econômico e social, aprovados juntamente com estes.

4.1.6 *Normas gerais de direito financeiro para pagamento de precatórios pelas unidades federativas*

Conforme o art. 100, § 15, afora as disposições constitucionais pertinentes à matéria, *lei complementar a esta Constituição Federal* poderá estabelecer regime especial para pagamento de crédito de precatórios de Estados, Distrito Federal e Municípios, dispondo sobre vinculações à receita corrente líquida e forma e prazo de liquidação.

Diante das dificuldades de previsibilidade e de segurança jurídica na matéria dos precatórios, verifica-se uma possível tentativa de atribuir à lei complementar efeitos de continuidade normativa, como se fossem normas especiais ou constitucionais, a exemplo do que se verificava com a Emenda 1 de 1969. Entretanto, a eficácia será mesmo aquela de normas gerais condicionantes, do art. 24, com prevalência eficaz sobre todas as demais leis do ordenamento. Nesse particular, lei complementar e leis ordinárias locais deverão atender a tudo quanto prescreve a Constituição a respeito, no art. 100 e no ADCT.

4.1.7 *Normas gerais de direito financeiro sobre distribuição do produto arrecadado de impostos entre as pessoas do federalismo fiscal*

No âmbito do federalismo cooperativo, no exercício de normas gerais de direito financeiro, a União deve legislar sobre a distribuição do produto arrecadado dos impostos compartilhados, na forma dos arts. 157 a 159 da CF/1988.

Conforme o art. 161, cabe à lei complementar:

“I – definir valor adicionado para fins do disposto no art. 158, parágrafo único, I; II – estabelecer normas sobre a entrega dos recursos de que trata o art. 159, especialmente sobre os critérios de rateio dos fundos previstos em seu inciso I, objetivando promover o equilíbrio socioeconômico entre Estados e entre Municípios; III – dispor sobre o acompanhamento, pelos beneficiários, do cálculo das quotas e da liberação das participações previstas nos arts. 157, 158 e 159”.

Quanto ao tratamento da eficácia, deve-se observar a distinção entre os elementos que a Constituição previamente estabelece de modo vinculante (percentuais da distribuição, por exemplo) e aquelas regras do art. 161 cogentes e que, de modo excepcional, impedem distribuição automática, como os critérios de formação dos fundos do art. 159. Nesta, a norma geral terá caráter autorizativo, vedada a edição de qualquer lei em sentido diverso, antes ou depois da edição da lei complementar.

Afora este, o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias contempla fundos cuja distribuição depende de lei complementar, como se verifica no art. 34, § 2.º, ao estabelecer sua exigência no caso do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal e o Fundo de Participação dos Municípios. E, quanto a estes, o art. 91 prevê que a União entregará aos Estados e ao Distrito Federal o montante definido em lei complementar, de acordo com critérios, prazos e condições nela determinados, podendo considerar as exportações para o exterior de produtos primários e semielaborados, a relação entre as exportações e as importações, os créditos decorrentes de aquisições destinadas ao ativo permanente e a efetiva manutenção e aproveitamento do crédito do imposto a que se refere o art. 155, § 2.º, X, *a*. Diante disso, os critérios aplicáveis serão sempre aqueles fixados pela lei complementar, vedada qualquer outra forma ou condição.³³

4.1.8 Normas gerais de direito financeiro sobre despesas específicas

Uma função de preeminência da lei complementar que veicula normas gerais de direito financeiro e de orçamento é estabelecer o limite com gastos específicos, de modo a garantir previsibilidade, certeza e evitar desequilíbrios orçamentários. É o que ocorre com as despesas com servidores ativos e inativos (art. 169), gastos tributários com tributos previdenciários (art. 195, § 11) e despesas com a saúde (art. 198).

Conforme o art. 169, a despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderá exceder os limites estabelecidos em lei complementar.

Quanto aos gastos tributários, o § 11 do art. 195 diz que é vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais previdenciárias, para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar.

33. Como já decidiu o STF: “Não é lícito ao Tribunal de Contas da União promover revisão de índices referentes ao Fundo de Participação dos Municípios, que devem vigor durante todo o exercício financeiro, para os reduzir no curso deste” (MS 24.098-9/DE, STF, Pleno, rel. Ministro César Peluso).

No caso da saúde, pelo art. 198, lei complementar, que será reavaliada pelo menos a cada cinco anos, estabelecerá as normas de cálculo do montante a ser aplicado pela União e os percentuais mínimos do montante a ser aplicado anualmente³⁴ em ações e serviços públicos de saúde, cujos critérios de rateio deverão objetivar a progressiva redução das disparidades regionais, bem como as normas de fiscalização, avaliação e controle das despesas com saúde nas esferas federal, estadual, distrital e municipal.

4.1.9 Normas gerais de direito financeiro sobre previdência privada

No que concerne à previdência privada, diante dos interesses conflitantes, o art. 202 prescreve duas modalidades de leis complementares: matérias reservadas sob eficácia de lei federal com quórum qualificado, sem qualquer vinculação com Estados ou Municípios; e matérias de cunho nacional, logo, condicionantes da legislação de Estados e Municípios.

No grupo das matérias de lei complementar da União, pessoa de direito público interno, tem-se, no art. 202, que o regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar. Com isso, toda a matéria fica reservada à União.

De modo específico, o § 1.º do art. 202 prescreve que a lei complementar de que trata esse artigo assegurará ao participante de planos de benefícios de entidades de previdência privada o pleno acesso às informações relativas à gestão de seus respectivos planos; e, no § 5.º, que a lei complementar de que trata o § 4.º aplicar-se-á, no que couber, às empresas privadas permissionárias ou concessionárias de prestação de serviços públicos, quando patrocinadoras de entidades fechadas de previdência privada. Ao mais, no § 6.º, a lei complementar a que se refere o § 4.º estabelecerá os requisitos para a designação dos membros das diretorias das entidades fechadas de previdência privada e disciplinará a inserção dos participantes nos colegiados e instâncias de decisão em que seus interesses sejam objeto de discussão e deliberação. Diante disso, confirmam-se como matérias do conteúdo do art. 202, *caput*.

Quanto às competências com eficácia vinculante para todas as pessoas do federalismo, na qualidade de normas gerais condicionantes, o § 4.º do art. 202 prevê que lei complementar disciplinará a relação entre a União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, inclusive suas autarquias, fundações, sociedades de economia mista e empresas

34. “Sistema único de saúde: reserva à lei complementar da União do estabelecimento de ‘critérios de rateio dos recursos e disparidades regionais’ (CF, art. 198, § 3.º, II): conseqüente plausibilidade da arguição da invalidez de lei estadual que prescreve o repasse mensal aos municípios dos ‘recursos mínimos próprios que o Estado deve aplicar em ações e serviços de saúde’; risco de grave comprometimento dos serviços estaduais de saúde: medida cautelar deferida para suspender a vigência da lei questionada” (ADI 2.894-MC, Plenário, rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 07.08.2003, DJ 17.10.2003).

controladas direta ou indiretamente, enquanto patrocinadoras de entidades fechadas de previdência privada, e entidades fechadas de previdência privada.

4.2 *Leis complementares em matéria de direito tributário*

Com a Constituição de 1967, das normas gerais de direito financeiro foram separadas daquelas de direito tributário.³⁵ Esta medida foi importante para assegurar a diferenciação material para efeitos de aplicação, o que foi sobremodo aprimorado com a Constituição de 1988.

O § 1.º do art. 18, da Constituição de 1967, assim dispunha:

“Lei Complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre conflitos de competência nessa matéria entre União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar”.

Nesta competência de lei complementar, o Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição de 1967.

De igual modo, pelo *princípio da recepção constitucional* previsto no art. 34, § 5.º, do ADCT da CF/1988, o Código Tributário Nacional, que em grande parte cumpre as funções das normas gerais de direito tributário,³⁶ foi mantido, dada a conformidade com o art. 146, CF, *in verbis*:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

35. Esta classificação pode ser mais bem examinada em: TORRES, Heleno Taveira. Funções das leis complementares no sistema tributário nacional – hierarquia de normas – papel do CTN no ordenamento. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 84, p. 50-69, 2002.

36. Sobre estas normas gerais, Sacha Calmon afirma: “As normas gerais de direito tributário veiculadas pelas leis complementares são eficazes em todo o território nacional, acompanhado o âmbito de validade espacial destas, e se endereçam aos legisladores das três ordens de governo da Federação, em verdade, seus destinatários. A norma geral articula o sistema tributário da Constituição às legislações fiscais das pessoas políticas (ordens jurídicas parciais). São normas sobre como fazer normas em sede de tributação” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p. 129). Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema tributário nacional na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1998; COSTA, Alcides Jorge. Normas gerais como instrumentos de uniformização do direito tributário. In: *Sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira*. São Paulo: Noeses, 2012. p. 1-20; BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Ed. RT, 1975. p. 80-81; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 206; FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Ed. RT, vol. 5, n. 17/18, p.51-56; BORGES, José Souto Maior. Normas gerais do direito tributário, inovações do seu regime na Constituição de 1988. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Ed. RT, n. 87, p. 64-71; SOUSA, Rubens Gomes de. Normas gerais de direito financeiro. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 1954. vol. 37, p. 12-34.

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional 42, de 19.12.2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela EC 42, de 19.12.2003)

I – será opcional para o contribuinte;

II – poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III – o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV – a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo” (Incluído pela EC 42, de 19.12.2003).

Como se verifica, a Constituição (art. 146, III, da CF) prescreve como conteúdo de Lei Complementar as “normas gerais em matéria de legislação tributária”. Em verdade, tanto o inciso I (*regular as limitações constitucionais ao poder de tributar*) quanto o inciso II (*resolver conflitos de competência*) são objeto das referidas normas gerais. O que faz o inciso III é aplicar de modo mais objetivo o âmbito dessas “normas gerais”.

Assim, a lei complementar poderá dispor sobre limitações a o poder de tributar em todos aqueles direitos consagrados ou competências para os quais a Constituição reclama lei específica (arts. 146, II; 150, VI, c; 156, § 3.º; 195, § 7.º, da CF). Neste caso, o art. 146 supre a necessidade de menção à “lei complementar”, na medida em que a competência para este meio legislativo já se encontra designado no gênero. Somente lei

complementar pode operar restrições aos referidos direitos, mas sempre vedada a afetação ao “conteúdo essencial” do direito ou liberdade afetados pela restrição legislativa.

Para assegurar a autonomia federativa e impedir a existência de *conflitos de competência* entre as pessoas de direito público interno, na elaboração de suas leis ou aplicação dos tributos, o art. 146, III, *a*, autoriza a União a editar lei complementar para definir os *tributos e suas espécies* (art. 146, III, *a*, da CF) e tratar dos *fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes* dos impostos já identificados na Constituição (art. 146, I e III, *a*; 155, § 2.º, XII, da CF). Deveras, nesta competência, a União não pode reduzir a competência alheia ou criar embaraço ao exercício da aplicação dos tributos das demais pessoas do federalismo. A autocontenção do legislador nacional reserva o dever de atuar no limite do necessário para resolver potenciais conflitos de competência em matéria de impostos.

E a lei complementar pode atuar com a criação de “normas gerais de legislação tributária” para tratar dessa legislação, quanto às distintas fontes do direito tributário, como a relação com tratados internacionais ou os atos normativos infralegais e seus efeitos. E “especialmente” sobre as matérias designadas. Dentre outras, para harmonizar os regimes de *obrigação, lançamento e crédito* (art. 146, III, *b*, CF; e *v*), uniformizar os prazos de *decadência e prescrição* (art. 146, III, *b*), promover o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas (art. 146, III, *c*), garantir regime único de tributação à micro e pequena empresa (art. 146, III, *d*), e prevenir desequilíbrios da concorrência (art. 146-A).

Leis complementares em matéria tributária poderão ser utilizadas ainda unicamente pela União, no exercício das suas competências típicas da Constituição “federal”, ou seja, sem aplicação extensiva aos interesses de Estados ou Municípios. Este é o caso, por exemplo, das competências do art. 153, VII, para instituir imposto sobre grandes fortunas, do art. 148, para criação de empréstimos compulsórios ou para instituir imposto extraordinário ou da competência residual da União. Nestes, não há falar de prevalência de eficácia da lei complementar sobre qualquer outra lei, complementar ou ordinária,³⁷ haja vista tratar-se de competência que se esgota com a simples instituição.

4.3 *Vedações de uso de medidas provisórias e de leis delegadas em matérias reservadas às leis complementares*

A Constituição determina a vedação para que matérias financeiras e especialmente aquelas reservadas à lei complementar sejam veiculadas por Medida Provisória ou mesmo por Lei Delegada. No caso da Medida Provisória, o art. 62, § 1.º, I, *d*, e III, prescreve ser vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria reservada a lei complementar (inc. III) e relativa a planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos

37. Ainda nestes, Hugo de Brito Machado alega a segurança jurídica como fundamento para a prevalência hierárquica e a impossibilidade de revogação posterior por lei ordinária. Cf. MACHADO, Hugo de Brito. Segurança jurídica e a questão da hierarquia da lei complementar. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário e ordem econômica: homenagem aos 60 anos da ABDF*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 257-276.

adicionais e suplementares, ressalvado o previsto no art. 167, § 3.º. E conforme o art. 68, § 1.º, não serão objeto de delegação a matéria reservada à lei complementar, nem a legislação sobre planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamentos.

Para algumas matérias, preferiu a Constituição atribuir iniciativa legislativa ao Presidente da República, reservada a determinadas matérias, como a *tributária* e a *orçamentária* (art. 61, § 1.º, II, *b*), afetadas que estão à gestão das finanças públicas e a certas competências administrativas. A competência de “iniciativa reservada” do chefe do executivo em matéria financeira tem origem na necessidade de controle legislativo sobre os atos do executivo que comportem implicações financeiras. O Executivo, com isso, assume a prerrogativa de provocar a inércia legislativa para iniciar a tramitação de projeto de lei cujo resultado, posteriormente, será encaminhado ao próprio Presidente para a sanção, promulgação e publicação (art. 84, IV, da CF).

5. Resoluções do Senado Federal e uniformidade das alíquotas dos impostos estaduais

A edição de resolução senatorial para dispor sobre alíquotas de impostos estaduais integra conteúdo das típicas limitações constitucionais ao poder de tributar, e, para tanto, necessita ser esquadrihada para bem determinar sua compatibilidade com o texto constitucional. Ao agir desse modo, a Resolução cumpre função típica de legalidade substantiva, circunscrevendo seu campo de ação material. Sua observância será vinculante para todos os entes da federação, numa forma de limitação ao poder de tributar de garantia da uniformidade das alíquotas. Essa é uma forma de garantia fundamental, pois quanto mais estiver disciplinado o exercício do poder, menor o espaço para o arbítrio, ao reduzir o campo de interpretação dos conceitos, institutos e formas do direito.

Por força de competência atribuída pelo art. 12, § 1.º, da EC 18/1965, *Resolução do Senado Federal* poderia dispor sobre os limites das alíquotas interestaduais do ICM, para garantir o *princípio da uniformidade*. Exigia-se, porém, a edição de Lei Complementar para estabelecer a forma como o Senado exerceria esta competência,³⁸ o que só foi afastado pelo Ato Complementar 40/1968.³⁹

Assim, essa subordinação das resoluções senatoriais às leis complementares foi substituída por uma competência exclusiva do Senado quanto à *garantia de uniformidade* das alíquotas do ICMS. Essa mudança deu-se, em grande parte, pelas dificuldades que

38. Art. 24. (...) “§ 4.º A alíquota do imposto a que se refere o n. II será uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e Interestaduais, e não excederá, naquelas que se destinem a outro Estado e ao exterior, os limites fixados em resolução do Senado, nos termos do disposto em lei complementar.”

39. Art. 24. (...) “§ 4.º A alíquota do imposto a que se refere o n. II será uniforme para todas as mercadorias; o Senado Federal, através de resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para as operações internas, para as operações interestaduais e para as operações de exportação para o estrangeiro.”

aquela subordinação impunha para a própria deliberação, para permitir maior agilidade nessas decisões sobre as alíquotas do ICM.

Na prática, durante vigência do art. 12 da EC 18/1965, a exigência de ICM em alíquota única de 15% acabou por agravar as desigualdades e diferenças regionais entre os Estados produtores e os Estados consumidores. É certo que muitos atribuíram essa constatação àquela exigência de lei complementar para estabelecer como o Senado poderia deliberar, mediante Resoluções, sobre as alíquotas interestaduais. A verdade, entretanto, não tardaria a se revelar. De fato, o prejuízo advinha da noção incompreendida de “uniformidade”, que deveria justificar distinções de alíquotas interestaduais e outras por mercadorias, ainda que definidas de modo uniforme pelo Senado.

As resoluções do Senado, nesta função, assumiam a condição efetiva de típica fonte do direito tributário. Na Constituição de 1967, de fato, foi responsável pela consolidação da manifesta importância das resoluções, para garantia da uniformidade, ao definir expressamente sua função como integrante do próprio Sistema Tributário Nacional, *in verbis*:

“Art. 18. Sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria e é regido pelo disposto neste Capítulo em leis complementares, em resoluções do Senado e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, estaduais e municipais”.

Não restam dúvidas. Resoluções do Senado Federal são instrumentos introdutórios de normas tributárias primárias que inovam a ordem jurídica em caráter vinculante para todos os estados, a fim de garantir uniformidade nos limites mínimos ou máximos das alíquotas dos impostos estaduais. As modificações pela EC 1/1969 vieram para melhor atribuição de limites ao procedimento de aprovação das resoluções. Isso, é bem verdade, não foi suficiente para atingir os anseios de redução de conflitos no âmbito do ICM.

No início da década de 70, vale recordar que aos governos estaduais não estavam autorizadas eleições locais, na medida em que os governadores eram indicados pelo Presidente da República, motivo pelo qual a centralização da União era evidente no federalismo brasileiro.⁴⁰ Foi nesse contexto que surgiu a LC 24/1975, e, com ela, o grupo hoje conhecido como Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ),⁴¹ órgão deliberativo colegiado formado por um representante de cada Estado e do Distrito Fe-

40. Como muito bem observa a este respeito Andre Regis afirma: “(...) Imediatamente depois do golpe de 1964, o poder dos governadores foi visto como uma ameaça aos objetivos do próprio regime. Assim, em 1965, esse poder foi reduzido com a centralização das receitas fiscais e pela extinção das eleições diretas para governadores (Souza, 1997). Na transição democrática, e especialmente depois das eleições de 1982, o poder dos governadores foi lentamente restaurado, de maneira que sua influência sobre as respectivas bancadas passou a ser maior que a dos partidos” (REGIS, Andre. *O novo federalismo brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 28).

41. Essa denominação somente foi adotada quando celebrado o Convênio n. 133/97 que assim nominou este órgão colegiado como “Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ” e instituiu seu Regimento Interno.

deral e por um representante da União, os quais decidiriam, sempre por *unanimidade*, sobre eventuais reduções de alíquotas ou outras formas de benefícios fiscais.

Em seguida, a EC 23/1983 (conhecida por “Emenda Passos Porto”) deu nova redação ao dispositivo que versava sobre as competências do Senado em matéria de alíquotas do ICM, agora no art. 23, § 5.º, da CF. Na sua nova formulação, prevalece o princípio da *uniformidade de alíquotas* internas e interestaduais (realizadas com consumidor final) do ICM e a competência do Senado para fixar apenas as alíquotas “máximas” do ICM nas operações interestaduais, sempre por iniciativa do Presidente da República.⁴² Limitava-se à alíquota máxima, apenas, porquanto as mínimas estariam reservadas à LC 24/1975, na forma acima designada.

Feitas essas incursões no nosso passado constitucional, desvela-se que a hermenêutica assentada na historicidade é fundamental para a boa compreensão dos motivos que cercam o regime jurídico de qualquer instituto. A esse respeito, lembramos as palavras de Marcello Cerqueira, ao realçar a relevância do contexto histórico na hermenêutica jurídica:⁴³

“A história da Constituição, como lembra Canotilho, mais do que a história do texto é a história do contexto. Daí porque o intérprete deve socorrer-se sempre da Ciência do direito constitucional comparado para entender os traços unificadores e compreensivos do dispositivo, ou dos dispositivos, inserido, ou inseridos, em tal e qual lei, ou em tais ou quais leis.”

No novo modelo da Constituição de 1988, *resolução do Senado Federal, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais*, afastadas aquelas restrições acima, e cuja iniciativa poderá ser *do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros*. Desse modo, preservada a autonomia dos entes federativos, delimitava-se a competência do Senado para fixar as alíquotas de impostos estaduais.

Como prescreve o art. 59, VII, da CF, as resoluções integram o *processo legislativo*. O órgão competente para editá-las é o Senado Federal e a *competência* limita-se à fixação das *alíquotas máximas* do imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos – ITCMD (art. 155, I e § 1.º, IV da CF), assim como da fixação das *alíquotas mínimas* do imposto sobre propriedade de veículos automotores – IPVA (art. 155, III e § 3.º, I, da CF).

42. Art. 23, § 5.º: “A alíquota do imposto a que se refere o item II será uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais, bem como nas interestaduais realizadas com consumidor final; o Senado Federal, mediante resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para cada uma dessas operações e para as de exportação”.

43. CERQUEIRA, Marcello. A constituição e o direito anterior: o fenômeno da recepção. In: CUNHA, Sergio Sérvulo da (org.); GRAU, Eros Roberto (org.). *Estudos de direito constitucional em homenagem a Jose Afonso da Silva*. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 717-230.

Quanto ao ICMS, conforme o art. 155, § 2.º, V da CF, o Senado Federal poderá utilizar-se das resoluções para estabelecer, nas operações internas, *alíquotas mínimas* e *alíquotas máximas*, estas, unicamente quando necessárias para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, além das alíquotas aplicáveis às *operações e prestações interestaduais* e de *exportação*, segundo o art. 155, § 2.º, IV da CF. A saber:

“IV – resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V – é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros”.

Como se verifica, a norma que prescreve os limites da competência do Senado na edição das resoluções, que somente poderá estabelecer as alíquotas do ICMS aplicáveis às (a) *operações interestaduais* de mercadorias; e às (b) *prestações interestaduais* de serviços de transportes e de telecomunicações.

O sentido que se deve atribuir ao papel das resoluções senatoriais na determinação das alíquotas do ICMS reclama a compreensão daqueles parâmetros não recepcionados pela Constituição de 1988, assim como dos que foram inovados ou reafirmados, a saber:

a) Ausência de subordinação à lei complementar;

b) Iniciativa da resolução mediante proposta do Presidente da República ou por *um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros*;

c) Competência para definição das alíquotas interestaduais com limitações a alíquotas mínimas ou máximas, assim como a certas operações (*alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação*).

Nesse novo modelo, no qual as alíquotas não se limitam aos tetos máximos ou mínimos, é legítima a existência de alíquotas fixas nas operações interestaduais do ICMS, definidas pelo Senado, como aquelas da Res. 22/1989, cujo art. 1.º prescreve as alíquotas nas *operações e prestações interestaduais*, que seriam de 12% e de 7%, esta última, naquelas realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, como se encontram em vigor. Não houve a edição de novas resoluções para definição de alíquotas internas, mínimas ou máximas.

Por fim, vale assinalar os limites e possibilidades da edição das resoluções senatoriais para criação ou modificação das alíquotas.

O primeiro prescreve a reserva da *iniciativa* ao Presidente da República ou para um terço dos Senadores. Neste último, vê-se a exigência da anuência de pelo menos 27 senadores como condição de procedibilidade, numa afirmação inequívoca de demonstração de relevância da matéria. Ao mesmo tempo, ao prever a hipótese de proposta

presidencial para modificação de alíquotas interestaduais, em ampla medida, evidencia-se aqui a vocação de tributo nacional do ICMS e a escolha do constituinte pelo caráter subsidiário da atuação da União.

A segunda limitação dispõe sobre o *procedimento de aprovação*, o qual exige maioria absoluta de seus membros. Cumpre observar, conforme o art. 48, XXVIII, do Regimento Interno (Res. 93/1970) do Senado Federal, que compete exclusivamente ao Presidente do Senado promulgar as resoluções. Ainda quanto ao procedimento, o § 1.º deste artigo autoriza o Presidente do Senado, ouvidas as lideranças, conferir às comissões competência para apreciar, terminativamente, os projetos de resolução.⁴⁴ e como mostra efetiva do caráter nacional da eficácia da Resolução, sem prejuízo das competências autônomas dos estados, prescreve o art. 396 do Regimento Interno que o Senado Federal remeterá o texto da resolução ao “Presidente da República, aos Governadores, às Assembleias Legislativas, à Câmara Legislativa do Distrito Federal e aos Prefeitos e Câmaras de Vereadores dos Municípios interessados, com a indicação da sua publicação no *Diário do Senado Federal* e no *Diário Oficial da União*.”

6. Considerações finais

No federalismo cooperativo brasileiro, em virtude da ampla descentralização das unidades federativas, com o direito financeiro alçado a competência concorrente (art. 24, I, da CF), as “normas gerais” ganharam espaço privilegiado para cumprir as funções de redução de divergências, harmonizar as legislações dos entes federativos segundo critérios comuns ou gerar uniformidade com as políticas públicas, regimes jurídicos e planejamento de matérias de competência da União, inclusive com reserva do poder de legislar mediante lei complementar.

A Constituição, ao ampliar o rol de matérias sujeitas a normas gerais, permitiu a formação de um amplo conjunto de leis complementares as quais, não obstante guardem conexão entre si, submetidas que estão aos mesmos princípios constitucionais, não atendem a um critério de sistematização com suficiente uniformidade, com racionalização das finanças públicas.

Diante disso, é de concluir que a Constituição Financeira obteria melhores resultados mediante uma unificação das normas gerais ou, pelo menos, uma ampla consolidação da legislação, com atualização e eliminação da dispersão de textos que caracterizam nosso direito financeiro, com dúvidas até mesmo quanto à aplicação combinada dos seus dispositivos, como é o caso da relação entre a Lei 4.320/1964 e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2001).

44. Questão relevante e que interessa ao caso em apreço, consta dos art. 282 a 284 do Regimento Interno do Senado, segundo o qual “sempre que for aprovado substitutivo integral a projeto de resolução em turno único, será ele submetido a turno suplementar. E se forem oferecidas emendas, na discussão suplementar, a matéria irá às comissões competentes, que não poderão concluir seu parecer por novo substitutivo. Neste caso, não sendo oferecidas emendas na discussão suplementar, o substitutivo será dado como definitivamente adotado sem votação.

PARTE IV

ORÇAMENTO E DESPESA PÚBLICA NA TEORIA DA CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA

ORÇAMENTO PÚBLICO. DESPESAS PÚBLICAS.
PLANEJAMENTO. CONTROLE E FISCALIZAÇÃO.

IX

ORÇAMENTO PÚBLICO NA TEORIA DA CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA

SUMÁRIO: 1. Unidade da Constituição financeira e orçamento público – Demarcação de método – 2. Síntese sobre origem constitucional do orçamento público – 3. Conceito constitucional de orçamento público e suas funções democráticas na Constituição Financeira: 3.1 Função de limitação legislativa para realização de despesas – proibição de conduta diversa e parametricidade obrigatória; 3.2 Função de planejamento (orçamento programa, performance ou funcional); 3.3 Função de transparência orçamentária; 3.4 Função de efetividade de direitos e liberdades fundamentais; 3.5 Função de controle – 4. Natureza legislativa do orçamento público constitucional: 4.1 Reserva de lei complementar e lei ordinária para veicular as espécies de orçamentos públicos; 4.2 Iniciativa em matéria de leis orçamentárias; 4.3 Prazos para apresentação do orçamento; 4.4 Deliberação das leis orçamentárias no Poder Legislativo: 4.4.1 Orçamentos participativos e participação popular na aprovação das leis orçamentárias; 4.5 Emendas parlamentares à proposta de orçamento público; 4.6 Modificações dos orçamentos por lei específica posterior – 5. “Princípios” do orçamento público: 5.1 Princípio da legalidade; 5.2 Princípio da anualidade; 5.3 Princípio da irretroatividade do orçamento; 5.4 Princípio da publicidade; 5.5 Critério da clareza; 5.6 Critério da exatidão; 5.7 Critério da unidade; 5.8 Critério da universalidade; 5.9 Critério da exclusividade – 5.10 Critério de não afetação ou não vinculação de receitas a despesas públicas – 5.11 E ainda o critério de “equilíbrio orçamentário” – 6. Efeitos da lei de orçamento: ainda a distinção entre lei formal e lei material: 6.1 Orçamento como lei formal: lei de efeitos concretos (Laband), ato condição (Jêze) e conteúdo de ato administrativo (Duguit); 6.2 Orçamento como lei material e processo legislativo no Estado Democrático de Direito; 6.3 Das correntes dualista e unitária à teoria da Constituição: o fim da formulação do orçamento como ato administrativo; 6.4 Relação entre lei orçamentária anual e aquelas institutivas das despesas; 6.5 O controle de constitucionalidade do orçamento pelo STF como lei material – 7. Efeitos da lei anual de orçamento e o papel de planejamento das leis orçamentárias na Constituição de 1988: 7.1 Impositividade das leis orçamentárias em relação aos fins de planejamento (diretrizes, planos, metas ou objetivos da administração) – O orçamento programa; 7.2 Princípio de compatibilidade constitucional obrigatória do planejamento com o plano plurianual – 8. Orçamento autorizativo e obrigatoriedade para realização das despesas públicas na execução orçamentária – 9. Considerações finais.

1. Unidade da Constituição financeira e orçamento público – Demarcação de método

Alicerçada na sólida experiência dos povos democráticos e na própria evolução do constitucionalismo, soergue-se a Constituição orçamentária, ao ocupar parcela

considerável da Constituição de 1988. Este subsistema constitucional do *orçamento público*, porém, apesar de ser parte substancial do direito financeiro, não chega ao ponto de assumir foros de autonomia científica,¹ na medida em que remanesce dependente de todo o conjunto de regras constitucionais relativas às receitas e despesas, integradas pela atividade financeira do Estado, para dar cumprimento aos seus fins constitucionais.

O orçamento público, abaixo da Constituição, é o conteúdo normativo de maior importância para a continuidade do Estado. E essa estatura vê-se alcançada por ser uma lei que confere unidade à atividade financeira do Estado. Diante disso, o orçamento converte-se no principal instrumento da Constituição Financeira, do qual depende toda a atividade financeira do Estado, a partir da estimativa das receitas, aprovação das despesas e controle político que nele se opera. Difícil encontrar uma Constituição Política, mesmo de Estado Liberal clássico, que não traga alguma disposição sobre orçamento, pela conexão com as estruturas e organização do Estado.

Quando a política (por meio dos representantes eleitos do Executivo e do Legislativo) decide sobre autorizar e, com isso, juridicizar as decisões (políticas) de governo, no controle e aprovação das despesas públicas que veicula, mediante controle político, tem-se o “orçamento público” aprovado sob a forma de lei (legalidade), como peça única que relaciona as receitas estimadas e as despesas (unidade), com todas as suas modalidades (universalidade), renovado a cada exercício financeiro (anualidade) e formulado com exatidão e transparência (publicidade).

O orçamento tem funções a cumprir, por isso suas regras vinculam integralmente as administrações dos poderes e das unidades federativas à sua fiel observância (função de *parametricidade obrigatória*). A partir da Constituição, confere segurança jurídica e previsibilidade às *relações jurídicas da atividade financeira do Estado, em virtude das funções fundamentais a serem atendidas pelo orçamento*. E tem ainda a função de preservar e efetivar direitos e liberdades fundamentais, controlar 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.

O orçamento ordena as finanças do Estado e congrega-se com a Constituição Econômica para a realização dos fins constitucionais do Estado no seu papel de intervencionismo estatal, pelas funções de planejamento e dirigismo, bem como pela sua integração com a economia nacional.

No Estado Democrático de Direito avulta em importância a função de *intervencionismo* do orçamento. Nele estará refletida a sociedade de hoje e do porvir, segundo as escolhas e prioridades reveladoras dos projetos da Constituição Econômica e da Social,

1. Nesse mesmo sentido, diz Ataliba: “Rejeitamos a autonomia do direito orçamentário, não desconhecendo porém a utilidade da separação didática e prática de suas normas, para trato separado” (ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1969. p. 53).

além do dirigismo constitucional, orientado pelo desenvolvimento e pela redução de desigualdades sociais e regionais.

Como se vê, o orçamento público somente pode ser aplicado adequadamente como instrumento jurídico e político integrado à Constituição Financeira, ao que soma a intertextualidade semântica e pragmática com a Constituição Econômica, a Social e a Político-Federativa realça suas novas missões no Estado Democrático de Direito. Assim, para o orçamento público confluem todos os demais regimes jurídicos da atividade financeira do Estado, nas suas múltiplas hipóteses de receitas e despesas.

2. Síntese sobre origem constitucional do orçamento público

O princípio de aprovação orçamentária das despesas públicas por decisão legislativa encontra-se largamente reconhecido no constitucionalismo universal. Desconhece-se alguma Constituição que não o contemple.² Sua origem confunde-se com o surgimento dos Estados modernos, com a separação de poderes, com o papel do Legislativo no controle sobre os atos dos governantes, mediante consentimento para a aprovação, por lei, das receitas e das despesas, para a consecução dos fins do Estado (defesa, bem comum etc.).³

Reminiscências da autorização legislativa para atividade financeira dos governos floresceram na Inglaterra do século XIII. Basta lembrar o compromisso da *Magna Charta Libertatum*, de 1215, que foi uma das primeiras fontes a evidenciar a submissão de um soberano aos direitos dos que viviam sob seu domínio, segundo um *due process of Law (of the Land)*, com exigência de prévio consentimento para a cobrança de impostos, segundo razões justificadas e razoáveis, inclusive como limites para as despesas. Este propósito foi renovado no *Petition of Rights*, de 1628, ao ser pedido que nenhum tributo fosse cobrado sem consentimento comum do Parlamento. Contudo, a reação mais evidente às ações de frequentes descumprimentos das leis ou do consentimento parlamentar veio justamente com o *Bill of Rights*, de 1689. Neste, os “Lords” e os membros da Câmara dos Comuns declararam ser “ilegal a faculdade que se atribui à autoridade real para suspender as leis ou seu cumprimento;” bem como que seria “ilegal toda cobrança

2. “Estudiar el Presupuesto es penetrar, pues, en el fondo de los problemas constitucionales y particularmente en los regimenes democráticos con separación de los poderes, es plantear el estudio de las relaciones entre el poder legislativo y el poder ejecutivo” (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Notas de derecho financiero*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 1975. t. I, vol. 3, p. 557).

3. Segundo Michel Bottin, diferentemente do que muitos imaginam, a palavra Budget foi utilizada pela primeira vez na França em 1802, em uma circular sobre finanças municipais. Entretanto, há quem a identifique no Dicionário Grand Robert, de 1764, onde aparece a palavra “budget”. A verdade é que sua origem não está clara. A partir de 1814, os revolucionários franceses já utilizavam o termo “budget” com referência a algo semelhante ao que hoje conhecemos como orçamento. Cf. BOTTIN, Michel. *Histoire des finances publiques*. Paris: Economica, 1997. 112 p.; STOURM, René. *Le budget*. 7. ed. Paris: Libr. Félix Alcan, 1900. p. 9 e ss.; FERREIRA, Pinto. *Comentários à Constituição brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1992. vol. 3, p. 71 e ss.

de impostos para a Coroa sem o concurso do Parlamento, sob pretexto de prerrogativa, ou em época e modo diferentes dos designados por ele próprio”. E tem-se, ainda, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, cujo art. 6.º prescreve a lei como a expressão da vontade geral e, no art. 15, que a sociedade tem o direito de pedir contas a todo o agente público pela sua administração.⁴

Marcada esta origem, evita-se aqui um exame historiográfico sobre a formação dos orçamentos nos distintos países ocidentais. Ela coincidirá, em larga medida, com a própria história de afirmação da legalidade no autoconsentimento aos tributos, com a autonomia dos poderes legislativos e com o constitucionalismo, nas funções limitativas do Estado.⁵ É dentro desses pressupostos que se erige, em lento processo, o poder de controlar a realização das despesas públicas do Estado.

Em termos políticos, a evolução histórica do *orçamento público* é dignitária de todos os êxitos da luta da sociedade pela democracia e controle dos poderes do Estado em matéria financeira. No Estado Constitucional, que surge a partir do final do século XIX, o orçamento ganhou notável importância, não só porque sua formação coincide com a expansão das necessidades financeiras do Estado, mas porque serviria para assegurar o controle legislativo sobre a Administração. E isso porque, para o orçamento, convergem as mais importantes instituições das teorias 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.

Unicamente povos livres e soberanos conferem o verdadeiro significado ao orçamento e cumprem a Constituição, para sua máxima efetividade na atividade financeira do Estado. Sem democracia, o orçamento será mera peça protocolar, desprovida de qualquer significado para a sociedade ou de alguma utilidade funcional para as relações entre Estado e economia.

Por isso, Sainz de Bujanda afirma que “*el Presupuesto es hoy el centro de la legalidad constitucional de un régimen político*”.⁶ Pelo seu significado político-constitucional, a

4. Sobre os desdobramentos desses documentos, veja-se: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito constitucional tributário e “due process of law”*: ensaio sobre o controle judicial da razoabilidade das leis. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986. 215 p.

5. Para este exame histórico, veja-se o nosso: TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 2012.

6. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Notas de derecho financiero*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 1975. t. 1, vol. 3, p. 558. “En definitiva, el ciclo presupuestario sólo tiene sentido si es interpretado atendiendo a los principios de separación de poderes y a los conceptos de frenos y contrapesos” (VALLES VIVES, Francesc. *El control externo del gasto público – configuración y garantía constitucional*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y

decisão que anualmente aprova receitas e despesas é a máxima expressão soberana da vitória da democracia, pois dele depende todo o funcionamento do Estado e das instituições democráticas.

No Brasil, com a Constituição do Império de 1824, o art. 172, combinado com o art. 15, X, instituiu o *orçamento público* no arquétipo das suas instituições, mediante aprovação anual pela Câmara. A prática da implantação, porém, foi marcada de dificuldades. Somente em 1830 deu-se sua primeira aprovação.⁷

Vejamos o texto dos arts. 170 a 172, *in verbis*:

“Art. 170. A Receita, e despeza da Fazenda Nacional será encarregada a um Tribunal, debaixo de nome de ‘Thesouro Nacional’ aonde em diversas Estações, devidamente estabelecidas por Lei, se regulará a sua administração, arrecadação e contabilidade, em reciproca correspondencia com as Thesourarias, e Autoridades das Provincias do Imperio.

Art. 171. Todas as contribuições directas, á excepção daquellas, que estiverem applicadas aos juros, e amortisação da Divida Publica, serão annualmente estabelecidas pela Assembléa Geral, mas continuarão, até que se publique a sua derogação, ou sejam substituidas por outras.

Art. 172. O Ministro de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros Ministros os orçamentos relativos ás despezas das suas Repartições, apresentará na Camara dos Deputados annualmente, logo que esta estiver reunida, um Balanço geral da receita e despeza do Thesouro Nacional do anno antecedente, e igualmente o orçamento geral

Constitucionales, 2003, p. 33). “Da quanto detto discende che la struttura del bilancio risente non solo della forma di stato esistente in un dato momento storico in un dato paese, ma anche della forma di governo (del maggiore o minore potere nei confronti del parlamento), dell’autonoma organizzazione interna dei parlamenti (regolamenti parlamentari) e, infine, del sistema elettorale con il quale sono scelti i rappresentanti del popolo” (VEGAS, Giuseppe. *Il nuovo bilancio pubblico*. Bologna: Il Mulino, 2010. p. 29).

7. A Constituição de 1824 introduz o orçamento, como competência do legislativo, a saber: “Art. 13. O Poder Legislativo é delegado á Assembléa Geral com a Sancção do Imperador. Art. 14. A Assembléa Geral compõe-se de duas Camaras: Camara de Deputados, e Camara de Senadores, ou Senado”. “Art. 15. E’ da attribuição da Assembléa Geral (...) X. Fixar annualmente as despezas publicas, e repartir a contribuição directa.” Como diz Veiga Filho: “Attendendo-se porém ao defeituoso systema de arrecadação nas provincias, á remessa irregular dos seus orçamentos para a elaboração do orçamento geral, bem como á vigencia de leis coloniaes em manifesto antagonismo com a nova ordem de cousas estabelecida pela independência só podemos considerar, como primeiro orçamento brasileiro, o que consta do decreto legislativo de 15 de dezembro de 1830. Este decreto fixava a despeza e orçava a receita de cada uma das antigas provincias, para o exercicio de 1831 a 1832 e, na autorizada opinião do doutor Castro Carreira, foi a primeira lei do orçamento formulada pelo corpo legislativo desde a fundação do Imperio” (VEIGA FILHO, João Pedro da. *Manual da sciência das finanças*. 4. ed. São Paulo: Monteiro Lobato, 1923. p. 192). Ver ainda: CARREIRA, Liberato de Castro. *História financeira e orçamentária do império do Brasil*. Rio de Janeiro: Fundação Casa Rui Barbosa, 1980. p. 84.

de todas as despesas publicas do anno futuro, e da importancia de todas as contribuições, e rendas publicas”.

Com a proclamação da República, a Constituição de 1891 não trouxe referências ao “orçamento”, bastando-se com a designação de competência para que o Congresso Nacional realizasse a tarefa de “*orçar a receita, fixar a despesa federal anualmente e tomar as contas da receita e despesa de cada exercício financeiro*” (art. 34, § 1.º). Trazia os primeiros princípios do orçamento, como o princípio da *anualidade*. Com a revisão de 1926, esse regime foi aprimorado, com a vedação para inclusões de matérias estranhas ao orçamento (*exclusividade*).⁸

A Constituição de 1934 foi mais específica nas suas regras de competência, *in verbis*: “Art. 39 – Compete privativamente ao Poder Legislativo, com a sanção do Presidente da República: (...) 2) *votar anualmente o orçamento da receita e da despesa* (...)”. Agora regras expressas sobre seus princípios e limitações,⁹ houve a introdução de normas explícitas sobre a *unidade* formal, com eliminação da separação em dois orçamentos, como havia no passado (o de receitas e o de despesas), e a afirmação do princípio da exclusividade.

A Carta Constitucional de 1937 manteve o orçamento (arts. 67 e 72) quase que nos mesmos moldes da Constituição de 1934, quanto aos princípios (unidade, exclusividade, anualidade, discriminação e especialização das despesas). A particularidade ficava por conta do processo de aprovação, como ressaltou Araújo Castro.¹⁰ Dentre outras, havia o prazo de 45 dias para que a Câmara aprovasse o orçamento, o que nunca ocorreu, porquanto todos os orçamentos foram elaborados e aprovados diretamente pelo Presidente da República, em virtude da ausência de instalação das casas parlamentares.

8. Cf. CAVALCANTI, João Barbalho Uchôa. *Constituição Federal Brasileira (1891)*: comentada. Ed. fac-similar (1902). Brasília: Senado Federal, 2002. p. 104-105; FERREIRA, Pinto. *Princípios gerais do direito constitucional moderno*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1983. vol. 2, p. 1084; CRETELLA JÚNIOR, José. *Comentários à Constituição brasileira de 1988*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993.

9. *Da elaboração do orçamento* – “Art. 50. O orçamento será uno, incorporando-se obrigatoriamente à receita todos os tributos, rendas e suprimentos dos fundos e incluindo-se discriminadamente na despesa todas as dotações necessárias ao custeio dos serviços públicos. § 1.º O Presidente da República enviará à Câmara dos Deputados, dentro do primeiro mês da sessão legislativa ordinária, a proposta de orçamento. § 2.º O orçamento da despesa dividir-se-á em duas partes, uma fixa e outra variável, não podendo a primeira ser alterada senão em virtude de lei anterior. A parte variável obedecerá a rigorosa especialização. § 3.º A lei de orçamento não conterá dispositivo estranho à receita prevista e à despesa fixada para os serviços anteriormente criados. Não se incluem nesta proibição: a) a autorização para abertura de créditos suplementares e operações de créditos por antecipação de receita; b) a aplicação de saldo, ou o modo de cobrir o *déficit*. § 4.º É vedado ao Poder Legislativo conceder créditos ilimitados. § 5.º Será prorrogado o orçamento vigente se, até 3 de novembro, o vindouro não houver sido enviado ao Presidente da República para a sanção. Art. 57. São crimes de responsabilidade os atos do Presidente da República, definidos em lei, que atentarem contra: (...) h) as leis orçamentárias.”

10. Cf. CASTRO, Araújo. *A Constituição de 1937*. Ed. fac-similar (1938). Brasília: Senado, 2003, p. 166-169.

Com a Constituição de 1946, dilargaram-se suas disposições, no Capítulo II, Seção VI, dedicada ao Orçamento. Foram mantidos os princípios da unidade e o da exclusividade (art. 73 e § 1.º).¹¹ A novidade ficou por conta da divisão do orçamento da despesa (art. 73, § 2.º) em duas partes: “uma fixa, que não poderá ser alterada senão em virtude de lei anterior; outra variável, que obedecerá a rigorosa especialização”. E, conforme o art. 74, se o orçamento não fosse enviado à sanção até 30 de novembro, prorrogar-se-ia para o exercício seguinte o que estivesse em vigor. Ademais, pelo art. 75, quedavam-se vedados o estorno de verbas, a concessão de créditos ilimitados e a abertura, sem autorização legislativa, de crédito especial. Neste caso, explica Waldemar Martins Ferreira¹² que esse prazo, em verdade, deveria ser atendido conforme a competência do Presidente da República do art. 87, XVI, *in verbis*: “enviar à Câmara dos Deputados, dentro dos primeiros dois meses da sessão legislativa, a proposta de orçamento”. Ao descumprir este prazo, isto caracterizaria o crime de responsabilidade, punido pela Lei 1.079/1950.

Mais tarde, com a Constituição de 1967 e a Emenda 1/1969, a experiência orçamentária brasileira foi aprimorada e seu texto era muito próximo da versão que hoje se conhece. Por isso, não se pretende repetir, à exaustão, todos os dispositivos que se foram somando à história constitucional do orçamento no Brasil, na medida em que nosso interesse encontra-se dirigido à Constituição Financeira de 1988. Não descuramos da importância do método histórico. Contudo, nosso propósito cinge-se ao interesse de situar a origem do modelo de orçamento que se tem hoje, formado especialmente a partir da Constituição de 1934.

Destaque especial há de ser dado à função de programação atribuída aos orçamentos com a Constituição de 1967, o que ganha maior evidência com o plano plurianual. A partir da Emenda 1/1969, ampliou-se esta vinculação a metas, o que foi ainda mais aprimorado na Constituição de 1988, inclusive para os fins de controle orçamentário, mas que não tem recebido a adequada atenção e rigor nestes aspectos.¹³ A realização do

11. Constituição de 1946: “Art. 73. O orçamento será uno, incorporando-se à receita, obrigatoriamente, todas as rendas e suprimentos de fundos, e incluindo-se discriminadamente na despesa as dotações necessárias ao custeio de todos os serviços públicos. § 1.º A lei de orçamentação não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa para os serviços anteriormente criados. Não se incluem nessa proibição: (...) § 2.º O orçamento da despesa dividir-se-á em duas partes: uma fixa, que não poderá ser alterada senão em virtude de lei anterior; outra variável, que obedecerá a rigorosa especialização”.

12. FERREIRA, Waldemar Martins. *História constitucional brasileira*. Ed. fac-similar (1954). Brasília: Senado Federal, 2003. 388 p.

13. O art. 165, §§ 1.º e 2.º, dentre outros, não deixa dúvidas quanto à função planejadora do plano plurianual e da lei de diretrizes orçamentárias, ainda que não tenha sido privilegiada pelos governos sucessivos. A saber: “§ 1.º A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada. § 2.º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro

Estado Social, talhado na Constituição Financeira de 1988, depende de planejamento e intervencionismo, ao que as leis de orçamentos são seus principais mecanismos, como forma de efetividade concreta da Constituição.¹⁴

3. Conceito constitucional de orçamento público e suas funções democráticas na Constituição Financeira

Reduzido à sua forma mais elementar, o orçamento nada mais é do que uma “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. Suas funções constitucionais, porém, são das mais altivas. Após o sufrágio popular, o “orçamento público” é ato constitucional dos mais representativos da democracia e da república, sem o qual o próprio Estado Constitucional restaria incompleto e desnaturado.

Em vista disso, importa a construção de um conceito constitucional de orçamento público, por elementos estritamente jurídicos, e não de caráter econômico, ao gosto da Ciência das Finanças ou da matéria contábil.

Em todos os países democráticos, o orçamento público (“presupuesto”, em castelhano; “budget”, no francês e no inglês; “bilancio”, em italiano; ou “*Staatshaushalt*”,¹⁵ em alemão) representa exatamente a mesma função constitucional, com variações de modelo unicamente quanto às repercussões sobre a política e os fins constitucionais do Estado que nele se refletem.

O tratamento constitucional conferido ao orçamento, como especialização do processo legislativo, quanto à forma de apresentação, deliberação e aprovação das leis orçamentárias, justifica-se pelas finalidades a serem atingidas e pela relevância das suas funções para a vida do Estado e de toda a sociedade.¹⁶ Sem prejuízo da importância das

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”. Veremos mais adiante que a Constituição consagra um verdadeiro princípio de vinculação necessária entre o plano plurianual e as demais leis de orçamento, de modo impositivo para o controle externo do Congresso Nacional e Tribunal de Contas, assim como para propositura de emendas orçamentárias ou quaisquer outras despesas com período superior a um ano.

14. “Apesar das tentativas de desmantelamento da denominada ‘revolução neoconservadora’, o Estado Social ou Intervencionista não foi substituído. Eliminar as funções assistencial e redistributiva do Estado seria deslegitimá-lo de maneira irreversível” (BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 64).

15. JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2003. p. 81.

16. A situar muito bem esta função, diz Adilson Dallari: “Com efeito, o art. 21, IX, da Constituição Federal, ao dizer que compete à União ‘elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social’, está indicando a necessidade do planejamento das ações governamentais a longo prazo, abrangendo previ-

demais, a lei orçamentária é a que reclama mais atenção sobre a satisfação das despesas dos órgãos estatais e dos serviços públicos, para o atendimento das necessidades coletivas amparadas pela Constituição, com as ações de intervencionismo e dos fins constitucionais do Estado.

O orçamento público instrumentaliza a atividade financeira estatal,¹⁷ confere unidade e sistematicidade às despesas públicas, integradas com a política e com a intervenção do Estado na ordem econômica e social.¹⁸ 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, como alude John Mikesell.¹⁹

Quanto às *receitas*, o orçamento, na atualidade, tem função de mera previsão, ao tempo que já não dispõe de qualquer eficácia sobre as leis tributárias, para os fins de determinar sua cobrança ao longo de cada exercício financeiro. O fato de, no Brasil, após a Constituição de 1967, não mais prosperar o efeito de *anualidade das receitas*, o

sões para os próximos 5, 10 ou 20 anos, fixando rumos e objetivos desejáveis, de maneira a evitar atuações contraditórias e desperdícios. Os planos estatais servem para orientar os investimentos dos particulares, na medida em que apontam para oportunidades futuras”. E prossegue: “Para assegurar uma ação estatal efetivamente planejada, a Constituição Federal instituiu um verdadeiro sistema orçamentário, que compreende a elaboração sucessiva de três diferentes orçamentos: o plano plurianual de investimentos, a lei de diretrizes orçamentárias e o orçamento anual, que serão objeto de exame mais adiante” (DALLARI, Adilson. Orçamento impositivo. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (org.). *Orçamentos públicos e direito financeiro*. São Paulo: Ed. RT, 2011. p. 310).

17. Como alude Amatucci: “La costituzione, pertanto, assumendo la concezione moderna dell’attività finanziaria, persegue essenzialmente due fini. Da un lato, impone la realizzazione della giustizia finanziaria attraverso la re distribuzione dei redditi, attuata dalla progressività del sistema tributario e da una particolare strutturazione della spesa pubblica; dall’altro, consente che l’attività finanziaria costituisca uno strumento di stabilità nel tempo del sistema economico e di un adeguato sviluppo del reddito nazionale. E’ evidente che per realizzare ambedue i fini si pone l’esigenza di un indirizzo unitario nella regolamentazione degli aspetti fondamentali dell’attività finanziaria, il quale a sua volta esige un concentramento dei poteri-doveri di decisione corrispondente” (AMATUCCI, Andrea. *Funzioni e disciplina del bilancio dello stato*. Napoli: Jovene, 1970. p. 73).
18. Richard Musgrave, na sua “teoria plurifuncional do orçamento público”, em termos econômicos, distingue três funções do orçamento: 1) satisfação de necessidades públicas, 2) correção na distribuição de rendas e 3) estabilização da atividade econômica (MUSGRAVE, Richard A. *Finanza pubblica, equita, democrazia*. Bologna: Il Mulino, 1995. p. 129).
19. “Public financial managers expect budget procedures to (1) provide a framework for fiscal discipline and control, (2) facilitate allocation of government resources toward uses of highest strategic priority, and (3) encourage efficient and effective use of resources by public agencies as they implement public programs. They also expect budget procedures to be the primary mechanisms for creating transparency in the fiscal operations of the government.” MIKESSELL, John L. *Fiscal Administration*. 9. ed. Boston: Wadsworth, 2014, p. 57.

orçamento abandona a função de autorização da cobrança de tributos, para cingir-se à simples provisão das receitas, a título de estimativa e controle.²⁰

No que concerne aos gastos, como alude Sainz de Bujanda, o orçamento público produz efeitos jurídicos em tríplice sentido: para *autorizar* a Administração a realizar a despesa pública (i); para *limitar* as quantidades a gastar até determinado montante (ii), e para *fixar* o emprego ou destino que se deva atribuir aos créditos aprovados no âmbito do orçamento (iii).²¹ Essa distinção é de fundamental importância.

A apreciação e deliberação do orçamento público é o momento culminante do seu processo legislativo, pela composição de esforços entre os três poderes, de forma harmoniosa, para assegurar sua continuidade e atingimento dos fins do Estado, segundo os fins democráticos²² e submetidos integralmente à Constituição e à legalidade. Em vista disso, somente pode-se admitir uma definição jurídica deste fenômeno normativo.

Uma definição eminentemente jurídica de orçamento público pode ser aquela de Sainz de Bujanda, que o considera como:

“El acto legislativo mediante el cual se autoriza el montante máximo de los gastos que el Gobierno puede realizar durante un periodo de tiempo determinado, en las atenciones que detalladamente se especifican, y se prevén los ingresos necesarios para cubrirlos”.

De fato, esta definição tem a virtude de atender aos requisitos gerais que se exige do orçamento, como *ato de autorização* das estimativas de receitas, na forma de controle sobre a atividade financeira do Estado, e dos gastos, com imputação de limites jurídicos para a sua execução quantitativa, temporal e qualitativa pela Administração. Além disso, especifica como nota característica sua primordial condição de “lei”,²³

20. Constituição de 1946: “Art. 73. O orçamento será uno, incorporando-se à receita, obrigatoriamente, todas as rendas e suprimentos de fundos, e incluindo-se discriminadamente na despesa as dotações necessárias ao custeio de todos os serviços públicos”. Constituição de 1967: “Art. 63. A despesa pública obedecerá à lei orçamentária anual, que não conterà dispositivo estranho à fixação da despesa e à previsão da receita. Não se incluem na proibição”.

21. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Notas de derecho financiero*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 1975. t. I, vol. 3, p. 580.

22. “La parte más importante del control parlamentario no es la decisión final que la cámara pueda adoptar. La mayoría difícilmente va a permitir un juicio negativo sobre la acción del Gobierno al cual da apoyo. Lo relevante, para dar significado al concepto de democracia es, el hecho mismo de la investigación, esto es, la actividad fiscalizadora que se realiza y se discute en el Parlamento. Permitir la comprobación y la discusión en sede parlamentaria de la información recogida, llena de contenido el concepto de control puesto que su realización no debe quedar exclusivamente en manos de la mayoría (quien podría llegar a neutralizarlo), sino de la minoría. La debilidad del control ‘por’ el Parlamento queda así compensada por la potencialidad del control ‘en’ el Parlamento y, con ello, se fortalece el concepto de un ‘Gobierno bien equilibrado’” (VALLES VIVES, Francesc. *El control externo del gasto público – Configuración y garantía constitucional*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2003. p. 37).

23. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Notas de derecho financiero*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 1975. t. I, vol. 3, p. 581.

ao afastar-se daquela concepção dual de Duguit, que separava “orçamento” e “lei de aprovação do orçamento”, para quem o conteúdo dessa lei seria um “ato administrativo” que contemplaria todas as estimativas de receitas e indicação das despesas a serem autorizadas, cabendo-lhe, portanto, a simples função de revestimento formal, como ato de aprovação. Corretamente, conclui Sainz de Bujanda que o orçamento não é um ato complexo, mas unitário, e seu caráter jurídico é incindível.

De modo semelhante, segundo Regis de Oliveira:

“Pode-se conceituar o orçamento como a lei periódica que contém previsão de receitas e fixação de despesas, programando a vida econômica e financeira do Estado, de cumprimento obrigatório, vinculativa do comportamento do agente público”.²⁴

Esta definição tem a virtude de ser coerente com os fundamentos do Estado Democrático de Direito, ressaltar a função de vinculação do agente público e envolver a função de programação intervencionista da vida econômica e financeira do Estado. Não há outra, na doutrina nacional, com melhor precisão técnica e atualidade.

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.

A partir dessas definições, podem-se identificar ao menos cinco funções do orçamento no Estado Democrático de Direito, que seriam as seguintes:²⁵

a) *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 parametricidade obrigatória.

b) *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.

c) *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.

d) *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) *Função de controle* – o orçamento permite o controle político pelo Poder Legislativo sobre a proposta orçamentária dos poderes e da Administração Pública em geral.

24. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 5. ed. São Paulo: Ed. RT, 2013. p. 405.

25. Uma designação de funções do orçamento aproximada pode ser vista em: JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2003. p. 82.

Em conclusão, define-se o orçamento público como aquela lei aprovada pelo poder legislativo, a cada exercício financeiro, que veicula as receitas estimadas e autoriza as despesas a realizar, segundo os limites quantitativos e materiais dos créditos orçamentários, vinculantes para todos os órgãos do Estado, e atendidas as funções de controle político e planejamento, conforme os fins de dirigismo ou intervencionismo econômico.

3.1 *Função de limitação legislativa para realização de despesas – proibição de conduta diversa e parametricidade obrigatória*

O orçamento contempla uma tríplice eficácia, porquanto, ao mesmo tempo que autoriza as despesas, promove o controle das receitas estimadas e limita as atividades da administração financeira na execução dos créditos ou dotações orçamentárias e no cumprimento dos programas, metas e políticas públicas.²⁶

Conforme o art. 167, I, II e VI, da CF, são vedados o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual, a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais e, de igual modo, a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa. A síntese dessas disposições coincide com a vedação integral de realização de despesas ou assunção de obrigações, ainda que por remanejamentos ou transferências de recursos, por ato exclusivo da Administração, sem anuência do Poder Legislativo. Portanto, o agente público somente poderá realizar despesas conforme as condições e limites quantitativos ou temporais confiados pelo legislador, mediante a lei orçamentária, portanto.

A aprovação do orçamento equivale à confirmação legislativa de gastos a serem implementados pelo Estado. Logo, como eficácia da lei que o veicula, resta proibida a

26. Na atualidade, “el Presupuesto continúa siendo una autorización limitativa del legislativo al Gobierno, con expresión cifrada de las cantidades que pueden gastarse en las atenciones que detalladamente se especifican en los estados presupuestarios” (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Notas de derecho financiero*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 1975. t. I, vol. 3, p. 580). Cf. GAUDEMET, Paul Marie. Le budget, limite de l'action gouvernementale. In: PHILIP, Loïc (coord.). *Dictionnaire encyclopedique de finances publiques*. Paris: Economica, 1991. vol. 1, p. 191-196.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. São Paulo: Ed. RT, 2006. p. 324. Em modo semelhante, João Catarino, para quem se deve entender por orçamento aquele “instrumento financeiro aprovado pela Assembleia da República sob proposta do Governo, pelo qual se procede a uma detalhada descrição da receita e da despesa pública previstas para um determinado ano econômico, que comporta uma autorização com a força de lei conferida aos órgãos próprios da administração financeira, para a cobrança das receitas e realização das despesas previstas estimadas, ao mesmo tempo que limita a ação financeira do Estado no seu período de vigência” (CATARINO, Joao Ricardo. *Finanças públicas e direito financeiro*. Coimbra: Almedina, 2012. p. 237). De modo semelhante: FRANCO, António Sousa. *Finanças públicas e direito financeiro*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 1999. p. 336; AHUMADA, Guillermo. *Tratado de finanzas públicas*. Cordoba: Assandri, 1948. vol. 1, p. 713 e ss.

assunção de despesa nova após sua aprovação, quando não contemplada no inteiro teor do orçamento, mediante proibição de conduta diversa por parte de toda a Administração. Trata-se de restrição baseada na “função” (administrativa), ou seja, com aplicação para a Administração de todos os poderes.

Assim, por parametricidade obrigatória, nenhum agente ou órgão do Estado pode praticar atos administrativos contrários ao orçamento, para promover empenhos ou realizar despesas que não estejam autorizados, ainda que permitidos por leis específicas, e dentro dos limites e condições assinalados a cada crédito orçamentário. E tal foi o compromisso da Constituição com o dever de cumprimento do orçamento, que seu art. 85, VI, considera como *crime de responsabilidade* os atos do Presidente da República que atentem contra “a lei orçamentária” (extensível a governadores e prefeitos).

Esse efeito de parametricidade vinculante que deriva da lei orçamentária alcança também a aprovação do direcionamento econômico-financeiro da política nacional de financiamento do Estado, na sua totalidade, quanto à função de “planejamento” e de dirigismo.²⁷ Logicamente, pela compatibilidade necessária entre o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias, a execução da lei de orçamento anual restringe todo o agir da Administração às escolhas públicas²⁸ definidas nessas leis.

Diante disso, salvo autorização legal posterior (casos de créditos adicionais, especiais ou extraordinários), após a aprovação parlamentar, o orçamento torna-se um limite intransponível para que a Administração possa criar novos gastos públicos, assumir obrigações acima dos limites permitidos ou modificar os critérios da atribuição por cada crédito ou dotação. O dever de conduta conforme o orçamento pelo agente público é

27. E assim demarca Jarach: “Ahora bien, aun en la forma más restringida de las finanzas liberales, el Presupuesto es el plan de la economía del sector público. Su significación se descubre a través de su conjunto; no hay una simple yuxtaposición de una serie de gastos y una nómina de recursos, sino un plan de erogaciones tendientes a lograr determinados fines con la indicación de los recursos correspondientes. De ahí su carácter obligatorio para todos los poderes públicos que deben cumplir con dicho plan” (JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2003. p. 82). Ou como alude Carlo Talice: “Il bilancio non è una mera trascrizione contabile di impegni o di fonti di entrata, già previsti, ma la configurazione unitaria ed organica in termini quantitativi della politica economica e finanziaria del Governo, che documenta l’indirizzo seguito o programmato; l’atto del Parlamento esprime il consenso a questo indirizzo, è cioè, anche sotto questo profilo, atto di approvazione che implica una particolare manifestazione di fiducia. In questo senso è probabilmente impiegato il termine *approvazione* nei testi costituzionali: approvazione dell’indirizzo politico-finanziario del Governo, con *efficacia autorizzativa* nei confronti della pubblica amministrazione.” (TALICE, Carlo. *La legge di bilancio*. Milano: Giuffrè, 1969. p. 325).

28. Sobre distintas possibilidades para a realização dessas escolhas, veja-se, dentre outros: RUBIN, Irene. *The Politics of Public Budgeting: Getting and Spending, Borrowing and Balancing*. 6. ed. Washington: CQ Press, 2010. 330 p. KHAN, Aman; e HILDRETH, W. Bartley. *Budget Theory in the Public Sector*. London: Quorum Books, 2002. NICE, David. *Public Budgeting*. Belmont: Wadsworth, 2002; MOORE, Mark H. *Creating Public Value*. Massachusetts: Harvard Press, 1995.

uma imposição constitucional, com designação expressa (art. 70, parágrafo único), sob pena de responsabilidade pessoal, além de ser objeto de permanente controle interno e externo, sendo este a principal missão do Tribunal de Contas.²⁹

3.2 *Função de planejamento (orçamento-programa, performance ou funcional)*

A função de planejamento do orçamento público sempre foi destacada pela doutrina.³⁰ Desde Laband, firmou-se o entendimento de que o orçamento assume funções de planejamento e controle, como diz Geraldo Vidigal, pois “o orçamento seria nitidamente o ato administrativo que responde a essa necessidade”.³¹ E, neste particular, tem-se a mais importante das conexões entre a Constituição Financeira e a Constituição Econômica, pela concomitância de efeitos do art. 174, que impõe como obrigatório o planejamento para o Estado.

O planejamento orçamentário é o mínimo de eficácia do art. 174, que não se pode limitar ou bastar por este, de duração restrita no tempo, mas que permite sua conexão com a regulação da ordem econômica e com o dirigismo estatal.

Ao longo da sua evolução, o orçamento recebeu por parte de algumas escolas de pensamento da Ciência das Finanças um tratamento meramente prático, reduzido à técnica da contabilidade pública, na forma de uma simples “conta única”, para relação entre receitas e despesas a serem autorizadas pelo Parlamento, sob o mito liberal da “neutralidade orçamentária”. Como ressalta Didimo da Veiga,³² não obstante a importância dessa feição,³³ prevaleceram as concepções que qualificavam o orçamento como ato político de máxima importância, seu caráter constitucional. Foi esta a tese prevalecente.

29. “Gli stati di previsione della spesa condizionano quindi, limitandola, la spesa statale e la indirizzano verso determinate direzioni, sulla base della legislazione sostanziale di spesa. In alcuni casi la legislazione di spesa lascia all'esecutivo una certa discrezionalità nella determinazione degli stanziamenti che, quindi, vengono qualificati soltanto in sede di bilancio. In ogni caso il bilancio, dopo l'approvazione, viene a costituire un sistema di limiti per l'attività dello Stato nei vari settori in quanto le attività sono specificate e dimensionate dalle possibilità di spesa” (TALICE, Carlo. *La legge di bilancio*. Milano: Giuffrè, 1969. p. 44).

30. Com especial evidência para o tratamento constitucional conferido pelo Professor José Afonso da Silva, de notáveis méritos pela sua insistência nessa proposta, hoje confirmada como prática de Estado. Cf. SILVA, José Afonso da. *Orçamento-programa no Brasil*. São Paulo: Ed. RT, 1973. _____ . *Tributos e normas de política fiscal na Constituição do Brasil*. São Paulo: [s.n.], 1968; _____ . *Curso de direito constitucional positivo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 741.

31. VIDIGAL, Geraldo de Camargo. *Fundamentos do direito financeiro*. São Paulo: Ed. RT, 1973. p. 223.

32. VEIGA, Didimo Agapito da. *Ensaio de ciência das finanças e de economia pública*. Rio de Janeiro: Jacinto Ribeiro dos Santos, 1937. p. 89 e ss.

33. A exemplo do estudo: MACHADO JR., J. Teixeira. *Classificação das contas públicas*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1967. 401 p.

Com a ascensão do Estado Social, o orçamento foi alçado à condição de instrumento fundamental ao planejamento do Estado. E para bem compreender essa função, são fundamentais as reflexões de Cabral de Moncada.³⁴ De início, deve-se delimitar o planejamento, integrado ao intervencionismo estatal, como “sistema de opções, de prioridades econômicas estabelecidas por uma autoridade pública, por forma consciente e deliberada, em ordem à prossecução de certos objetivos econômicos e sociais”. O planejamento, pois, vê-se delimitado como o espaço de escolhas ou opções da autoridade pública “animada de intenções programáticas, ou seja, viradas para a ação e para o futuro”. O ato de planejar significa realizar escolhas racionais e orientadas segundo finalidades, o que se faz entre dois critérios: o de “diagnóstico” da realidade circunstante e o de “prognóstico”, quanto às projeções daquilo que é pretendido. Na economia do Estado intervencionista, o planejamento logra seu ambiente ideal, pois “fixa um conjunto de normas de conduta em ordem à prossecução das finalidades que elege, concretizando-se através de procedimentos práticos (...) visando a otimização dos recursos existentes através de uma adequada conformação dos setores público e privado da economia e de uma adequada estratégia de crescimento e estabilidade econômicas”.³⁵ Então conclui Cabral de Moncada que, diante do alcance de longo prazo e da extensão das medidas de planificação ou mesmo de planejamento, pelas demandas de detalhamento exigidas ao longo da execução, a autoridade pública deve desdobrá-las, “por razões operacionais, em programas concretos de ação, de curto prazo, o que tem ainda a vantagem de permitir a sua coordenação com o orçamento”. Bem entendido que estes terão sempre uma função a cumprir na totalidade do planejamento, e complementa: “Na organização da execução dos planos, ressalta nitidamente o caráter teleológico da planificação”.³⁶ Esta é exatamente a relação que se coloca entre o planejamento das leis de orçamento (programas de curto prazo) com o regime constitucional de planejamento do art. 174 da CF, de amplitude maior e de longa duração.

No âmbito do direito financeiro, para Cabral de Moncada, a realização das políticas de intervencionismo passa necessariamente pela inclusão no orçamento público, porque a execução reclama receitas e despesas.³⁷ Nesse particular, ao criticar o modelo francês de leis-programa, diz: “Os planos estão sempre dependentes de autorização parlamentar anual, o que muito prejudica a sua execução, que se pretende, obviamente, ininterrupta”. E esta é uma das virtudes do plano plurianual, no Brasil. E, ao sugerir algo à semelhança deste, declara: “Este orçamento deixa de ter funções exclusivamente financeiras, funcionalizando-se integralmente”.³⁸ Para ele, na medida em que o orçamento

34. MONCADA, Luís S. Cabral de. *A problemática jurídica do planeamento económico*. Coimbra: Ed. Coimbra, 1985. p. 8 e ss.

35. *Idem*, p. 9.

36. *Idem*, p. 12-13.

37. *Idem*, p. 102 e ss.

38. “Efetivamente toda a atividade financeira do Estado com expressão orçamental deve estar funcionalizada em relação aos objetivos programáticos gerais que a Constituição assinala e que o plano sintetiza. Consagra-se assim uma ideia radical de finanças funcionais, recusando-

fixa planos com metas ou diretrizes específicas com previsões de despesas, visando a acomodar-se ao plano econômico geral, “está a fazer-se planificação financeira”. Aqui, o critério teleológico ganha prevalência no direcionamento orçamentário.

Ora, no caso brasileiro, o plano plurianual, que define os objetivos, programas e metas, deve ser acompanhado pelas demais leis orçamentárias, emendas parlamentares e outros planos econômicos regionais ou setoriais. Com isso, são alimentados reciprocamente os fins teleológicos do plano plurianual com os programas ou metas vinculados aos créditos ou dotações orçamentárias dirigidos àqueles fins, da lei de orçamento anual, intermediados pela lei de diretrizes orçamentárias. Nesse sentido, como são normas vinculantes e de afetação ao setor público e privado, determinantes de condutas a serem seguidas, descabe falar em qualquer natureza de “lei formal” para as leis de orçamento público, como virá amplamente demonstrado.³⁹

Após a Constituição de 1988, é defeso aplicar o orçamento público sem abertura para o dirigismo ou intervencionismo estatal, mediante planejamento voltado ao desenvolvimento, às políticas públicas de bem-estar social, à redução de desigualdades ou à redistribuição de renda.⁴⁰ Ainda que não seja capaz de concretizar, por si só, todos os fins constitucionais do Estado, é fundamental para a democracia que se reconheça e se fortaleça esta importante tarefa do orçamento na Constituição Financeira, como lei de planejamento e dirigismo constitucional.

-se à atividade financeira do Estado caráter de neutralidade perante a atividade econômica geral, em oposição aos cânones do liberalismo econômico” (MONCADA, Luís S. Cabral de. *A problemática jurídica do planeamento económico*. Coimbra: Ed. Coimbra, 1985. p. 106 e 111). Cf. SILVA, Almiro do Couto e. Problemas jurídicos do planejamento. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, vol. 170, p. 1-17, out.-dez.; VEIGA, Clóvis de Andrade. *Direito financeiro aplicado* (planejamento, elaboração, execução e controle orçamentário). São Paulo: Ed. RT, 1975.

39. Como assinalado pelo Ministro Iberê Gilson, ainda sob a Constituição de 1967: “A implantação do orçamento-programa, como bem se disse, não consiste somente na elaboração do documento orçamentário, mas, principalmente, na criação progressiva de uma estrutura capaz de programá-lo anualmente, em função das metas estabelecidas, e de executá-lo, conforme o programa traçado” (GILSON, Iberê. O orçamento como condicionante da administração financeira. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, vol. 92, p. 45, abr.-jul. 1968). Para uma crítica do modelo de planejamento brasileiro, mormente quanto ao federalismo e desigualdades regionais, veja-se: BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003; COMPARATO, Fábio Konder. A organização constitucional da função planejadora. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo: Malheiros, 1994. n. 8, p. 12-23.
40. Ou como bem esclarece Régis de Oliveira: “Daí o orçamento se constituir em peça importante no mundo jurídico de hoje, na vida das nações. Deixa de ser mero documento financeiro ou contábil para passar a ser o instrumento de ação do Estado. Através dele é que se fixam os objetivos a serem atingidos. Por meio dele é que o Estado assume funções reais de intervenção no domínio econômico. Em suma, deixa de ser mero documento estático de previsão de receitas e autorização de despesas para se constituir no documento dinâmico solene de atuação do Estado perante a sociedade, nela intervindo e dirigindo seus rumos” (OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. São Paulo: Ed. RT, 2006. p. 305).

O plano plurianual contempla o direcionamento quanto à aplicação, dentre outras, das despesas de capital e as relativas aos programas de duração continuada. A lei de orçamento anual deve ser disposta para viabilizar o planejamento do plano plurianual, logo, com precedência sobre a própria lei de diretrizes orçamentárias. A lei de orçamento anual, porém, confere prioridade à programação entabulada no plano plurianual, ao que a lei de diretrizes orçamentárias é fundamental para compreender as motivações e os meios utilizados para essa finalidade. Portanto, a função de “planejamento” acompanha toda a continuidade do orçamento, o que deverá ser controlado durante a execução e *a posteriori*, com a *prestação de contas*, dentre outros.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000) trouxe título próprio para cuidar do “Planejamento”, que inclui neste o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e a lei de orçamento anual. Afastado o primeiro, em virtude de veto, as demais são qualificadas também pela função de planejamento, o que se verifica de modo impositivo e vinculante. Quanto à lei de diretrizes orçamentárias, importa-nos o § 1.º do art. 4.º, que define a obrigatoriedade de integrar o projeto um “Anexo de Metas Fiscais”, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes. Esse anexo conterà ainda uma avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior e criterioso demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica, afora todas as informações relativas a receitas e despesas.

Conforme o art. 5.º da Lei de Responsabilidade Fiscal, o projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar, conterà, obrigatoriamente, demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do Anexo de Metas Fiscais da lei de diretrizes orçamentárias. E deverá ser acompanhado do documento a que se refere o § 6.º do art. 165 da Constituição (“o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”), bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado.

Cumpra ressaltar que a preocupação do Constituinte sobre a função de planejamento foi de tal ordem que o art. 166, § 1.º, II, da CF, atribui à Comissão Mista de Orçamento competência para examinar e emitir parecer sobre os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos nesta Constituição e exercer o acompanhamento e a fiscalização orçamentária. Diante disso, naquilo que os projetos de lei orçamentária definem planos e programas nacionais, regionais e setoriais, a Comissão Mista de Orçamento emitirá parecer quanto à adequação e compatibilidade desses projetos com

aquilo que prescreve a Constituição e com o plano plurianual, em sessão específica e destacada dos demais itens do orçamento.⁴¹

Ora, no Estado Democrático de Direito, o planejamento não é uma opção ou algo meramente indicativo. Trata-se de comando impositivo, segundo os princípios definidos pela Carta Constitucional. É criticável a ausência de um planejamento de longo prazo, que ordene o desenvolvimento ao longo de décadas e cumpra aquelas magnas funções dos arts. 3.º e 43, para assegurar a erradicação da pobreza e a eliminação ou redução de desigualdades regionais. Contudo, a Constituição obriga ao mínimo de planejamento, o que foi atribuído ao plano plurianual, como instrumento de direcionamento das ações do Estado, com vistas a realizar os fins constitucionais, mediante intervencionismo, para o qual a lei de diretrizes orçamentárias e a lei de orçamento anual devem propiciar todas as condições de concretização.

3.3 Função de transparência orçamentária

A função de transparência das leis orçamentárias avulta em importância no que concerne ao direcionamento das despesas públicas e funções de planejamento e de dirigismo do orçamento-programa. É por meio do orçamento que estas funções são conhecidas e a sociedade pode organizar-se, inclusive em virtude do planejamento “indicativo”, na forma do art. 174 da CF.

Como diz Veiga Filho, “a publicidade da despesa pública é incontestavelmente outra garantia de ordem constitucional e administrativa”.⁴² Esta é uma síntese preciosa, pois é de norma jurídica de garantia que se trata. A *transparência* pode ser compreendida como “função” ou como “princípio”, mas é como “garantia” que ela ganha maior efetividade, ao assegurar o direito individual dos particulares de acessibilidade e de cognoscibilidade quanto ao conteúdo e fins das leis orçamentárias.

Em matéria financeira, transparência e Estado Democrático de Direito são indissociáveis. A apresentação da proposta e aprovação renováveis a cada ano são sua primeira evidência, ao impor sucessivas oportunidades para conhecer receitas e despesas autorizadas. No seu curso de tramitação, tudo deve ser público e transparente, com

41. Procedimento conforme o art. 113 da Res. 1/2006-CN, que dispõe sobre a Comissão Mista Permanente a que se refere o § 1.º do art. 166 da CF.

42. “A publicidade é um dos corolários do regimen representativo, que é um governo de opinião; e esta não se forma sem o conhecimento geral, que só se obtém pela discussão parlamentar divulgada pela imprensa.” E, mais adiante: “Sem a publicidade obrigatoria, a administração financeira se converte sempre em regimen de opprobrio, de vexame e de despotismo, no qual a probidade administrativa cede lugar ao favoritismo e á corrupção. Segredo ou mysterio, em materia de finanças publicas, é prenuncio do esbanjamento, delapidação” (VEIGA FILHO, João Pedro da. *Manual da ciência das finanças*. 4. ed. São Paulo: Monteiro Lobato, 1923. p. 34). Para um estudo atual, veja-se o excelente artigo: MENDES, Gilmar Ferreira; CORREIA NETO, Celso de Barros. *Transparência fiscal*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. vol. 2, p. 177-201.

apresentação de emendas e debates igualmente abertos e com ampla difusão. Por fim, sua aprovação e publicidade pelos meios oficiais e divulgação nos meios de comunicação complementam o mínimo esperado desse princípio aplicado às leis orçamentárias.

A transparência das finanças públicas é um direito que deflui dos princípios democrático e republicano, a integrar o interesse de todos na condução do Estado, ao tempo que a função de planejamento e o dirigismo que devem compor as leis orçamentárias confluem para definir o próprio modelo de sociedade e de construção do Estado.⁴³ O orçamento é procedimento que tem por finalidade gerar confiança, interna e externa, assegurar estabilidade financeira ao Estado e afirmar as garantias de continuidade da sua estrutura.

Portanto, a transparência não é uma simples formalidade, mas assume conteúdo de máxima importância para as instituições democráticas e republicanas. É nesse contexto que uma imprensa livre, isenta e técnica é imprescindível para expandir a capacidade de informação e de publicidade sobre o orçamento público para todo o povo.⁴⁴

Para cumprir com a garantia de transparência, a segurança jurídica por acessibilidade aos textos legislados⁴⁵ requer que a apresentação dos artigos do orçamento sejam claros e compreensíveis, não se admitindo insuficiência de dados ou especificação da despesa, com obscuridade ou falta de elementos para determinação objetiva dos elementos exigidos, como órgão de destino, montante, finalidade e outros.

De igual sorte, as prestações de contas devem obediência aos mesmos parâmetros. A produção dos textos legislativos e prestações de contas devem ter por base a compreensão do cidadão, e não apenas o atendimento burocrático da contabilidade e da tecnicidade dos economistas. Em um Estado Democrático de Direito, a publicidade demanda permanente cuidado com a forma. E a própria LC 95/1998, no seu art. 11, exige a “clareza”⁴⁶ como dever do processo legislativo.

43. Esta preocupação não escapou a Dino Jarach: “El conocimiento general y particularizado del Plan presupuestario es condición fundamental para el control de la acción del Estado por la opinión pública y para que el sector privado ajuste sus propias actividades en función de la economía del sector público, tanto en lo referente a los gastos, como a los recursos, ya que ambos han de ocasionar efectos en la demanda y en la oferta de bienes y servicios. El principio de la publicidad se proyecta – también – sobre la preparación y sobre la ejecución del Presupuesto” (JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2003. p. 81).

44. No sentido dos princípios da Declaração de Chapultepec (1994), especialmente os seguintes: “I – Não há pessoas nem sociedades livres sem liberdade de expressão e de imprensa. O exercício dessa não é uma concessão das autoridades, é um direito inalienável do povo. II – Toda pessoa tem o direito de buscar e receber informação, expressar opiniões e divulgá-las livremente. Ninguém pode restringir ou negar esses direitos. III – As autoridades devem estar legalmente obrigadas a pôr à disposição dos cidadãos, de forma oportuna e equitativa, a informação gerada pelo setor público (...)”.

45. Veja-se, dentre outros: CONSEIL D’ETAT. *Rapport public annuel 2006*. La sécurité juridique et la complexité du droit. Paris: La Documentation Française, 2006. p. 282.

46. “Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas: I – para a obtenção de clareza: a)

A Lei de Responsabilidade Fiscal, no seu art. 1.º, § 1.º, expressa muito bem esta função de transparência do orçamento, ao dizer que:

“a gestão fiscal pressupõe a ação planejada e *transparente*, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar”.

A menção expressa à ação transparente da gestão fiscal não é por acaso. Além de efetivar preceitos constitucionais que a prescrevem, evidencia uma das mais importantes funções do orçamento público.

Mais adiante, explicita melhor a função da transparência na elaboração dos orçamentos, como expressão de atividade democrática na gestão fiscal, a saber:

“Art. 48. São instrumentos de *transparência da gestão fiscal*, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os *planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias*; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos”.

Mais tarde, foi editada a LC 131, de 27.05.2009, conhecida como *lei de transparência financeira*, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

O art. 1.º desta LC 131/2009, alterou o art. 48 da LC 101/2000, cujo parágrafo único prescreve que

“A transparência será assegurada também mediante: I) *incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos*; II) *liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público*; e III) *adoção de sistema integrado de administração financeira e controle*, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A”.

A nova lei adicionou o art. 48-A, para determinar ainda:

usar as palavras e as expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando; b) usar frases curtas e concisas; c) construir as orações na ordem direta, evitando preciosismo, neologismo e adjetivações dispensáveis; d) buscar a uniformidade do tempo verbal em todo o texto das normas legais, dando preferência ao tempo presente ou ao futuro simples do presente; e) usar os recursos de pontuação de forma judiciosa, evitando os abusos de caráter estilístico;”.

“Os entes da Federação disponibilizarão a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes a: I) *quanto à despesa*: todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução da despesa, no momento de sua realização, com a disponibilização mínima dos dados referentes ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento e, quando for o caso, ao procedimento licitatório realizado; e II) *quanto à receita*: o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive referente a recursos extraordinários”.

Para os fins de controle, a lei de transparência financeira reafirmou o acesso popular ao TCU, prevista no art. 74, § 2.º, ao incluir na Lei de Responsabilidade Fiscal o art. 73-A, segundo o qual:

“Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para denunciar ao respectivo Tribunal de Contas e ao órgão competente do Ministério Público o descumprimento das prescrições estabelecidas nesta Lei Complementar”.

Como se vê, essas disposições bem evidenciam a força axiológica assumida pela transparência financeira e orçamentária em nosso ordenamento. A publicidade, maior expressão de gestão democrática das leis orçamentárias e com transparência exigida por força de lei complementar, une-se aos valores fundamentais da liberdade de imprensa para conferir a todos o direito de acompanhamento e acesso às informações financeiras. Este é um dado revelador do fortalecimento das nossas instituições democráticas, desde que não se tornem apenas regras de bons propósitos, mas sejam cumpridas efetivamente.

3.4 *Função de efetividade de direitos e liberdades fundamentais*

A proteção da efetividade dos direitos e liberdades fundamentais tem máxima eficácia no Estado Democrático de Direito. Por isso, o orçamento público regido por uma Constituição Financeira deve ter como objetivo alocar todos os *meios* necessários para realização deste *fim* constitucional do Estado nas suas máximas possibilidades.

Não queremos aqui explicitar tudo quanto já foi antecipado sobre essa magna tarefa da Constituição Financeira, no que se refere à necessária efetividade de direitos e liberdades fundamentais.⁴⁷ Cumpre apenas assinalar o papel do orçamento público como “meio” privilegiado para que se evidencie o controle sobre a realização daqueles fins constitucionais do Estado e sua capacidade de funcionar como instrumento essencial para promover a aplicabilidade dos direitos e liberdades. Tudo conforme fundamentos democráticos e com proteção das minorias.

47. Entre outros, veja-se: CORTI, Horacio Guillermo. *Derecho constitucional presupuestario*. Buenos Aires: Lexis Nexis, 2007; PLAZAS VEGA, Mauricio A. *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*. 2. ed. Bogotá: Themis, 2006. 707 p.

3.5 Função de controle

O controle é outra função capital do orçamento. A Constituição contempla, no seu art. 70, regra de competência para que o Poder Legislativo exerça permanente fiscalização contábil, financeira, *orçamentária*, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

A simples existência do orçamento, em si mesmo considerado, já é uma forma de controle da Administração, na medida em que também se vê acompanhado de prestações de contas sobre exercícios anteriores e envolve o dever de demonstração de todas as fontes das receitas e origem das despesas.

Um orçamento, já se disse, não é mera “conta” ou “caixa único”, tampouco lei com genérica indicação de despesas a realizar. Não basta a simples designação classificada de despesas e receitas estimadas. Requer-se sua repetição anual, prévia a cada exercício financeiro, com unidade, universalidade, exatidão, economicidade, transparência e lealdade (moralidade administrativa) na formulação da proposta, a qual será submetida à apreciação legislativa segundo os requisitos constitucionais.

A passagem do conceito de “orçamento do Estado” para “orçamento constitucional” revela o propósito do controle político⁴⁸ e democrático com prevalência sobre a técnica contábil ou financeira. A formulação anual de orçamentos é um dos mais expressivos mecanismos de controle da democracia sobre a atividade financeira da Administração Pública, a ser exercido pela representação legislativa, assim como pela opinião pública. Diante disso, tem-se, a um só tempo, controle interno, durante a preparação da proposta orçamentária, e controle externo, ao longo da sua apreciação, deliberação e votação congressional.

Quanto à receita, prevalece o controle sobre sua estimativa, cuja apuração faz-se sob elevado rigor de técnicas estatísticas e atuariais.⁴⁹ Na medida em que não mais vigora

48. “Esta actividad final atribuida al poder legislativo es el llamado control político de la Administración. El grado de profundización e interés en el ejercicio de esta función puede variar, dependiendo de cual sea el sistema político o de gobierno que analicemos. (...) El concepto de control político requiere algo más que un control formal, ‘previo’, a la ejecución material de la voluntad gubernamental. La tarea parlamentaria no debe interrumpirse en este punto sino todo lo contrario, debe ir un paso más allá. (...) Es decir, debe analizarse si se cumplen y se consiguen los resultados previstos, para los que han sido aprobadas y, en caso contrario debe discutirse las medidas a adoptar. (...) En otras palabras, el papel que corresponde al Legislativo no consiste únicamente en determinar la previsión de gastos autorizada anualmente (mediante la aprobación de la Ley de presupuestos); ni en como deben priorizarse las distintas partidas presupuestarias (normalmente esta decisión corresponde al Ejecutivo). Sino también y sobre todo, en comprobar como éste ha sido definitivamente gastado. Los orígenes del control parlamentario de la ejecución presupuestaria así lo reflejan” (VALLES VIVES, Francesc. *El control externo del gasto público – Configuración y garantía constitucional*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2003. p. 31 a 33).

49. Segundo o art. 34 da Res. 1/2006-CN, o Relatório da Receita deverá conter: “I – exame da conjuntura macroeconômica e do endividamento e seu impacto sobre as finanças públi-

a autorização para arrecadar, prevalece a função de controle sobre a forma de cálculo das estimativas, para assegurar exatidão e transparência. Assim, em conformidade com o que dispõem a LC 101/2000, e a Lei 4.320/1964 sobre orçamentos, o art. 90 do Regimento Comum do Congresso Nacional prescreve que Comissão Permanente emitirá parecer circunstanciado e estudo comparativo dos programas e dotações propostas com a prestação de contas do exercício anterior e, sempre que possível, com a execução da lei orçamentária em vigor.⁵⁰

O controle orçamentário é a melhor evidência de eficiência institucional na separação de poderes.⁵¹ Ademais, é imprescindível que a aprovação de um orçamento sirva para controlar a legalidade e o cumprimento da vontade legislativa em relação a exercícios financeiros anteriores. Por isso, corretamente, a legislação prescreve o dever de apuração de demonstrativos de anos anteriores, mormente daquele que se concluiu, para um amplo controle da atuação da Administração.

Cumpre, porém, advertir que, a pretexto de exercer o controle orçamentário, de caráter político, o Poder Legislativo não pode invadir a competência do Executivo, a ponto de desfigurar a proposta orçamentária. O mais importante não é a aprovação do “orçamento”, que sempre virá, mas o debate instaurado entre governo e oposição, maiorias e minorias, parlamento e opinião pública, grupos de interesses, partidos, bancadas regionais e outros. É neste processo democrático de intenso debate sobre os destinos do orçamento que a função controle galga destaque e afirma-se como uma das suas mais importantes manifestações.

cas; II – análise da evolução da arrecadação das receitas e da sua estimativa no projeto, com ênfase na metodologia e nos parâmetros utilizados; III – avaliação, em separado, das receitas próprias das entidades da administração indireta, em especial as pertencentes às agências reguladoras; IV – demonstrativo das receitas reestimadas, comparando-as com as do projeto, classificadas por natureza e fonte; V – demonstrativo das propostas de pareceres às emendas à receita e de renúncia de receitas; VI – o montante de eventuais recursos adicionais decorrentes da reestimativa das receitas, discriminando as variações positivas e negativas por natureza e fonte de recursos; VII – indicação dos montantes de despesa a serem reduzidos no Parecer Preliminar, quando necessário; VIII – a verificação do atendimento às normas constitucionais e legais pertinentes à Receita, especialmente quanto à compatibilidade do projeto com a lei do plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e a LC 101, de 2000. Parágrafo único. O Relatório da Receita não poderá propor o cancelamento, parcial ou total, de dotações constantes do projeto”.

50. “El cálculo o estimación de los ingresos para un ejercicio presupuestario constituye el punto de conexión necesario e imprescindible para valorar la política de gasto público del Gobierno y, por lo tanto, medio imprescindible del control político-financiero del legislativo sobre el ejecutivo” (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Notas de derecho financiero*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 1975. t. I, vol. 3, p. 600). Cf. ARLERI, Alberto Barettoni. *Bilanci pubblici*. In: *Digesto delle discipline pubblicistiche*. Torino: Utet, p. 30-45.
51. Para um amplo exame da experiência americana, veja-se: LAUTH, Thomas P. The separation of powers principle and budget decision making. KHAN, Aman; e HILDRETH, W. Bartley. *Budget Theory in the Public Sector*. London: Quorum Books, 2002, p. 42-76.

4. Natureza legislativa do orçamento público constitucional

O sistema constitucional do orçamento público apresenta-se como o regime jurídico do procedimento legislativo mais especializado e analítico de toda a Constituição, voltado para a aprovação das leis ordinárias orçamentárias que têm como função aprovar a *estimativa de receitas*, autorizar a *realização das despesas públicas*, operar o *controle político* da proposta orçamentária e funcionar como instrumentos de *planejamento*, especialmente mediante o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias.

A opção constitucional por definir o orçamento público como “lei”, a observar um rigoroso procedimento legislativo especializado e complexo, coloca para a doutrina o dever de interpretação coerente com seus fundamentos. De fato, como disse Viveiros de Castro, “nenhum ato da vida do Estado tem importância igual à da elaboração do orçamento”.⁵² É justamente por esta elevação que se deve construir o conceito constitucional de orçamento segundo os fundamentos da Constituição Financeira.

Como conceito constitucional, o orçamento requer uma interpretação coerente com o princípio de unidade constitucional, de tal modo que qualquer descumprimento ao seu processo legislativo será, invariavelmente, descumprimento da Constituição, passível de controle de constitucionalidade pelo STF. Por isso, antes de adentrarmos no exame de qualquer apreciação doutrinária quanto à “natureza jurídica” do orçamento público, como usualmente faz a Doutrina, é preferível escrutinar o regime constitucional, nos seus distintos aspectos.

4.1 Reserva de lei complementar e lei ordinária para veicular as espécies de orçamentos públicos

Somente “lei” votada e aprovada pelo Poder Legislativo pode veicular o orçamento público, conforme prescreve o art. 165, incisos I a III, e §§ 1.º, 2.º 5.º e 9.º, da CF, ao dizer que leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais, afora a competência reservada à lei complementar para dispor sobre os orçamentos. Como *procedimento*, o orçamento compreende os poderes de iniciativa, tramitação legislativa e aprovação.

Ainda que as leis orçamentárias venham a ser apuradas ao longo de todo o capítulo, antecipa-se aqui breve indicação do regime jurídico de cada uma dessas leis, como produto do procedimento legislativo definido na Constituição.⁵³

52. CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *Tratado dos impostos: estudo theorico e pratico*. 2. ed. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1910. p. 3.

53. Para comentários específicos: FERREIRA, Pinto. *Comentários à Constituição brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1992. vol. 3, arts. 54 a 91; CRETELLA JÚNIOR, José. *Comentários à Constituição brasileira de 1988*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993. Sobre o processo legislativo, veja-se o nosso: TORRES, Heleno Taveira. Projeto de lei em matéria tributária e financeira apresentado por membro do poder legislativo e os limites da iniciativa do executivo. *Revista Escola Paulista de Direito*, São Paulo: EPD, vol. 5, n. 7, p. 119-131, maio-jun. 2010.

Conforme a Constituição, a lei que instituir o *Plano Plurianual* – PPA estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada (art. 165, § 1.º). O plano plurianual vinculará as leis de diretrizes orçamentárias e leis de orçamentos anuais, além das emendas parlamentares (art. 166, § 3.º, I, da CF), mas especialmente os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos na Constituição serão elaborados em consonância com o plano plurianual e apreciados pelo Congresso Nacional (art. 165, § 4.º).

A *Lei de Diretrizes Orçamentárias* – LDO, que também foi qualificada pela Constituição de 1988, compreende as metas e prioridades da administração pública federal – incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente –, orienta a elaboração da lei orçamentária anual, dispõe sobre as alterações na legislação tributária e estabelece a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento (art. 165, § 2.º). Em atendimento ao quanto autorizado para o exercício da competência de lei complementar (art. 165, § 9.º, I da CF), a Lei de Responsabilidade Fiscal, no seu art. 4.º, adiciona como exigências a serem atendidas pela lei de diretrizes orçamentárias dispor sobre equilíbrio entre receitas e despesas, critérios e forma de limitação de empenho, normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos, demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas. Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias um Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes. Esse anexo conterá, ainda: I – avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior; II – demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional; III – evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos; IV – avaliação da situação financeira e atuarial: (a) dos regimes geral de previdência social e próprio dos servidores públicos e do Fundo de Amparo ao Trabalhador; (b) dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial; V – demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado. A lei de diretrizes orçamentárias conterá, ainda, o Anexo de Riscos Fiscais, onde serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso os danos se concretizem. E a mensagem que encaminhar o projeto da União apresentará, em anexo específico, os objetivos das políticas monetária, creditícia e cambial, bem como os parâmetros e as projeções para seus principais agregados e variáveis, e ainda as metas de inflação, para o exercício subsequente.

A *Lei Orçamentária Anual* – LOA será elaborada de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas da Lei de Responsabilidade Fiscal. Nos termos do art. 165, § 5.º, da CF, a lei orçamentária anual compreenderá: I) o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da admi-

nistração 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; e o 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. O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia. E a lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita.⁵⁴

Como visto, essas leis devem observância plena à Constituição e à Lei de Responsabilidade Fiscal. Por isso, devem atender aos limites de gasto com pessoal, à vedação de despesas de duração continuada sem fonte de receitas, à proteção das despesas obrigatórias e à vinculação impositiva de receitas a certas despesas, como é o caso dos gastos com Saúde e Educação, com aplicação de pelo menos 18% dos impostos federais e, no mínimo, 25% dos impostos estaduais e municipais.

Pelo princípio de unidade do orçamento, as peças do Poder Judiciário, do Congresso Nacional e do Ministério Público devem ser consolidadas pelo Executivo, conjuntamente com os demais poderes, conforme o art. 165, § 5.º, da CF. Ao mais, é vedada, pelo art. 165, § 8.º, da CF, qualquer inclusão na lei orçamentária anual de dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, a assegurar exclusividade quanto à matéria a ser veiculada.

Nos termos do art. 165, § 9.º, da CF, cabe à lei complementar: I) dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual; e II) estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos. Em parte, essas funções encontram-se na Lei de Responsabilidade Fiscal, mas trata-se de competência a ser exercida na amplitude designada pela Constituição.

4.2 *Iniciativa em matéria de leis orçamentárias*

No Brasil, a iniciativa das leis orçamentárias é sempre do Poder Executivo dos entes federativos.⁵⁵ Prescreve o *caput* do art. 165 que leis de “iniciativa” do Poder Executivo

54. Para um exame específico: PORTELLA, André. Lei orçamentária anual – LOA. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. vol. 2, p. 352-392; CONTI, José Maurício. Plano plurianual – PPA. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. vol. 2, p. 322-339.

55. Nesse sentido, há diversas decisões do STF: “Competência exclusiva do Poder Executivo iniciar o processo legislativo das matérias pertinentes ao Plano Plurianual, às Diretrizes

estabelecerão os orçamentos. Ademais, a Constituição consagra como competência do Presidente da República, no art. 84, XXIII, *enviar ao Congresso Nacional o plano plurianual, o projeto de lei de diretrizes orçamentárias e as propostas de orçamento previstos nesta Constituição*. E esta competência confirma o sentido do art. 61, § 1.º, II, *b*, quanto à reserva de iniciativa privativa do Presidente da República para as leis que disponham sobre *matéria orçamentária*. Por fim, tem-se ainda reserva expressa de iniciativa, ao prescrever que “os projetos de lei do plano plurianual, das diretrizes orçamentárias e do orçamento anual serão enviados pelo Presidente da República ao Congresso Nacional, nos termos da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9.º” (art. 166, § 6.º da CF). Portanto, são quatro momentos distintos nos quais a Constituição reafirma o poder de iniciativa do Presidente da República em matéria orçamentária. No que concerne aos Estados e Municípios, as constituições e leis orgânicas devem conservar idênticos poderes para o Governador e para o Prefeito, respectivamente.

As regras que prescrevem a competência de iniciativa em matéria orçamentária não conferem um “direito” ou “permissão”, mas definem uma norma de conduta, como “obrigação” para o Presidente da República, cujo dever de iniciativa do processo legislativo de orçamento é intransponível, sob pena de incorrer em crime de responsabilidade (art. 85, VI, da CF). Por inferência lógica, o Presidente, assim como o Governador ou o Prefeito, encontra-se proibido de não apresentar propostas de leis orçamentárias, nos prazos designados e com as condições técnicas necessárias para sua tramitação no processo legislativo.

Como máximo dever da república, pautado pela transparência, o orçamento público traz consigo o dever de exposição da gestão financeira passada e a proposta com previsão para aquela futura, como lembra Dídimo da Veiga. A conta e os demonstrativos contábeis não têm apenas a função de demonstrar eventual equilíbrio entre receitas e despesas. A imposição do dever de iniciativa é uma exigência de publicidade e cumprimento de atos para apuração da responsabilidade dos gestores públicos. Nesse sentido, a apreciação do orçamento público “tem a índole de um julgamento”, no qual as responsabilidades do Presidente da República (ou de governadores e prefeitos) podem ser apuradas. Caso tudo esteja em conformidade com a legalidade e a Constituição, viu-se cumprida a obrigação e não se aperfeiçoa a tipo do ilícito do crime de responsabilidade, mas não se pode deixar de reconhecer no “controle político” uma espécie de “julgamento” sobre a responsabilidade administrativa.⁵⁶

Orçamentárias e aos Orçamentos Anuais. Precedentes: ADIn 103 e ADIn 550” (ADIn 1.759-MC, rel. Min. Gilmar Mendes, Publicação: 06.04.2001). “Orçamento anual. Competência privativa. Por força de vinculação administrativo-constitucional, a competência para propor orçamento anual é privativa do Chefe do Poder Executivo” (ADI 882, rel. Min. Maurício Corrêa, j. 19.02.2004, DJ 23.04.2004).

56. VEIGA, Dídimo Agapito da. *Ensaio de ciência das finanças e de economia pública*. Rio de Janeiro: Jacinto Ribeiro dos Santos, 1937. p. 101 e ss.

Este poder de iniciativa conta ainda com os orçamentos do Poder Judiciário,⁵⁷ cujas propostas orçamentárias deverão ser apresentadas *dentro dos limites estipulados conjuntamente com os demais Poderes na lei de diretrizes orçamentárias* (art. 99, § 1.º, da CF). O encaminhamento da proposta, ouvidos os outros tribunais interessados, compete, no âmbito da União, aos Presidentes do Supremo Tribunal Federal e dos Tribunais Superiores, com a aprovação dos respectivos tribunais; e, no âmbito dos Estados e no do Distrito Federal e Territórios, aos Presidentes dos Tribunais de Justiça, com a aprovação dos respectivos tribunais (art. 99, § 2.º).

Não obstante a autonomia financeira do Poder Judiciário, caso as propostas sejam encaminhadas em desacordo com os limites das diretrizes orçamentárias, o Poder Executivo procederá aos ajustes necessários para fins de consolidação da proposta orçamentária anual (art. 99, § 4.º). Estes mesmos critérios do art. 99, §§ 1.º e 4.º, deverão ser observados pelo Ministério Público, por força do art. 127, §§ 3.º e 5.º. Em virtude deste regime, é vedado ao Executivo suprimir integralmente a proposta proveniente do Poder Judiciário, cabendo-lhe o dever-poder de “ajustar” seu conteúdo, com todas as modificações que se mostrarem cabíveis, para adequá-la ao que foi aprovado pelo Legislativo na lei de diretrizes orçamentárias. Desse modo, dentro de balizas definidas pela Constituição, que são os critérios da lei de diretrizes orçamentárias em vigor, todas as omissões ou insuficiências da proposta deverão ser supridas diretamente pelo próprio Executivo. Diante disso, queda-se vedada a rejeição de toda a proposta (por ser matéria exclusiva do Legislativo) pelo Presidente, Governador ou Prefeito.

4.3 Prazos para apresentação do orçamento

As propostas de leis orçamentárias, assim como a aprovação respectiva, têm prazos especificados constitucionalmente, com reserva de lei complementar, nos termos do art. 165, § 9.º, I, para dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual, cujos prazos foram definidos na promulgação da Constituição de 1988 pelo art. 35, § 2.º, do ADCT.⁵⁸

57. Para um estudo detido, veja-se: CONTI, José Maurício. *A autonomia financeira do poder judiciário*. São Paulo: MP, 2006.

58. Conforme o art. 35 do ADCT: “§ 2.º Até a entrada em vigor da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9.º, I e II, serão obedecidas as seguintes normas: I – o projeto do plano plurianual, para vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial subsequente, será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa; II – o projeto de lei de diretrizes orçamentárias será encaminhado até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa; III – o projeto de lei orçamentária da União será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa”.

Ano financeiro e exercício financeiro, no Brasil, coincidem com o ano solar (art. 34 da Lei 4.320/1964). Esta foi a opção do direito positivo brasileiro. O *ano financeiro* é o período no qual receitas e despesas quedam-se vinculadas ao orçamento público; *exercício financeiro* é o período de gestão do orçamento público, de caráter administrativo e contábil.

Conforme o art. 57 da CF, o Congresso Nacional reunir-se-á, anualmente, na Capital Federal, de 2 de fevereiro a 17 de julho e de 1.º de agosto a 22 de dezembro, mas o recesso de julho sofre uma limitação, pois seu § 2.º prescreve que a sessão legislativa não será interrompida sem a aprovação do projeto de lei de diretrizes orçamentárias.

Assim, o Plano Plurianual deve ser encaminhado pelo Executivo ao Congresso até 31 de agosto do primeiro ano de cada novo governo, a ser aprovado até 31 de dezembro do mesmo ano, e valerá até o término do primeiro ano do governo sucessivo (quadriênio). A Lei de Diretrizes Orçamentárias deve ser apresentada até 15 de abril, com votação até 17 de julho (em virtude do recesso). E a Lei Orçamentária Anual deve ser remetida ao Congresso até 31 de agosto, para aprovação até 22 de dezembro.

4.4 *Deliberação das leis orçamentárias no Poder Legislativo*

Para tramitação e aprovação das leis do plano plurianual, das diretrizes orçamentárias e do orçamento anual, a competência cabe exclusivamente ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, na forma do art. 84, II, da CF. Do mesmo modo, ao final da execução orçamentária, cumpre ao Presidente da República (art. 84, XXIV) prestar as contas referentes ao exercício anterior, anualmente, ao Congresso Nacional, o que deve ser feito dentro de sessenta dias após a abertura da sessão legislativa.

A apreciação dos projetos de lei relativos ao plano plurianual, às diretrizes orçamentárias, ao orçamento anual e aos créditos adicionais é de competência das duas Casas do Congresso Nacional, na forma do regimento comum, e segundo o quanto dispõe a Res. 1/2006-CN, que regulamenta os trabalhos da Comissão Mista Permanente a que se refere o § 1.º do art. 166 da CF.

A “Comissão mista permanente de Senadores e Deputados”, quanto ao plano plurianual, à lei de diretrizes orçamentárias, ao orçamento anual e aos créditos adicionais, dispõe de competência para:

I) examinar e emitir parecer sobre os projetos relativos ao plano plurianual, às diretrizes orçamentárias, ao orçamento anual e aos créditos adicionais;

II) examinar e emitir parecer sobre os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos nesta Constituição;

III) examinar e emitir parecer sobre as contas apresentadas anualmente pelo Presidente da República;

IV) exercer o acompanhamento e a fiscalização orçamentária, sem prejuízo da atuação das demais comissões”.

Vale destacar que a especialidade do processo legislativo, instaurada pela Constituição para as leis do orçamento público, integra-se ao processo legislativo ordinário,

com regra expressa para assegurar essa decisão constitucional, no art. 165, § 7.º, a saber: “*aplicam-se aos projetos mencionados neste artigo, no que não contrariar o disposto nesta seção, as demais normas relativas ao processo legislativo*”. Desse modo, as leis de orçamento o são tanto no sentido formal quanto no material.

Neste procedimento, os principais relatórios a serem apreciados são o “relatório da Receita”, no qual são aferidos os critérios para determinar a estimativa da receita⁵⁹ e cuja metodologia a ser utilizada na análise dessa estimativa deverá ser a estabelecida na lei de diretrizes orçamentárias, e os demais relatórios, quanto à despesa, planos e programas. Como se trata de exigências feitas pela Constituição ou pela Lei de Responsabilidade Fiscal, esses relatórios devem ser criteriosamente apreciados, inclusive com assessoria do Tribunal de Contas, quando necessário, para que o órgão técnico possa confirmar ou apurar o disposto em cada um deles.

Iniciado o procedimento de deliberação, existe a possibilidade de modificação da proposta orçamentária por parte do Presidente da República, que poderá enviar mensagem ao Congresso Nacional para propor modificação nos projetos enquanto não for iniciada a votação, na Comissão mista, da parte cuja alteração é proposta. Perceba-se, não se trata da votação em Plenário, mas da votação na Comissão, e quanto à matéria objeto da proposta. Após a votação de qualquer item na Comissão, restará preclusa a oportunidade para pedidos de mudança pela presidência. Somente após a aprovação na Comissão, o projeto seguirá para Plenário e votação.

Quanto à possibilidade de recusa integral da proposta de orçamento, a Constituição não contempla, em nenhuma disposição, regra que a proíba. Ao contrário. O art. 166, § 8.º, trata expressamente da situação dos créditos orçamentários na hipótese de rejeição, nos seguintes termos: “recursos que, em decorrência de veto, emenda ou *rejeição do projeto de lei orçamentária anual*, ficarem sem despesas correspondentes poderão ser utilizados, conforme o caso, mediante créditos especiais ou suplementares, com prévia e específica autorização legislativa”. O que se depreende, com hialina clareza, é que até a nova votação da lei orçamentária rejeitada, o Poder Executivo poderá lançar mão de

59. Segundo o art. 34 da Resolução 1, de 2006-CN, o Relatório da Receita deverá conter: “I – exame da conjuntura macroeconômica e do endividamento e seu impacto sobre as finanças públicas; II – análise da evolução da arrecadação das receitas e da sua estimativa no projeto, com ênfase na metodologia e nos parâmetros utilizados; III – avaliação, em separado, das receitas próprias das entidades da administração indireta, em especial as pertencentes às agências reguladoras; IV – demonstrativo das receitas reestimadas, comparando-as com as do projeto, classificadas por natureza e fonte; V – demonstrativo das propostas de pareceres às emendas à receita e de renúncia de receitas; VI – o montante de eventuais recursos adicionais decorrentes da reestimativa das receitas, discriminando as variações positivas e negativas por natureza e fonte de recursos; VII – indicação dos montantes de despesa a serem reduzidos no Parecer Preliminar, quando necessário; VIII – a verificação do atendimento às normas constitucionais e legais pertinentes à Receita, especialmente quanto à compatibilidade do projeto com a lei do plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e a LC 101, de 2000. Parágrafo único. O Relatório da Receita não poderá propor o cancelamento, parcial ou total, de dotações constantes do projeto”.

“créditos especiais ou suplementares, com prévia e específica autorização legislativa”. Ademais, o art. 166, § 7.º, manda aplicar a tudo o mais que não encontra regra especial na Constituição as normas do processo legislativo. Por conseguinte, afora questões pertinentes à apuração de crime de responsabilidade (art. 85, VI, da CF), não encontramos qualquer motivo jurídico que autorize a exclusão da rejeição total da proposta orçamentária. Porém, relevantes vozes da nossa doutrina defendem o oposto. É o caso de Adilson Dallari, para quem cabe ao Legislativo poderes para examinar, alterar (se for o caso) e aprovar o orçamento, “sem possibilidade de rejeição total”.⁶⁰

4.4.1 *Orçamentos participativos e participação popular na aprovação das leis orçamentárias*

A participação popular na elaboração e deliberação do orçamento público é assunto que merece destaque. O Estado Democrático de Direito visa a instituir modelos de decisão fundados na democratização dos órgãos estatais. Dentre outros, o procedimento de deliberação do orçamento é um dos mais importantes para a participação do cidadão, em virtude das repercussões sobre a vida da sociedade, e se repete a cada ano.

Para permitir amplo acesso popular às deliberações orçamentárias, os arts. 43 a 45 da Lei 10.257, de 10.07.2001, que é o “Estatuto da Cidade”, na função de norma geral do art. 24, da CF, prescrevem:

“Art. 43. Para garantir a gestão democrática da cidade, deverão ser utilizados, entre outros, os seguintes instrumentos:

I – órgãos colegiados de política urbana, nos níveis nacional, estadual e municipal;

II – debates, audiências e consultas públicas;

III – conferências sobre assuntos de interesse urbano, nos níveis nacional, estadual e municipal;

IV – iniciativa popular de projeto de lei e de planos, programas e projetos de desenvolvimento urbano;

Art. 44. No âmbito municipal, a gestão orçamentária participativa de que trata a alínea f do inciso III do art. 4.º desta Lei incluirá a realização de debates, audiências e consultas públicas sobre as propostas do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e do orçamento anual, como condição obrigatória para sua aprovação pela Câmara Municipal”.

Por ser, a matéria orçamentária, competência com reserva exclusiva de lei complementar (art. 165, § 9.º, da CF), somente após a publicação da LC 131/2009, com as modificações no parágrafo único do art. 48 e outros dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal, as dúvidas sobre a constitucionalidade da obrigatoriedade da parte

60. DALLARI, Adilson Abreu. Lei orçamentária – Processo Legislativo – Peculiaridades e decorrências. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, São Paulo: Ed. RT, vol. 5, n. 19, p. 60. Cf. TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Finanças públicas e orçamento na Constituição. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, Porto Alegre, vol. 5, n. 29, p. 5-18, nov.-dez. 2011.

final do art. 44 supra foram, ao menos por nós, superadas. Doravante, este expressivo modelo de *gestão democrática da cidade* ganha ainda mais força para estimular o envolvimento do povo nas decisões de natureza orçamentária (dos chamados “orçamentos participativos”), cuja experiência tem sido das mais enriquecedoras em nosso País, e que poderá expandir-se e atingir inclusive os orçamentos de Estados e o da própria União, ainda que restrito a certas matérias.

4.5 *Emendas parlamentares à proposta de orçamento público*

Conforme o § 2.º do art. 166 da CF, os parlamentares poderão apresentar emendas à Comissão, que sobre elas emitirá parecer. No Brasil, os membros do Congresso Nacional, como na maioria dos países, podem apresentar “emendas parlamentares” e, com isso, cooperam com o aperfeiçoamento da peça orçamentária, desde que não descaracterizem as escolhas do Poder Executivo.⁶¹ O procedimento de apreciação do orçamento é essencialmente político, no qual prevalece a função de controle, mas nada impede que parlamentares apresentem suas emendas, com inclusões, modificações ou exclusões de despesas.⁶²

Como toda e qualquer lei, os parlamentares podem e devem exercer suas prerrogativas e apresentar todas as emendas que julgarem cabíveis. Entretanto, o Poder Legislativo não tem, como se supõe, na possibilidade de oferecimento de emendas parlamentares, uma oportunidade para invadir o exame de mérito e modificar as escolhas públicas da Administração, sem limitações. Este impedimento assume ainda mais evidência quanto aos planos, metas ou programas. Seu juízo político, nestes casos, deve limitar-

61. Sobre modelos de decisões políticas na formação do orçamento, vide: TISCINI, Riccardo; IZZO, Maria Federica. Processo decisionale, sistemi di programmazione e modelli di governance. In: FIORI, Giovanni. *La procedura di formazione del bilancio nell'economia e nel governo dell'azienda Stato*. Milano: Giuffrè, 2008. p. 1-25.

62. Cada parlamentar das duas casas legislativas, na sua totalidade, podem apresentar até 20 “emendas individuais” para modificar a programação orçamentária. Afora estas, tem-se ainda: i) as “emendas de bancadas”, por representação dos Estados, proporcionalmente ao número de congressistas (algo em torno de 20 emendas, por bancada); as “emendas das bancadas regionais” (com até 2 emendas); e as “emendas das comissões permanentes do Senado Federal e da Câmara” (até 5 por Comissão, restritas às matérias das áreas de cada uma delas). Conforme tem decidido o STF a respeito: “*Não havendo aumento de despesa, o Poder Legislativo pode emendar projeto de iniciativa privativa do Chefe do Poder Executivo, mas esse poder não é ilimitado, não se estendendo ele a emendas que não guardem estreita pertinência com o objeto do projeto encaminhado ao Legislativo pelo Executivo e que digam respeito a matéria que também é da iniciativa privativa daquela autoridade*” (ADI n 546, rel. Min. Moreira Alves, DJ 14.04.2000); “*Processo legislativo – Iniciativa privativa do Poder Executivo – Emenda pelo Poder Legislativo – Aumento de despesa. (...) Entendimento consolidado desta Corte no sentido de ser permitido a Parlamentares apresentar emendas a projeto de iniciativa privativa do Executivo, desde que não causem aumento de despesas* (art. 61, § 1.º, a e c, c/c o art. 63, I, todos da CF/1988). Inaplicabilidade ao caso concreto” (RE 274.383, rel. Min. Ellen Gracie, DJ 22.04.2005).

-se a aprovar, o ou não, a realização das previsões orçamentárias, até porque as despesas são definidas por leis materiais precedentes e editadas pelo próprio órgão parlamentar.

As emendas constitucionais dos parlamentares devem atender aos critérios de compatibilidade com a Constituição e respeitar, dentro do possível, o mérito administrativo, quanto às escolhas, também políticas, do Poder Executivo. A confirmar este entendimento, o art. 166, § 3.º, prescreve que as “emendas ao projeto de lei do orçamento anual ou aos projetos que o modifiquem somente podem ser aprovadas caso”:

“I) sejam compatíveis com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias;

II) indiquem os recursos necessários, admitidos apenas os provenientes de anulação de despesa, excluídas as que incidam sobre:

a) dotações para pessoal e seus encargos;

b) serviço da dívida;

c) transferências tributárias constitucionais para Estados, Municípios e Distrito Federal; ou

III – sejam relacionadas:

a) com a correção de erros ou omissões; ou

b) com os dispositivos do texto do projeto de lei”.

Pela função de planejamento que o plano plurianual contempla, o § 4.º do art. 166, em reforço, prescreve que “as emendas ao projeto de lei de diretrizes orçamentárias não poderão ser aprovadas quando incompatíveis com o plano plurianual”. O momento da apreciação da peça orçamentária deve servir ao controle de coerência entre as linhas de política financeira declaradas no plano plurianual e os créditos orçamentários, como parte do controle de legitimidade.

A aprovação do orçamento não se pode converter em meio de dominação do Poder Legislativo sobre a Administração, como observa muito bem Carlo Talice. Em louvor ao princípio da harmonia entre os poderes, a função parlamentar deve limitar-se ao controle e colaboração, sem subserviência, mas também sem interferências que descaracterizem a peça orçamentária, em estrita observância ao art. 166, § 3.º, da CF.

De outra banda, não é democrático que o Chefe do Poder Executivo venha a resistir às emendas parlamentares, por serem inerentes ao processo democrático e o orçamento público não ser um documento “intocável” e de competência exclusiva do Poder Executivo. De há muito está superada a concepção de “ato administrativo” que prosperou na Alemanha do século XIX, ou na França de Duguit e Jèze.

Por isso, a conservação do poder de “veto” sobre emendas precisa ser bem compreendida, na medida em que o Parlamento também dispõe do controle sobre estes (arts. 84, V, 66 e 57, § 3.º, IV, e 166, § 8.º). Portanto, manejado de forma deferente ao Poder Legislativo, o veto é importante instrumento de controle e, quando adotado, pode ensejar oportuno debate democrático no mesmo poder legislativo, o que é profu-

samente salutar para o exercício das instituições democráticas. Daí nossa dúvida quanto à constitucionalidade das “emendas parlamentares impositivas”.

4.6 *Modificações dos orçamentos por lei específica posterior*

Somente por nova autorização legislativa, logo, por lei específica, o art. 167, V, VI, VIII, IX, §§ 2.º e 3.º, da CF admite inclusões de despesas ou modificações ao orçamento votado e em vigor, o que se opera nas seguintes hipóteses:

1. abertura de *crédito suplementar*, com indicação dos recursos correspondentes.
2. abertura de *crédito especial*, com indicação dos recursos correspondentes.
3. abertura de *crédito extraordinário*, para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública.
4. transposição, remanejamento ou transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro.
5. utilização de recursos dos orçamentos fiscal e da seguridade social para suprir necessidade ou cobrir *déficit* de empresas, fundações e fundos.
6. instituição de fundos de qualquer natureza.

A Lei 4.320/1964 dispõe sobre o regime desses créditos adicionais, em sentido amplo, entendidos como as autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento (art. 40).

Os *créditos adicionais* são aqueles que consistem em autorizações de despesas que não foram incorporadas ao orçamento ou cujas dotações de receitas foram insuficientes.

Créditos suplementares são acréscimos às dotações que se encontram na programação ordinária do orçamento, destinados a reforço de dotação orçamentária, mas que se verificaram insuficientes. Esses créditos serão autorizados por lei e abertos por decreto executivo.

Créditos especiais são aqueles que têm a função de inovar o orçamento para atender a programação orçamentária específica, haja vista a falta de previsão, sempre com finalidade e objetivos determinados. Esses créditos serão autorizados por lei e abertos por decreto executivo.

Créditos extraordinários, como identifica a Constituição, são aqueles que somente podem ser criados para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública. Devem ser abertos por medida provisória, observados os critérios dos arts. 167, § 3.º, e 62, § 1.º, I, *d*, da Constituição.

A prodigalidade com a qual medidas provisórias foram largamente utilizadas para a abertura de créditos extraordinários, para atender a despesas ordinárias, usuais, sem qualquer urgência, deixa claro o completo desrespeito ao disposto no art. 62, § 1.º, I, *d*, da CF e no art. 41 da Lei 4.320/1964, cujo inciso III prevê que tais créditos somente podem ser abertos para despesas urgentes, “*em casos de guerra, comoção intestina ou calamidade pública*”. Em boa hora, o STF reconheceu a inconstitucionalidade dessa prática descabida.

Essas exigências de leis prévias para autorização de créditos especiais ou suplementares aplicam-se igualmente aos orçamentos do Poder Judiciário e do Ministério Público, por força dos arts. 99, § 5.º, e 127, § 6.º, da CF, ao vedarem que durante a execução orçamentária do exercício possa haver realização de despesas ou assunção de obrigações que extrapolem os limites estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias, exceto se previamente autorizadas, mediante a abertura de créditos suplementares ou especiais.

A autorização constitucional para que leis possam instituir créditos adicionais, suplementares, especiais ou extraordinários precisa ser compreendida sob uma interpretação sistemática da Constituição, sempre como algo excepcional e só admissível nas hipóteses justificadas, com adequada motivação que permita o esclarecimento pleno quanto à insuficiência das previsões orçamentárias autorizadas.⁶³

Ao longo de sucessivas autorizações do Poder Legislativo, para abertura desses créditos orçamentários extemporâneos, na forma de despesas novas ou de reforço de receitas, mesmo nos casos de “superavit”, descredenciam-se tanto a qualidade técnica da formulação da proposta orçamentária, incongruente com aqueles princípios reitores do orçamento (mormente os da “exatidão” e o da “universalidade”), quanto o processo legislativo de deliberação. O orçamento público, desde o plano plurianual, precisa ser levado a sério, como ato de Estado fundamental para toda a sociedade.

5. “Princípios” do orçamento público

A doutrina tradicional do direito financeiro, afeita à sua integração com a metodologia da Ciência das Finanças, persiste em mesclar princípios jurídicos, inclusive de estatura constitucional, com critérios de economia, todos arrolados como *princípios do orçamento público*. Esta confusão prejudica a densidade dos princípios que devem

63. Neste particular, merecem reflexões as palavras de Adilson Dallari: “Obviamente, ninguém está obrigado a fazer o impossível. Se existirem circunstâncias excludentes, se ocorrerem fatos que tornem impossível a fiel execução dos projetos e programas previstos, não haverá crime. Mas, então, o orçamento poderá e deverá ser alterado pela mecânica da abertura de créditos adicionais, porém somente na forma prevista nos arts. 40 e 41 da Lei 4.320/1964. O que não pode ser aceito é o descumprimento puro e simples, sem qualquer justificativa” (DALLARI, Adilson. *Orçamento impositivo*. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (org.). *Orçamentos públicos e direito financeiro*. São Paulo: Ed. RT, 2011. p. 310). De igual modo, ainda que sob outra perspectiva, diz Sainz de Bujanda: “Al someterse al Derecho, al incorporarse en un documento jurídico formal (*la ley*), el Presupuesto, como plan financiero, deja de tener solamente un valor político, manifestación de soberanía, para adquirir el carácter jurídico propio de una ‘autorización legislativa’. El Presupuesto obliga jurídicamente a los órganos de la Administración a respetado: no se pueden realizar gastos fuera de los límites previstos en el Presupuesto; y afecta también a los particulares, cuyos derechos o expectativas de derechos frente al Estado se ven limitados y condicionados jurídicamente por el Presupuesto. Así, pues, el Presupuesto constituye una institución fundamental de Derecho público que tiene carácter normativo” (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Notas de derecho financiero*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 1975. t. I, vol. 3, p. 556).

reger este domínio estritamente jurídico da vida do Estado, pautado por regras constitucionais que reclamam máxima efetividade, no cumprimento dos fins e valores do Estado Democrático de Direito.

Ao mesmo tempo, doutrinas estrangeiras, muitas delas, apesar de “clássicas”, elaboradas sob a égide de modelos constitucionais já superados no devir histórico, repetem os princípios do orçamento sob a força incontestável da tradição. E isso porque, afora o apego ao preestabelecido, sequer como “princípios” poderiam ser qualificados, ao tempo que não passam de meros parâmetros de aplicação ou *critérios hermenêuticos* para formação e aprovação do orçamento público.

A maturidade da teoria da Constituição Financeira do Estado Democrático de Direito, segundo método eminentemente jurídico, deve buscar a determinação dos princípios orçamentários exclusivamente a partir da Constituição brasileira de 1988, sem interferências da economia ou de padrões de doutrina alienígena, exceto naquilo que se preste a explicitar sua origem ou âmbitos materiais de aplicação.

Os princípios orçamentários tradicionais, em verdade, identificam meros critérios que devem reger a elaboração e execução do orçamento, enquanto lei anual que deve autorizar todas as receitas e despesas do Estado, em documento único.⁶⁴ Basicamente, estes são os princípios mínimos que regem qualquer orçamento, como expressa o próprio art. 2.º da Lei 4.320/1964, os princípios da *anualidade*, *universalidade* e *unidade*, respectivamente. Contudo, nos últimos tempos, até mesmo esses princípios clássicos mostram-se passíveis de revisão quanto aos seus fundamentos.

Passemos ao exame de cada um deles, mencionados, o que se faz sem o compromisso de uma classificação fechada,⁶⁵ haja vista a intertextualidade entre as regras que os informam, estipulados como *princípios*: legalidade, anualidade, irretroatividade e transparência; e como *critérios hermenêuticos*: clareza, exatidão, unidade, universalidade, exclusividade, vinculação e aquele do “equilíbrio orçamentário”.

5.1 Princípio da legalidade

Sem “lei”, entendida como ato aprovado pelo Poder Legislativo, não há orçamento público. A legalidade, como já foi visto, é o princípio fundamental que rege o orçamento público, vedada qualquer abertura de créditos sem lei prévia.

A reserva de lei para a matéria orçamentária coloca o Congresso Nacional como protagonista permanente do controle da atividade financeira do Estado. E isso porque a legalidade cria vinculação permanente para a Administração, quanto ao cumprimento das despesas autorizadas e fins do planejamento, afora o dever de máxima observância

64. Cf. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Sistema de derecho financiero*. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985. t. I, vol. 2, p. 396.

65. Para um exame de algumas classificações possíveis: SUNDELSON, J. Wilner. Princípios orçamentários. *Revista do Serviço Público*, Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, a. VII, vol. 2, n. 1, p. 3-24, abr. 1946.

dos critérios entabulados para cada dotação ou crédito orçamentário, na forma de limitação quantitativa, material da despesa ou temporal.

5.2 *Princípio da anualidade*

A Constituição, ao prever no inciso III do art. 165 que leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão os orçamentos “anuais”, confirma a conexão entre a legalidade e a anualidade das leis de orçamento. Ficou para a legislação ordinária confirmar o período, entre termo inicial e termo final. Para tanto, o art. 34 da Lei 4.320/1964 prescreve que “o exercício financeiro coincidirá com o ano civil”, ou seja, de 1.º de janeiro (termo inicial) a 31 de dezembro (termo final). Esta periodicidade, em outros ordenamentos, encontra datas diferentes, ainda que a anualidade seja consagrada.⁶⁶

A “anualidade” da lei do orçamento tem um duplo efeito: 1) definir os termos da vigência, limitadamente ao exercício financeiro; e 2) pela sua provisoriedade, não gerar efeitos quer para o passado, quer para períodos subsequentes (salvo no caso das leis de diretrizes orçamentárias). Excetua-se desse regime o plano plurianual, que tem a função de regular os exercícios futuros.

Vale ressaltar que, na forma do art. 165, § 9.º, I, da CF, lei complementar poderá dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual. Por enquanto, estas funções encontram-se exercidas pela Lei 4.320/1964, que foi recepcionada pela Constituição.

Esse princípio da temporalidade vincula todas as receitas e despesas autorizadas e se aplica à lei de orçamento anual e à lei de diretrizes orçamentárias. O plano plurianual deve observar o prazo de quatro anos. Diante disso, a Constituição brasileira obtém a vantagem dos planos plurianuais, quanto às políticas fiscais de desenvolvimento e de intervencionismo na economia, sem perda ou afetação ao controle concreto das despesas e estimativas de receitas, mantidas sob apuração anual.

Do princípio de anualidade decorre o da antecipação. O orçamento deve ser sancionado com antecipação à realização dos gastos, preferencialmente no exercício financeiro antecedente.⁶⁷

66. A Argentina adotou, entre 1951 e 1955, a experiência de orçamentos bianuais, o que resultou em sucessivas leis de autorização de créditos adicionais ou suplementares e perda de controles sobre as previsões e situação econômica do país.

67. “Como no sólo su nombre sino su propia esencia de plan económico del sector público lo exige, el Presupuesto debe ser sancionado con anterioridad al comienzo del período para el cual ha de regir. No hay principio presupuestario cuya exigencia sea más evidente y esencial para los propósitos fundamentales del Presupuesto y que, en la práctica, sea más burlado o desatendido, por lo menos en ciertos países” (JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2003. p. 87). Sobre as exceções ao princípio da anualidade, veja-se: ADAM, François; FERRAND, Olivier; RIOUX, Rémy. *Finances publiques*. 2. ed. Paris: Dalloz, 2007. No Brasil, sobre seu modelo de autorização dos tributos e despesas, veja-se: CAMPOS, Francisco. Orçamento – Natureza Jurídica – Anualidade – Discriminação

Desse modo, anualmente, renova-se a autorização legislativa das despesas e estimativas de receitas, segundo critérios democráticos, para vincular a Administração no exercício seguinte. Trata-se de critério objetivo, sobre o qual não pode pairar qualquer valoração política ou de qualquer outra espécie. Assim, quanto à vigência da lei anual e da lei de diretrizes e bases, esse princípio reforça a transparência e a segurança jurídica de previsibilidade na atividade financeira do Estado.

5.3 *Princípio da irretroatividade do orçamento*

A lei orçamentária não pode retroceder, ela é sempre uma autorização que se verte para o futuro, posto que seus efeitos protraem-se para o ano subsequente ao da sua aprovação, ainda que muitas despesas possam ser iniciadas no passado ou sejam de duração continuada, por sucessivos exercícios financeiros.

A construção desse princípio de segurança jurídica é possível a partir da própria determinação de anualidade, mas também porque o art. 165, § 8.º, da CF prescreve que a lei orçamentária anual não conterà dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa. Portanto, como estas são sempre situações do porvir, defesa a retroação dos seus efeitos, para convalidar despesas de exercícios anteriores ou semelhantes.

A *anualidade*, combinada com a *irretroatividade*, atende à função de estabilidade no tempo do sistema orçamentário.⁶⁸

5.4 *Princípio da publicidade*

A publicidade do orçamento público é considerada, neste estudo, não só uma função, mas especialmente uma *garantia* constitucional da sociedade. Como *princípio* do orçamento, renovam-se aqui os mesmos fundamentos acima afirmados.

O conteúdo do orçamento deve ser compreensível e acessível, com publicidade dos atos de apresentação, tramitação e aprovação, edição veiculada pelos meios oficiais próprios, como o *Diário Oficial*. Essa publicidade deve manifestar-se, igualmente, ao longo da execução orçamentária, como prescreve o art. 37, § 1.º, a saber:

“A publicidade dos atos, programas, obras, serviços e campanhas dos órgãos públicos deverá ter caráter educativo, informativo ou de orientação social, dela não podendo constar nomes, símbolos ou imagens que caracterizem promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos”.

Essa difusão vale, tanto mais, para os gastos públicos, em cumprimento do texto da lei orçamentária.

de Rendas – Imposto de indústrias e profissões – Movimento Econômico – Imposto sobre vendas e consignações. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, vol. 71, p. 324-344, jan.-mar. 1963; TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. *Droit budgétaire et comptabilité publique*. 4. ed. Paris: Dalloz, 1991. p. 74.

68. Sobre a anualidade, ver: COELHO, Sacha Calmon Navarro. O princípio da anualidade da lei fiscal na jurisprudência da Suprema Corte – A contribuição de Aliomar Baleeiro. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Ed. RT, n. 34, p. 299-332, 1985.

5.5 *Crítério da clareza*

A clareza, por sua vez, integra-se à segurança jurídica na função “certeza” e, em relação à publicidade, afirma-se como um subprincípio imprescindível do orçamento público. Como diz Dino Jarach, “el conocimiento del Presupuesto se malogra si las previsiones presupuestarias no son claras”.⁶⁹ Contudo, a clareza tem um comando bem definido, que é impor à Administração o dever de precisão e objetividade na especificação das despesas autorizadas e receitas estimadas.

Como corolário da clareza, usa-se falar no *princípio da sinceridade orçamentária*, porquanto não basta ao orçamento ser claro ou ter publicidade, mas deve conter elementos que atestem veracidade e ética pública que permita ao setor privado melhor controle e seja indicativo para seus planejamentos.

Manipulações de dados ou insuficiência de informações corrompem o princípio de proteção da confiança legítima e afeta a segurança jurídica. A transparência deve contemplar plena fidelidade do conteúdo da peça orçamentária.

Para assegurar a clareza e sinceridade do orçamento, o art. 5.º da Lei de Responsabilidade Fiscal exige o acompanhamento de diversos itens informativos, como o demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do Anexo de Metas Fiscais do projeto de lei de diretrizes orçamentárias; as demonstrações de renúncias de receita do § 6.º do art. 165 da Constituição; os dados sobre todas as despesas relativas à dívida pública, mobiliária ou contratual, e as receitas que as atenderão; as informações sobre refinanciamento da dívida pública, entre outros.

A clareza é também atendida com os critérios da exatidão, da unidade, da exclusividade e da universalidade, ao contemplar toda a estrutura e uniformidade reveladoras do conteúdo do orçamento. Não se pode aceitar o orçamento como peça protocolar e imprecisa, uma fantasia engendrada para enganar a economia ou o cidadão. O orçamento deve ser guiado pelo princípio de moralidade e respeito às máximas instituições democráticas, a assegurar confiança na atuação do Estado.

5.6 *Crítério da exatidão*

Como desdobramento da clareza e da sinceridade orçamentária, os dados devem ser guiados pela exatidão, com a menor quantidade de erros ou imprecisões. Bem observadas as proibições manifestas no art. 167 da Constituição, todas concorrem para assegurar este critério, ao exigirem máxima certeza jurídica na elaboração e conteúdo das leis orçamentárias, mormente quanto aos limites e para evitar indeterminações.

É tamanha a importância da exatidão, que a Lei de Responsabilidade Fiscal prevê no art. 5.º, § 4.º, ser “vedado consignar na lei orçamentária crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada”.

69. JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2003. p. 81.

Como previsão de situações a se verificarem *ad futurum*, os créditos orçamentários, como despesas a serem realizadas ou receitas estimadas, devem perseguir a correção, na sua melhor aproximação com as necessidades de recursos.

Decerto, isso não afasta mudanças, porquanto as previsões podem ser surpreendidas por alterações inesperadas, motivo pelo qual a Constituição contempla os chamados créditos adicionais, especiais, extraordinários ou suplementares, para atender a despesas com estimativas insuficientes. Contudo, a exatidão nega a inclusão de créditos com imprecisões ou excessos.

5.7 Critério da unidade

O orçamento é a unidade de todas as receitas previsíveis e despesas autorizadas.⁷⁰ A partir da Constituição de 1934, esse critério foi introduzido para vedar a separação que havia entre (i) orçamento de *receitas* e (ii) orçamento de *despesas* (distinção que Jêze e Duguit adotavam para a distinção entre lei “formal” e “lei material”).

Como expressão da *unidade*, o art. 165, § 5.º, prescreve que 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; e

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”.⁷¹

A partir da unicidade de personalidade jurídica da União (o que vale para cada Estado ou Municípios), exsurge a unidade do orçamento, pois a lei deve ser única. Apesar de o art. 165 fazer menção a três leis de orçamentos distintas, o dever de manutenção de coerência entre elas assegura unidade de fins e meios.

Como corolário do princípio da unidade, tem-se aquele da *universalidade*, porquanto todos os gastos e receitas devem fazer parte do mesmo orçamento. Desse modo, todas as receitas e despesas devem compartilhar do mesmo documento orçamentário,

70. “A *unidade* consiste no caráter unitário, uno, desta peça. Nela há uma só coluna de receitas e uma só coluna de despesas. A simples leitura de seus elementos e sua soma, deve dar uma noção geral e imediata do todo. A unidade do orçamento é a sua simplicidade (em oposição à complexidade)” (ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1969. p. 59).

71. Esse orçamento compreende todos aqueles atendidos pela seguridade social, composta pelos serviços de saúde (arts. 196 a 200, da CF), de previdência social (arts. 201 e 202 da CF) e de assistência social (arts. 203 e 204 da CF), a saber: “Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”.

como forma de assegurar o controle, transparência e uniformidade na realização das metas e programas do intervencionismo estatal.⁷² Esses aspectos antecedentes devem satisfazer ao critério da unidade de caixa ou de conta única.

O art. 56 da Lei 4.320/1964 determinou que o recolhimento de todas as receitas deveria atender ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais. Em seguida, o art. 92 do Dec.-lei 200, de 25.02.1967, com o objetivo de obter maior economia operacional e racionalizar a execução da programação financeira de desembolso, conferiu ao Ministério da Fazenda o dever de promover a unificação de recursos movimentados por meio de “conta única”. Atualmente, a matéria rege-se pelo Dec. 93.872, de 23.12.1986, cujo art. 1.º prescreve que a realização da receita e da despesa da União far-se-á por via bancária, em estrita observância ao princípio de unidade de caixa. Desse modo, o critério da unidade resta confirmado pelo regime de “conta única”, para a qual devem afluir todas as disponibilidades financeiras da União, inclusive fundos, de suas autarquias e fundações, o que se opera pelo Banco do Brasil na condição de agente financeiro do Tesouro Nacional.

5.8 Critério da universalidade

A dispersão de receitas ou despesas em distintos orçamentos não asseguraria transparência valorativa das finanças públicas, daí a necessidade de ter-se a acomodação de todos em documento único, para o controle político das contas públicas.

O *critério da universalidade* decorre dessa exigência do holismo orçamentário, a partir da *unidade* que exige todas as receitas e despesas identificadas no orçamento, como prescreve o art. 165, § 5.º anteriormente citado. É a qualificação e identificação das receitas e despesas que integram a universalidade, a partir da afirmação da unidade orçamentária.

Diz Viveiros de Castro, com ciência, que no orçamento devem aparecer todas as receitas e despesas sem ficções ou denominações misteriosas. “Por mais desagradável que possa ser a verdade, será sempre preferível à ficção.”⁷³ Por isso, universalidade e

72. “La crisis del Estado liberal y el advenimiento del Estado intervencionista supuso la crisis del principio del equilibrio que fue sometido a profundas revisiones. Pero el abandono, al menos en parte, de la política económica liberal y su sustitución por otra en la que el Estado se declara, con relación al sistema económico, beligerante y en la que se busca consiguientemente la utilización eficaz del presupuesto, de los ingresos y de los gastos públicos en orden fundamentalmente a una mejor distribución de la renta y a la estabilidad y desarrollo sostenido de la economía, no supone, por el contrario, el abandono o la revisión profunda del principio de unidad. Antes bien, se observa en la actualidad que la utilización eficaz del presupuesto como instrumento de la política económica del Estado se realiza tanto más fácilmente cuanto más atentamente se observa la regla de la unidad. La unidad presupuestaria es esencial no sólo para controlar la actividad financiera, sino para que ésta tenga el grado de eficacia deseable” (LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de derecho financiero español*. Madrid: Marcial Pons, 2004. vol. 1, p. 312).

73. CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *Tratado dos impostos: estudo theorico e pratico*. 2. ed. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1910. p. 8.

sinceridade, em qualquer orçamento público, são inseparáveis. E, para esses efeitos, concorre a universalidade.

Receitas e despesas devem ser inseridas por inteiro, sem deduções ou compensações antes que sejam atendidas, conforme previsão no orçamento.⁷⁴ Diante disso, a universalidade orçamentária, no Brasil, significa a previsão de todas as receitas e despesas, inerentes ao orçamento fiscal e despesas de longa duração com investimentos, referentes aos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, seus fundos, órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta, assim como o *orçamento da seguridade social*, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados. As isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia deverão acompanhar o projeto de lei orçamentária (§ 6.º do art. 165 da CF), na medida em que são espécies de despesas públicas, como renúncias de receitas.

5.9 Critério da exclusividade

O art. 165, § 8.º, da CF alberga o *critério da exclusividade*, ao estabelecer que lei orçamentária anual não conterà dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.⁷⁵

O orçamento pode comportar regras complementares, desde que esta previsão seja feita pela própria Constituição,⁷⁶ como é o caso do art. 167, § 4.º da CF (“§ 4.º É

74. “Dans certains pays, c’est la totalité budgétaire qui est désignée par le terme ‘universalité’. Toutes les dépenses et toutes les recettes des collectivités publiques, des organismes sociaux, des entreprises publiques doivent être groupées en vue d’un examen d’ensemble et d’un contrôle global. (...) Au sens large du mot, l’universalité se confond donc dans une certaine mesure avec l’unité budgétaire” (LAUFENBURGER, Henry. *Theorie économique et psychologique des finances publiques*. Paris: Sirey, 1956. p. 46). Para um estudo amplo do princípio da universalidade, pelos seus fundamentos constitucionais: STOURM, René. *Le budget*. 7. ed. Paris: Libr. Félix Alcan, 1900. p. 139-161.

75. Cf. SILVA, José Afonso da. *Tributos e normas de política fiscal na constituição do Brasil*. São Paulo: [s.e.], 1968, p. 102; ÁLVAREZ CONDE, Enrique; SOUTO GALVÁN, Clara (org.). *La constitucionalización de la estabilidad presupuestaria*. Madrid: Marcial Pons, 2012. Ver ainda: CARVALHO, José Augusto Moreira de. O orçamento a partir de seus princípios. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (org.). *Orçamentos públicos e direito financeiro*. São Paulo: Ed. RT, 2011. p. 104-105.

76. “Para que el presupuesto cumpla sus funciones de control preventivo de la actividad de índole económica en la hacienda pública, no debe haber gastos susceptibles de ejecución en forma separada de aquel, ni el poder ejecutivo puede disponer sin autorización legislativa *ad hoc*, y sin obligación de rendir cuenta de la inversión. Así, el presupuesto público ha de abarcar todas las erogaciones previstas como indispensables para mantener, durante el ejercicio financiero, la prestación de los servicios públicos que, con el aval del voto parlamentario, son puestos a cargo del Estado” (NEUMARK, Fritz. *Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista*. Trad. José María Martín Oviedo. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964. p. 298). Cf. PELLET, Rémi. La fin de l’universalité budgétaire. FAVOREU, Louis;

permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os arts. 155 e 156, e dos recursos de que tratam os arts. 157, 158 e 159, I, a e b, e II, para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta.”).

Rui Barbosa já criticava os orçamentos “rabilongos”, a indesejável prática de usar a “cauda orçamentária” para aprovar despesas, criar ou aumentar tributos ou medidas alheias ao orçamento. Com a proteção da exclusividade do orçamento público, evita-se o desvio de finalidade da lei e assegura-se a sua uniformidade de função.

Na verdade, este é um problema quase que universal, a intrusão de emendas “contrabando” (ou os chamados *riders*, pelos americanos), mas que se deve evitar a todo custo. As leis orçamentárias são de prazo certo e não comportam, por regra constitucional expressa, matéria diversa daquelas admitidas pela Constituição Financeira. Preservar a coerência da lei orçamentária é um valor constitucional.

5.10 Critério de não afetação ou não vinculação de receitas a despesas públicas

Conforme o inc. IV do art. 167, é vedada a vinculação de receita de impostos a órgãos, fundos ou despesas, excetuados os casos admitidos pela Constituição.

Esta é a sua redação:

“IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2.º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8.º, bem como o disposto no § 4.º deste artigo”.

A não vinculação da receita a despesas previamente designadas é instrumento caracterizador do orçamento público, conexo com a unidade de caixa ou de conta única, para maior transparência e gestão eficiente do orçamento.

Vejam os casos definidos na Constituição como de vinculação obrigatória.

O primeiro é o da *distribuição do produto arrecadado* dos impostos, segundo os arts. 158 e 159 da CF. Esta é uma transferência constitucional, inerente ao federalismo cooperativo, que obriga a União e Estados a transferirem, de modo direto ou indireto (por fundos de participação e outros), parcela dos seus tributos. A despesa do ente transferidor é obrigatória e automática, vinculada aos impostos discriminados na Constituição.

HERTZOG, Robert; ROUX, André. *Constitution et finances publiques*. Paris: Economica, 2005; LOZANO IRUESTE, José Maria. *Introducción a la teoría del presupuesto*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1983; MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel. *Naturaleza y límites de la función de aprobación de los presupuestos. Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario*. Studi in onore di Andrea Amatucci. Bogotá: Temis – Jovene, 2011. vol. 3; SAÏDJ, Luc. *Pour un principe (au moins provisoire ...) de globalité budgétaire*” In: FAVOREU, Louis; HERTZOG, Robert; ROUX, André. *Constitution et finances publiques*. Paris: Economica, 2005.

Outro, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde. Neste, tem-se a aplicação do art. 198, §§ 2.º e 3.º, que estabelece as proporções e critérios a serem adotados para gastos mínimos obrigatórios com a saúde por parte dos entes federativos.

Para *manutenção e desenvolvimento do ensino*, a Constituição contempla, no art. 212, a obrigatoriedade de gastos mínimos de suas receitas com os respectivos serviços, de modo que a União aplicará, anualmente, nunca menos de 18%, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios 25%, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

A *realização de atividades da administração tributária* vê-se contemplada no art. 37, XXII, da CF, que assim prescreve: “XXII – as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio”. É de se entender que qualquer atribuição de tributos a esta função, por lei específica, será qualificada como vinculação de receita autorizada.

Por fim, tem-se a prestação de garantias às *operações de crédito por antecipação de receita, que deve atender ao disposto no art. 165, § 8.º, da CF, e prestação de garantias ou pagamento de dívidas à União*, logo, aplicável, neste último caso, apenas aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

Afora estes, designados no art. 167, IV, da CF, há outros, como é o caso do *Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza*, previsto no art. 79 a 83 do ADCT. A União entregará ainda 3% do Imposto de Renda e do IPI para aplicação em *programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste*, por meio 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. Existe o *programa de apoio à inclusão e promoção social*, do parágrafo único do art. 204 da CF, que permite aos Estados e ao Distrito Federal vincular ao programa até 0,5% de sua receita tributária líquida. O *fundo estadual de fomento à cultura*, do art. 216, § 6.º, para o qual é facultado aos Estados e ao Distrito Federal vincular ao fundo até 0,5% de sua receita tributária líquida, para o financiamento de programas e projetos culturais. Ou os *fundos de ciência e tecnologia*, do § 5.º do art. 218 da CF, todos com receitas vinculadas diretamente pela Constituição.

Como eficácia deste critério, as exceções de tributos vinculados a fundo, órgão ou despesa somente podem ser veiculadas pela Constituição. Por isso, todas as vinculações patrocinadas por leis, ordinárias ou complementares, padecem de evidente inconstitucionalidade, pela mácula frontal ao princípio da não vinculação.⁷⁷

77. Regis de Oliveira compartilha de igual opinião. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 5. ed. São Paulo: Ed. RT, 2013. p. 424.

5.11 E ainda o critério de “equilíbrio orçamentário”

O mito liberal do equilíbrio orçamentário é um exemplo de critério sempre recordado em termos econômicos, como instrumento de controle do orçamento público, mas que não colhe densidade no direito orçamentário contemporâneo.⁷⁸ Quando o constituinte fez sua opção por excluir o equilíbrio orçamentário e, ao mesmo tempo, inaugurar um Estado Democrático de Direito, com garantias de intervencionismo para a realização dos fins constitucionais do Estado, entre outros, preferiu uma espécie de prevalência de *substância sobre a forma* em matéria de controle das contas públicas, para o que ampliou seu âmbito material, inclusive quanto à “economicidade”, para alcançar aqueles fins do Estado, mas com qualidade de controle. Senão, vejamos.

A noção clássica e liberal de orçamento impede que se gaste algo a mais da disponibilidade, ou que se arrecade receitas além do necessário, vedado qualquer tipo de situação deficitária ou superavitária das contas públicas. Diante disso, em termos contábeis, o orçamento deve ser sempre equilibrado, de sorte que o montante das receitas estimadas guarde equilíbrio com o volume das despesas públicas.⁷⁹

78. Como diz Gilberto Bercovici, “a Constituição não contempla o princípio do equilíbrio orçamentário. E não contempla para não inviabilizar a promoção do desenvolvimento, objetivo da República, fixado no seu art. 3.º, II. A implementação de políticas públicas exige, às vezes, a contenção de despesas, outras vezes gera *déficits* orçamentários” (BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003. p. 209). “A doutrina moderna concebeu outros princípios, com fundamento na análise dos ciclos econômicos, firmando a premissa básica de que não é a economia que deve equilibrar o orçamento, mas o orçamento é que deve equilibrar a economia” (SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 741). Para uma crítica daquele “padrão normativo” do Direito Financeiro, fundado no equilíbrio orçamentário, veja-se: MASSONETTO, Luis Fernando. *O direito financeiro no capitalismo contemporâneo: a emergência de um novo padrão normativo*. Tese (Doutorado). São Paulo: USP, 2006. p. 106 e ss. “Este principio, que es fundamental en las Finanzas clásicas, ha sido negado por las Finanzas modernas no sólo en su realización práctica sino también en sus bases teóricas” (JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2003. p. 89). Cf. SCAFF, Fernando Facury; ROCHA, Francisco Sergio. Equilíbrio orçamentário e sustentabilidade financeira – anotações sobre o Brasil. *Revista dos Tribunais*. São Paulo: Ed. RT, 2012. vol. 925, p. 175; PANIAGUA SOTO, Francisco J.; NAVARRO PASCUAL, Reyes. *Hacienda Pública I*. Teoria del presupuesto y gasto público. Madrid: Pearson, 2010; SILVA, José Afonso da. *Tributos e normas de política fiscal na Constituição do Brasil*. São Paulo: [s. e.], 1968. p. 102; BURCKEL, Valérie; CRÉMIERS Catherine de. *Histoire de la comptabilité publique*. Paris: Economica, 1997. TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. *Droit budgétaire et comptabilité publique*. 4. ed. Paris: Dalloz, 1991. p. 67 e ss.

79. Liberato de Castro Carreira, ainda nos tempos do Império, já advertia: “O equilíbrio do orçamento caracteriza a regularidade das finanças de uma nação. Algumas vezes aparece a desordem representada pelo *deficit*, que pode ser um puro acidente, ou um mal permanente”. E continua mais adiante: “Este desequilíbrio acidental não significa ruína, nem sequer é prenúncio de bancarrota. Quando ele porém se torna permanente, a situação é lastimável; convém então descobrir-lhe a *causa*, que podendo estar na esterilidade do solo, imperfeição ou atraso da indústria, incapacidade para o comércio, anarquia ou desorganização política, se

A Constituição de 1967, no seu art. 66, trouxe o equilíbrio orçamentário de modo expresso, do seguinte modo: “o montante da despesa autorizada em cada exercício financeiro não poderá ser superior ao total das receitas estimadas para o mesmo período”. Apesar de não ter continuidade com a EC 1/1969, tampouco pela Constituição de 1988, é repetido, à exaustão, por diversos estudiosos, como se este fosse um princípio da Constituição Financeira.

Sabe-se bem, na maioria dos países que o adotam, o quanto a contabilidade do Estado sofre com expedientes heterodoxos para impor esta “forma” do equilíbrio a qualquer custo. Na Europa, que o impõe como condição de aferição da *estabilidade econômica*,⁸⁰ requisito para que um país possa prosseguir na integração, tem visto fenômenos dos mais peculiares. A Itália, por exemplo, em 2001, decidiu instituir um “federalismo fiscal” para reduzir a situação deficitária em âmbito nacional, mediante transferência dos gastos mais vultosos para os entes descentralizados, como saúde, educação e outros, com aprofundamento na reforma constitucional de 2009.⁸¹

Não há na Constituição brasileira qualquer dispositivo que manifeste algo no sentido da afirmação do “equilíbrio orçamentário” como um princípio do nosso ordenamento. Isso, entretanto, não quer dizer que a Constituição tolere políticas administrativas perdulárias ou prejudiciais à qualidade das finanças públicas. Basta verificar as múltiplas hipóteses de controle de responsabilidade dos gestores públicos. Tampouco se pode inferir que a prática de orçamentos deficitários seja algo estimulado.

O ideal será sempre a busca pela *estabilidade orçamentária* (i) e pela *qualidade do gasto público* (ii). Porém, quando se colocar em conflito o atingimento de fins constitucionais do Estado, deverá prevalecer sempre a Constituição Financeira do Estado Democrático de Direito, nos seus princípios e valores a serem concretizados. Com isso, deve prosperar o exame de estabilidade ao longo de período certo, avaliado em modo dinâmico, sem restrição a exercício anual.

A ausência normativa do “princípio” de equilíbrio orçamentário como regra constitucional, insista-se, não autoriza práticas que possam levar o orçamento público a ser revelador de gestões ineficientes, de endividamentos crescentes e outros males. É certo

não for debelado pelos maiores esforços e patriotismo dos seus estadistas, acarretará à nação a ruína ou bancarrota” (CARREIRA, Liberato de Castro. *História financeira e orçamentária do império do Brasil*. Rio de Janeiro: Fundação Casa Rui Barbosa, 1980. p. 17).

80. O equilíbrio orçamentário é impositivo, a partir da entrada em vigor do Pacto Orçamentário Europeu, também chamado de Tratado de Estabilidade, Coordenação e Governança (TECG), de 2011, cujo art. 3.º prescreve: “1. Para além das suas obrigações por força do direito da União Europeia e sem prejuízo das mesmas, as Partes Contratantes aplicam as regras que constam do presente número: a) A situação orçamental das administrações públicas de uma Parte Contratante é equilibrada ou excedentária”.

81. Em linha com as disposições do direito da União Europeia, nomeadamente o Regulamento (CE) 1.466/1997 do Conselho, de 07.07.1997, a Itália aprovou (ainda que não o diga que foi por este motivo), a LC 3/2001, que modificou o art. 119 da Constituição italiana, a saber: “I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa. (...)”.

que a formação de dívidas públicas encontra-se autorizada, mas dentro de rigorosos limites. É certo que estímulos fiscais podem ser concedidos, mas segundo critérios de controle das fontes de receitas suficientes para sua cobertura. A Lei de Responsabilidade Fiscal⁸² cumpre, assim, a tarefa constitucional de assegurar critérios de estabilidade do orçamento, mas não como obrigação de “equilíbrio orçamentário”, por prevalecerem sobre ela o atingimento dos fins constitucionais do Estado.

Portanto, se não podemos falar de um princípio do *equilíbrio orçamentário* como típico princípio constitucional, não se pode deixar de reconhecer que diversas regras da Lei de Responsabilidade Fiscal convergem para sua afirmação como um “fim”, algo a ser atingido sempre que possível, ainda que saibamos da existência de orçamentos

82. A Lei de Responsabilidade Fiscal traz diversas disposições relativas à busca de manutenção de equilíbrio nas contas públicas, como se pode ver nos seguintes dispositivos: “Art. 1.º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a *responsabilidade na gestão fiscal*, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1.º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o *equilíbrio das contas públicas*, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar. (...)

Art. 4.º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2.º do art. 165 da Constituição e: I – disporá também sobre: a) *equilíbrio entre receitas e despesas*;

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.

Art. 30. No prazo de noventa dias após a publicação desta Lei Complementar, o Presidente da República submeterá ao: I – Senado Federal: proposta de limites globais para o montante da dívida consolidada da União, Estados e Municípios, cumprindo o que estabelece o inciso VI do art. 52 da Constituição, bem como de limites e condições relativos aos incisos VII, VIII e IX do mesmo artigo; II – Congresso Nacional: projeto de lei que estabeleça limites para o montante da dívida mobiliária federal a que se refere o inciso XIV do art. 48 da Constituição, acompanhado da demonstração de sua adequação aos limites fixados para a dívida consolidada da União, atendido o disposto no inciso I do § 1.º deste artigo. § 6.º Sempre que alterados os fundamentos das propostas de que trata este artigo, em razão de instabilidade econômica ou alterações nas políticas monetária ou cambial, o Presidente da República poderá encaminhar ao Senado Federal ou ao Congresso Nacional solicitação de revisão dos limites.

Art. 69. O ente da Federação que mantiver ou vier a instituir regime próprio de previdência social para seus servidores conferirá-lhe caráter contributivo e o organizará com base em normas de contabilidade e atuarial que preservem seu equilíbrio financeiro e atuarial”.

provisoriamente deficitários, frequentes entre estados e municípios.⁸³ De todo modo, a estabilidade financeira será sempre um valor a ser concretizado, mas de um modo “dinâmico”, como diz Georghio Tomelin ao examinar sua aplicação no caso dos “restos a pagar”.⁸⁴

No que concerne à *qualidade do gasto público*, o constituinte optou, não bem pelo “equilíbrio orçamentário”, mas pela *economicidade*, medida de controle do mérito administrativo, ao lado da *legitimidade*, o que se impõe ao orçamento como princípios, também estes inerentes à *função de controle*. Por isso, cabe ao Poder Legislativo o firme controle das metas, programas, objetivos e todo o planejamento, sempre com atenção para a legitimidade e economicidade das despesas e recursos alocados.

A *economicidade*, além de ser critério inerente aos procedimentos de controle da execução do orçamento (art. 70 da CF), deve nortear permanentemente seu procedimento de elaboração e de aprovação legislativa, como requisito vinculante para todo o controle político.

O *princípio da economicidade* tem sido construído pelo Tribunal de Contas da União, cuja jurisprudência destaca diversos casos nos quais se evidenciou sua importância.⁸⁵

83. “Para este Estado, el Estado intervencionista del siglo XX, gastos e ingresos públicos no son un mal necesario que haya de reducirse al mínimo. Son instrumentos, herramientas en sus manos para mover y transformar la comunidad. Gastos e ingresos públicos no tienen por qué estar siempre equilibrados; lo estarán si ello es posible y conveniente a la situación económica general, a su estabilidad y desarrollo. No lo estarán si tal situación no lo hace aconsejable” (LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de derecho financiero español*. Madrid: Marcial Pons, 2004. vol. 1, p. 291).

84. TOMELIN, Georghio. Os dois últimos quadrimestres do mandato e a correta aplicação das normas de Direito Financeiro. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo: Malheiros, n. 51-52, p. 199.

85. Citemos aqui um exemplo cuja síntese do tratamento relativo ao princípio da economicidade bem evidencia o método adotado pelo Tribunal: “É cabível ao TCU adentrar o mérito administrativo, nos casos em que a decisão adotada pelo gestor se mostrar nitidamente em descompasso com o princípio da economicidade, tendo em vista as demais opções legais que estiverem ao seu alcance”. E, no voto do Relator, consta: “(...) 5. No âmbito do controle de economicidade do ato administrativo – respaldado pelo art. 70, *caput*, da CF/88, e que compreende a *avaliação da legitimidade dos aspectos relacionados à eficiência, eficácia e efetividade da gestão pública* –, é cabível ao Tribunal adentrar o mérito administrativo, nos casos em que a *decisão adotada pelo gestor se mostrar nitidamente em descompasso com o princípio da economicidade*, tendo em vista as demais opções legais que estiverem ao seu alcance. (...) O controle da legalidade e o controle de legitimidade, conforme examinado, não interferem no mérito da atividade administrativa. Dizem respeito à conformidade dos atos à lei e aos demais princípios e preceitos jurídicos. O controle da economicidade, ao contrário, alcança aspectos relacionados ao mérito – o que ocorre de forma bastante mitigada – e à adequação da atividade administrativa ao ordenamento jurídico. (...) 7. Vale acrescentar que a Jurisprudência do Tribunal acusa inúmeros casos nos quais os responsáveis foram apenados em multa, em face da ocorrência de ato antieconômico, à luz do art. 58, inciso III, do Regimento Interno do TCU, *ex vi* dos Acórdãos 717/2005-1.^a Câmara; 233/2000 e 1.180/2003, de 2.^a Câmara; e 227/2000, 3.031/2000 e 201/2002, do Plenário”. E, quanto à conclusão: “3. No âmbito do

Percebem-se, assim, dois aspectos metodológicos preponderantes nestas decisões: 1) o TCU admite ingressar no mérito administrativo⁸⁶ quando a decisão do gestor encontrar-se em evidente descompasso com a finalidade da economicidade, porquanto não seja possível efetuar o controle unicamente pela “legalidade”; 2) a apuração da economicidade compreende a avaliação da legitimidade dos aspectos relacionados à eficiência, eficácia e efetividade da gestão pública; e 3) a razoabilidade e a comparação são os métodos empregados para determinar o ato antieconômico.

Em conclusão, a Administração Financeira, na elaboração da sua proposta orçamentária, deve adotar todas as cautelas necessárias para bem evidenciar a economicidade, assim como a *legalidade* e a *legitimidade* das despesas, quanto ao *controle da qualidade do gasto público*. O *equilíbrio orçamentário* como “fim” ou valor do direito positivo, por sua vez, só tem sentido se compreendido como pauta da *estabilidade financeira*, apurada em períodos que podem envolver mais de um exercício financeiro, segundo os objetivos ou *performance* a serem atingidos, sem qualquer fixidez ou restrição intransponível.

6. Efeitos da lei de orçamento: ainda a distinção entre lei formal e lei material

A “natureza jurídica” do orçamento é tema de debate permanente na doutrina. Para alguns, seria simples ato administrativo, cuja aprovação legislativa teria unicamente caráter “formal”. Esta seria, basicamente, a linha mestra da escola formalista de Laband. Para outra corrente, a lei de orçamento público seria típica lei material, por não ter qualquer motivo jurídico para a pretendida distinção.⁸⁷ Diante disso, cumpre examinar: 1) se realmente persiste algum “dualismo” de atos jurídicos (administrativo e legislativo); 2) se a distinção do orçamento como lei formal ou material pode ser mantida no Estado Democrático de Direito; se, 3) a partir dessa diferenciação, tem-se

controle de economicidade do ato administrativo – respaldado pelo art. 70, *caput*, da CF/88, e que compreende a avaliação da legitimidade dos aspectos relacionados à eficiência, eficácia e efetividade da gestão pública –, é cabível ao Tribunal adentrar o mérito administrativo, nos casos em que a decisão adotada pelo gestor se mostrar nitidamente em descompasso com o *princípio da economicidade*, tendo em vista as demais opções legais que estiverem ao seu alcance” (AC-1195-12/08-1, TCU, Pleno, Sessão: 22.04.2008, rel. Min. Augusto Nardes – Tomada e Prestação de Contas). A Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União (Lei 8.443, de 16.07.1992) prescreve, nos seus arts. 1.º e 43, II, o dever de apreciação de contas quanto à legitimidade ou economicidade.

86. Maria Sylvia Zanella Di Pietro considera exagero inaceitável, e corretamente, as alegações de que o “mérito administrativo” já não prospera como limite ao controle judicial, por uma leitura equivocada da noção de legalidade. Cf. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Da constitucionalização do direito administrativo – reflexos sobre o princípio da legalidade e a discricionariedade administrativa. *Atualidades Jurídicas*: Revista do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, Belo Horizonte: Fórum, vol. 2, n. 2, p. 83-106, jan.-jun., 2012.

87. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. São Paulo: Ed. RT, 2006. p. 309.

alguma vinculação à lei para a Administração, em relação ao conteúdo que veicula (impositivo); e, por fim, 4) se o orçamento é uma lei de efeitos “concretos”, a justificar até mesmo o afastamento do controle de constitucionalidade.

6.1 *Orçamento como lei formal: lei de efeitos concretos (Laband), ato condição (Jèze) e conteúdo de ato administrativo (Duguit)*

A escola formalista alemã, de Paul Laband, deixou contribuição fundamental para a adequada compreensão das funções das leis orçamentárias e que por muitas décadas influenciou fortemente sua qualificação jurídica como “lei de efeito concreto”, o que até hoje conserva seguidores.⁸⁸

É importante situar a obra de Laband, preocupado quanto à natureza dos atos legislativos, à luz de um exame de compatibilidade com as Constituições da Prússia e do Império Alemão. E não se pode confundir a noção de “lei” daquele momento com aquilo que conhecemos hoje.⁸⁹

88. Deve-se a Laband a virtude da primeira vez que se deu uma aplicação estrita do método jurídico ao orçamento: “Si Laband avait done appliqué en 1871, pour la première fois, le principe de la pureté de la méthode juridique (*‘Methodenreinheit’*) au droit budgétaire, il renouvella, cinq ans plus tard, le traitement systématique du droit financier allemand dans le septième et dernier tome de son monumental *Staatsrecht des Deutschen Reichs*. Cette somme a d’ailleurs connu une formidable diffusion” (BOURGET, Renaud. *La science juridique et le droit financier et fiscal*. Étude historique et comparative du développement de la science juridique fiscale (fin XIXe et XXe siècles). Paris: Dalloz, 2012. p. 100).

89. Como diz Laband: “Esta es la razón por la que ni la confección del Presupuesto para un período futuro, ni el control de las cuentas relativas a un período pasado, tienen nada que ver con la legislación, figurando más bien en el ámbito de atribuciones de la Administración; el derecho que compete constitucionalmente a la representación popular en estos dos aspectos – en cuanto que es ella la que ha de aprobar el Presupuesto a quien se han de presentar, para su comprobación, las cuentas del Estado – no se tipifica como una participación en el llamado poder legislativo, sino como una participación en el llamado poder ejecutivo.” (LABAND, Paul. *El derecho presupuestario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1979. p. 88). Ou como explica Dino Jarach: “La concepción dualista de la ley surge por vez primera en Alemania a finales del siglo XIX con un claro trasfondo político: el conflicto surgido entre el Parlamento prusiano y el Gobierno del canciller Bismarck por la aprobación del Presupuesto de guerra, a causa de los enormes gastos militares que éste quería imponer como preparación de la guerra contra Austria, y que el Parlamento se negaba a consentir. Y su finalidad, más que el intento lógico de construcción científica, obedece a las instancias políticas de aquel momento histórico, a saber: impedir que el legislativo rechazase la aprobación del Presupuesto, provocando así la paralización de la vida del Estado” (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Notas de derecho financiero*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 1975. t. I, vol. 3, p. 595). No Brasil, dentre as leituras mais qualificadas dessa vertente tem-se a de Geraldo Vidigal, ao demonstrar que Laband define as “leis como atos de regulamentação política da ordem jurídica – e nisto se funda sua afirmativa de que o orçamento é estabelecido ‘na forma de uma lei ou por via legislativa’ mas ‘nada tem a ver’ com a legislação”. Observa ainda que, para Laband, os orçamentos, como todos os controles contábeis da atividade estatal, apenas se relacionam com a administração do Estado, sem converter-se em ato de regulamentação política. Assim, postula que a “lei prussiana faça alusão à ‘previsão’ de receitas e despesas e

Laband coloca a seguinte dúvida: o orçamento tem conteúdo que o possa qualificar como lei (em sentido material)?

Numa primeira análise, por reger conteúdo financeiro, regulando receitas e despesas, aparenta ser compatível com a lei em sentido material; o orçamento, porém, refere-se a gastos futuros, como previsão ou expectativa, e que se renova anualmente, como uma “conta”. Como a lei orçamentária não é o fundamento legal das despesas, que já se encontram previstas em outras leis e independem da lei orçamentária, esta não pode ter natureza material. Por isso, o orçamento seria lei exclusivamente formal, a veicular típico conteúdo administrativo.⁹⁰

Para Laband, o orçamento seria uma simples conta que, como tal, não contém regras, e muito menos normas jurídicas, mas simplesmente “fatos”. Na condição de mera “conta”, o orçamento registra, por indicações quantitativas e breves descritivos, os gastos e receitas, disponíveis ou estimados, mas como indicativos de “fatos” a serem atendidos, daí dizer-se que a lei orçamentária é de efeito “concreto”. E outro desdobramento desta negativa de caráter normativo para a lei de orçamento seria admitir sua função de mera “aprovação”, como um ato administrativo na forma de lei, uma lei de autorização, que permite apenas a execução das despesas. Daí seus “efeitos concretos”.

As concepções que se seguiram mais adiante compreenderiam a lei anual de orçamento de um modo formal, mas sob hipóteses distintas, como se viu em Gaston Jèze e Léon Duguit.

em que o teor do art. LXIX da Constituição do Império Alemão torne preciso que todas as receitas e despesas deverão ser ‘avaliadas’ cada ano”. E observa Vidigal: “Repele, dessa forma, o entendimento de que a votação do orçamento pelo *Reichstag* significaria consentimento”. Ou seja, quando a Constituição alemã ordena seja “fixado por uma lei” o orçamento, a palavra “lei” determinaria que a “avaliação” das despesas deva ser votada pelo Parlamento, com prevalência da “avaliação” sobre o significado implícito na “votação” (VIDIGAL, Geraldo de Camargo. *Fundamentos do direito financeiro*. São Paulo: Ed. RT, 1973. p. 236).

90. “Todas las dificultades de esta cuestión, aparentemente intrincada y confusa, se resuelven sin embargo tomando como punto de partida el principio fundamental y correcto: la ley presupuestaria no constituye el ‘fundamento legal’ ni de la realización de gastos ni de la recaudación de ingresos, siendo solamente la constatación del acuerdo entre el Gobierno y el Parlamento sobre la idoneidad de la estimación previa y sobre la necesidad y conveniencia de las sumas en ella indicadas. El fundamento legal para la realización de los gastos ya existe, sin necesidad de Presupuesto, en la inmensa mayoría de las mismas. De ahí que la no aprobación de la ley presupuestaria no implique una inmovilización de los fondos del Estado. Pero el ministerio sigue siendo responsable de cada gasto concreto y está obligado a aportar ante el Parlamento la prueba de que dicho gasto, de suyo y en la cuantía consumada, ha sido requerido por las leyes o por el bien público. Por consiguiente, la posición jurídica del Gobierno con respecto a la totalidad de los gastos públicos en el caso de que no se apruebe la ley presupuestaria, es semejante a la que tiene, con respecto a las infracciones presupuestarias y a los gastos extrapresupuestarios, en el mismo caso de no aprobación de la ley presupuestaria” (LABAND, Paul. *El derecho presupuestario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1979. p. 123).

Para Jêze,⁹¹ defensor da teoria do “ato-condição”, a lei orçamentária seria preponderantemente um ato político, porque a função parlamentar na apreciação do orçamento teria muito pouco de significação jurídica e sequer poderia ser qualificada como “lei”. Daí ser, a lei do orçamento, um típico “ato-condição” para as despesas a serem aprovadas, e, ao mesmo tempo, um “dever jurídico” para aquelas despesas já assumidas no passado.

Quanto às “despesas públicas”, Gaston Jêze as separa em dois grupos: 1) *despesas relativas a contratos ou obrigações anteriores ao orçamento* (orçamento funcionaria como “dever jurídico”); e 2) *despesas futuras*, a serem realizadas no curso do exercício (orçamento teria função de “ato-condição”).

Para o grupo das despesas assumidas, o Parlamento deve efetuar a necessária aprovação, por serem atos jurídicos perfeitos ou direitos adquiridos e não ser possível recorrer a qualquer poder discricionário sobre o tempo, o *quantum* ou as condições dessas despesas; o Parlamento teria o “devoir juridique” de votar os créditos orçamentários. Esta mesma situação seria aplicável aos serviços públicos instituídos por lei, sobre os quais o Poder Legislativo não poderia impedir sua continuidade.

Quanto às *despesas futuras*, em termos jurídicos, estas dependeriam de, no máximo, um “acte-condition”. Assim, apenas para esse grupo de despesas, a lei de orçamento poderia ter alguma significação jurídica, de tal modo que qualquer despesa não se possa realizar enquanto o orçamento não a autorize. Numa síntese, a depender dos tipos de despesas públicas, o orçamento seria aferido quanto à sua relevância jurídica, que somente caberia para aquelas futuras, como “ato-condição”.

De modo aproximado, Léon Duguit divide o orçamento em pelo menos duas partes: uma para as receitas públicas, compreendidos os impostos e rendas autorizados (*lei financeira* – para esta parte do orçamento ele admitia o efeito de “lei material”) e outra para despesas públicas autorizadas ao governo, com créditos a serem abertos (orçamento propriamente dito), o que justifica o tratamento em separado.⁹² Fixemo-nos nas despesas. Neste caso, Duguit considerava o “orçamento” como simples “ato administrativo” condicionado pela lei (“acte administratif condition”). A realização das despesas dependeria sempre da aprovação da lei pelo Parlamento, mas o orçamento (“loi de finances”) não seria “un acte législatif au point de vue matériel”. Assim, tem-se sua dualidade: internamente, ato administrativo concreto; externamente, lei em sentido formal. E isso porque, sem a autorização democrática do legislador, nenhum “centime” poderia ser gasto.⁹³

A força dessa tese influenciou profundamente o direito brasileiro,⁹⁴ com repercussões inclusive no STF, que contempla diversas decisões sob a base metodológica

91. “Le budget n’est jamais une loi” (JÊZE, Gaston. *Cours de finances publiques*. Paris: LGDJ, 1935. p. 24 a 26).

92. DUGUIT, Léon. *Traité de droit constitutionnel*. Tome 4 : L’organisation politique de la France. Paris: Boccard, 1924. p. 433.

93. Idem, p. 444.

94. Pontes de Miranda o qualifica como “ato político”, porque o orçamento só regula as relações entre o Legislativo e o Executivo, e lei no sentido só formal (MIRANDA, Pontes de.

que considera as leis orçamentárias como *leis com efeitos concretos*, por veicularem atos administrativos em sentido material, como motivo para negar o respectivo controle de constitucionalidade *in abstracto*.⁹⁵ Ou seja, por ser lei de efeitos concretos, a lei orçamentária não estaria sujeita à fiscalização jurisdicional no controle concentrado.⁹⁶ E até mesmo para a lei de diretrizes orçamentárias essa tese foi empregada.

Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda 1 de 1969. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 1970. t. III, p. 195). Para Dídimo da Veiga, que seguia Jêze, o “orçamento é, pois, uma lei formal – constitucional e cientificamente anual” (VEIGA, Dídimo Agapito da. *Ensaio de ciência das finanças e de economia pública*. Rio de Janeiro: Editora Jacinto Ribeiro dos Santos, 1937. p. 112). Viveiros de Castro entendia tratar-se de um ato de administração praticado pelo Legislativo, porquanto a natureza deveria ser determinada pelo exame intrínseco do ato praticado. “Realmente o orçamento não é uma lei, é um acto de administração, porquanto não estabelece nenhuma regra geral e permanente e sim assegura simplesmente a execução de leis preexistentes” (CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *Tratado dos impostos: estudo theoretico e pratico*. 2. ed. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1910. p. 5). Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 414-416.

95. Este posicionamento já era encontrável no RE 17.184, Pleno, rel. Min. Ribeiro da Costa, j. 03.07.1952.
96. Ementa: “Constitucional – Ação direta de inconstitucionalidade – Lei com efeito concreto – Lei de Diretrizes Orçamentárias: Lei 10.266/2001. I – *Leis com efeitos concretos, assim atos administrativos em sentido material*: não se admite o seu controle em abstrato, ou no controle concentrado de constitucionalidade. II – Lei de Diretrizes Orçamentárias, que tem objeto determinado e destinatários certos, assim sem generalidade abstrata, é lei de efeitos concretos, que não está sujeita à fiscalização jurisdicional no controle concentrado. III – Precedentes do STF. IV – Ação direta de inconstitucionalidade não conhecida” (STF, Pleno, ADIn 2.484-MC/DF, rel. Min. Carlos Velloso, DJ 14.11.2003). O reconhecimento de inconstitucionalidades, segundo este modelo, restaria condicionado ao exame do texto da lei de diretrizes orçamentárias, como se pode confirmar da decisão seguinte: “O STF tem dado por inadmissível a ação direta contra disposições inseridas na Lei de Diretrizes Orçamentárias, porque reputadas normas individuais ou de efeitos concretos, que se esgotam com a propositura e a votação do orçamento fiscal (vg., ADI 2.100, Jobim, DJ 1.º.06.2001). A segunda norma questionada que condiciona a inclusão no orçamento fiscal da verba correspondente a precatórios pendentes à ‘manutenção da meta de resultado primário, fixada segundo a Lei de diretrizes orçamentárias’, constitui exemplo típico de norma individual ou de efeitos concretos, cujo objeto é a regulação de conduta única, posto que subjetivamente complexa: a elaboração do orçamento fiscal, na qual se exaure, o que inviabiliza no ponto a ação direta. Diferentemente, configura norma geral, susceptível de controle abstrato de constitucionalidade a primeira das regras contidas no dispositivo legal questionado, que institui comissão de representantes dos três Poderes e do Ministério Público, à qual confere a atribuição de proceder ao ‘criterioso levantamento’ dos precatórios a parcelar conforme a EC n. 30/2000, com vistas a ‘apurar o seu valor real’: o procedimento de levantamento e apuração do valor real, que nela se ordena, não substantiva conduta única, mas sim conduta a ser desenvolvida em relação a cada um dos precatórios a que alude; por outro lado, a determinabilidade, em tese, desses precatórios, a partir dos limites temporais fixados, não subtrai da norma que a todos submete à comissão instituída e ao procedimento de revisão nele previsto a nota de generalidade. Não obstante, é de conhecer-se integralmente da ação direta se a norma de caráter geral é subordinante

A posição adotada pelo STF foi modificada em 2003, no julgamento da ADIn 2.925/DF. Numa formulação oportuna e coerente com a Constituição de 1988, e em boa hora, o exame de constitucionalidade passou a receber tratamento conforme o tipo de dispositivo legal da lei orçamentária e correspondente regra constitucional afetada. A maioria dos ministros reconheceu a falência da tese que compreende a lei orçamentária como do tipo meramente “formal”. Basta pensar que na lei de diretrizes orçamentárias, grande parte do seu conteúdo visa a determinar critérios a serem atendidos, mediante planos, metas ou programas. Consequentemente, pela abstração, nada impede que possam ser objeto de controle de constitucionalidade.

A concepção que considera o orçamento como “lei formal” não encontra guarida na Constituição de 1988. Não há um único dispositivo da Constituição Financeira que a confirme. Ao contrário. De início, o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e a lei de orçamento anual guardam entre si conteúdos distintos e não podem ser qualificados (as leis) sob a mesma “natureza”. Quanto à abstração, há uma ordem decrescente, do mais abstrato para o mais concreto, segundo as funções de planejamento e de vinculação que exercem. Ademais, não é correto atribuir função de “autorização” ao plano plurianual e a muitas das partes da lei de diretrizes orçamentárias. E, em nenhum caso, a proposta orçamentária apresentada pelo Poder Executivo pode ser reduzida a um ato administrativo, na medida em que ingressa no processo legislativo, ainda que amparada pelo rito da especialidade que a caracteriza, passível de emendas e diversas modificações, inclusive vetos, após sua aprovação.

No início do século XX, Myrbach-Rheinfeld,⁹⁷ em crítica a Laband, entendia que não poderia prosperar o sentido dualista, na medida em que todas as leis que cumprem o processo legislativo previsto constitucionalmente são leis em sentido formal e material. Diante disso, seu conteúdo seria obrigatório para todos, em caráter unitário. Na atualidade, esta proposta confirma-se como a corrente mais coerente com o modelo do Estado Democrático de Direito, como virá explicitado a seguir.

6.2 *Orçamento como lei material e processo legislativo no Estado Democrático de Direito*

A importação de doutrinas alienígenas ou a acolhida de opiniões de autores que escreveram sob a égide de antigas constituições merece muitas cautelas. Na atualidade, o que importa é o exame das leis de orçamento à luz da Constituição Financeira brasileira, e não velhas teses formuladas ao amparo do citado dualismo, como leis formais e materiais ou ato-condição.

da norma individual, que, sem a primeira, ficaria sem objeto” (ADI 2.535-MC, rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 19.12.2001, DJ 21.01.2003).

97. MYRBACH-RHEINFELD, Franz Von. *Precis de droit financier*. Paris: Giard & Briere. 1910. No Brasil, peculiar a posição de Araújo Castro, para quem “não se pode negar ao orçamento a característica de lei, mas não é possível também deixar de reconhecer que se trata de uma lei sui generis, pois que ela não vigora senão durante um ano” (CASTRO, Araújo. *A Constituição de 1937*. Ed. fac-similar [1938]. Brasília: Senado, 2003. p. 166).

Muitas das dificuldades de compreensão sobre os efeitos da lei de orçamento advêm da própria semântica da terminologia empregada, que induz o intérprete a diversas ambiguidades e imprecisões. Com a palavra “orçamento”, pode-se querer significar a proposta de lei orçamentária do governo (i); a “conta” orçamentária, entendida como conjunto de dados contábeis sobre as estimativas de receitas e as despesas a autorizar (ii); o processo de elaboração, tramitação e aprovação (iii); a norma jurídica de aprovação legislativa (iv); a lei aprovada (v); a “instituição” jurídica (vi); o conjunto de fatos jurídicos, entre receitas e despesas, a serem executados (vii). A essas acepções jurídicas somam-se ainda aquelas de natureza econômica (viii) e política (ix), nas suas múltiplas possibilidades, como orçamento-programa,⁹⁸ orçamento cíclico e tantos outros termos.

A Constituição Financeira deve ocupar-se de normas jurídicas, não de fatos da realidade. No sistema normativo constitucional, o orçamento é qualificado estritamente como “lei”, não se fazendo qualquer distinção entre lei formal ou lei material. Contudo, após sua aprovação, o que se tem é uma lei que gera efeitos típicos, que obrigam a Administração à observância das condições materiais, temporais, espaciais ou quantitativas dos créditos orçamentários, ainda que não imponha para todos os casos o dever de gastar. Portanto, como “norma jurídica”, a cada despesa e respectivas leis institutivas ou regimes jurídicos, deve-se verificar qual conduta a adotar, numa das três possibilidades deônticas: obrigatória, proibida ou permitida.

A cada disposição de crédito orçamentário, uma ou múltiplas normas jurídicas podem ser criadas pelo intérprete, desde que não se confunda “texto” de lei com “norma jurídica”, no sentido de regra de conduta para vincular a conduta dos agentes administrativos. Portanto, é despropositada a pretensão de querer empregar às leis de orçamento a doutrina da única resposta correta, como se a lei orçamentária fosse uma simplória designação genérica de aprovação legislativa. A par de reconhecer os infundáveis méritos das contribuições formuladas, o ontologismo do jusnaturalismo e a florescente teoria da constituição dos tempos de Laband, ou o institucionalismo da época de Jèze e Duguit, justificam a compreensão dos métodos da época. Para o conhecimento do direito vigente, é preciso determinar com objetividade o sentido no qual o termo “orçamento” encontra-se empregado, o que se tem feito continuamente ao longo deste estudo. Por conseguinte, não é correto seguir na afirmação da doutrina formalista, para a qual o orçamento não conteria normas jurídicas que pudessem afetar ou constituir relações jurídicas para o Estado ou para os particulares.⁹⁹

98. Sobre a teoria do orçamento-programa, são fundamentais as contribuições de: SILVA, José Afonso da. *Orçamento-programa no Brasil*. São Paulo: Ed. RT, 1973; _____. Orçamento-programa. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. vol. 2, p. 101-131.

99. “La Ley de Presupuestos contiene normas jurídicas, y estas normas disciplinan, como cualquier norma jurídica, la actividad interna de la Administración y la actividad de la Administración frente a terceros, y, consecuentemente, las relaciones jurídicas que de ella se derivan.” E prossegue: “En este sentido nos parece claro que la función (entendida como poder-deber) administrativa que da origen al gasto público está disciplinada (condicionada)

Numa interpretação analítica do orçamento, ver-se-á que muitos dos créditos orçamentários devem constar apenas formalmente do orçamento, porquanto a Constituição ou leis prévias condicionaram seu cumprimento como “obrigatórios”. Para estes, examinados isoladamente, confirmar-se-ia a tese do orçamento como “lei” em sentido “formal”. De outra banda, para aqueles que dependem de materialização futura, a “autorização” terá sempre sentido constitutivo dos limites administrativos para a respectiva execução. Se a Administração age em sentido contrário, poderá até mesmo ensejar crime de responsabilidade para o agente que descumpre seus requisitos materiais, temporais ou quantitativos (art. 85, VI, da CF). Nestes, como em todos os demais casos, será de lei em sentido material que se trata.¹⁰⁰ E isso porque não se pode ter uma lei com dois efeitos. Toda lei, no Estado Democrático de Direito, é lei em sentido formal e material, admitido o tratamento jurídico diferenciado segundo o conteúdo da norma jurídica veiculada, e tantas quantas forem possíveis de ser construídas pela interpretação jurídica.

Deveras, como ressalta Cabral de Moncada, “não é transponível para o moderno Estado Social de Direito a distinção entre lei formal e lei material”.¹⁰¹ De fato, mormente com a função de planejamento (orçamento-programa), compreendida na sua integração com o planejamento econômico geral do art. 174 da CF, não se pode tolher a natureza material das leis orçamentárias, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade vitanda.

Por isso, corretamente, Regis de Oliveira alude à concepção moderna de orçamento pelo caráter de lei material, que “passa a vincular a ação administrativa e a ação política”, inclusive quanto ao planejamento, por não ser mais possível admitir “um orçamento sem compromissos”, pois “torna-se um poderoso instrumento de intervenção na economia e na sociedade. Passa a ser um programa de governo”.¹⁰²

Conclui-se, assim, que a distinção do orçamento como lei em sentido formal e material não tem, na atualidade, a relevância que angariou no passado. A lei orçamentária deve ser interpretada como qualquer outra lei, e sempre em conformidade com a Constituição Financeira, autorizado o controle de constitucionalidade quando houver conflito entre suas disposições e o texto constitucional, segundo o regime jurídico dos

tanto por las normas que la regulan con carácter permanente como por los límites impuestos en el presupuesto” (LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de derecho financiero español*. Madrid: Marcial Pons, 2004. vol. 1, p. 299). “No creemos dudoso que se trata de una *ley perfecta*, con efectos jurídicos normales, y que resultan especiosas las argumentaciones en contrario” (FONROUGE, Carlos M. Giuliani. *Derecho financiero*. 10. ed. Buenos Aires: La Ley, 2011. vol. 1, p. 174).

100. Cf. ADAM, François; FERRAND, Olivier; RIOUX, Rémy. *Finances publiques*. 2. ed. Paris: Dalloz, 2007. p. 65.

101. MONCADA, Luís S. Cabral de. *A problemática jurídica do planeamento económico*. Coimbra: Ed. Coimbra, 1985. p. 187.

102. Passim. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 5. ed. São Paulo: Ed. RT, 2013. p. 404-410.

créditos orçamentários, os efeitos dos artigos das leis ou vícios do processo jurídico de sua formação.

6.3 *Das correntes dualista e unitária à teoria da Constituição: o fim da formulação do orçamento como ato administrativo*

É incompreensível como, em tempos de tão evoluída doutrina da teoria da Constituição, uma formulação que separa, na lei orçamentária, o seu conteúdo (como “ato administrativo”) da lei “formal”, ainda possa produzir debates e tanta demora meditativa. Segundo uma visão unitária da lei de orçamento (não mais admitida a distinção entre conteúdo de ato administrativo e forma de lei, por serem partes do todo), é fundamental observar que a autorização legislativa não se limita simplesmente a aprovar ou recusar a proposta orçamentária do governo.

A rigidez constitucional impede que interpretações possam servir como escusa à aplicação da norma constitucional na sua plenitude.¹⁰³ Pois bem, assumir uma distinção entre lei formal e material para recusar a natureza de lei material ao orçamento, ao fim e ao cabo, equivale a criar norma constitucional. É que a Constituição não autoriza essa segregação, tampouco que seu conteúdo seja de “ato administrativo”. A força normativa da Constituição do Estado Democrático de Direito postula efetividade e, no caso das normas do direito orçamentário da Constituição Financeira, todas as suas disposições são autoaplicáveis.

Tampouco é válido segregar o orçamento das receitas do orçamento das despesas, como fazia Duguit ou Jèze. Nos dias atuais, a “previsão” da receita acompanha a “autorização” das despesas como indicativo da origem dos recursos para suportar os créditos orçamentários. Diante disso, não tem qualquer função material ou formal no que corresponde às receitas, afora aquela de “transparência” para o mercado e para a sociedade em geral quanto à fonte dos recursos.

O orçamento público é a lei que estabelece a unidade da atividade financeira estatal e para a qual convergem todas as relações da interconstitucionalidade material do Estado Democrático de Direito, para concretização dos seus fins constitucionais. Portanto, o efeito de vinculação do orçamento deflui da Constituição, e não do ato administrativo que organiza a unidade do documento orçamentário que se vê encaminhado ao Poder Legislativo como “proposta” de orçamento.

O Poder Legislativo exerce todas as etapas do processo legislativo, inclusive com emendas, somente limitadas naquelas hipóteses definidas na Constituição. O fato de a proposta orçamentária ter origem no Poder Executivo e, após aprovação, autorizar a execução de outras leis materiais, pela realização das despesas, não define qualquer justificativa para imputar efeitos meramente formais à lei oriunda do processo legislativo regular.

103. Nesse sentido, também: CORTI, Horacio Guillermo. *Derecho constitucional presupuestario*. Buenos Aires: Lexis Nexis, 2007. p. 288 e ss.

E a Constituição não poderia ser mais clara quanto à sua opção, no art. 165, § 7.º, ao dizer que “aplicam-se aos projetos mencionados neste artigo, no que não contrariar o disposto nesta seção, as demais normas relativas ao processo legislativo”. Portanto, afora as particularidades excepcionadas pela Constituição, a tramitação legislativa do orçamento público não difere em nada de qualquer outra lei. Por isso, quando convertida em lei, a eficácia da aprovação das despesas é plena, assim como aquela sobre a estimativa das receitas. Diante disso, não há que se falar em “ato administrativo” de efeito “concreto” como indicativo de todo o conteúdo das leis orçamentárias.

6.4 Relação entre lei orçamentária anual e aquelas institutivas das despesas

Os efeitos da lei orçamentária em relação à Administração Pública, nos três poderes, vedam qualquer conduta que modifique os termos da autorização das despesas, implique assunção de obrigação nova e não informada ou não constante do orçamento, resulte em superação dos limites e das condições previstos na lei ou contrarie os termos das leis institutivas da despesa.

Para alguns, admitir o tratamento de lei em sentido material para a lei orçamentária, ao fim e ao cabo, seria o mesmo que aceitar três possibilidades: (i) a lei de orçamento deteria poderes para modificar a lei institutiva da despesa; (ii) a lei de orçamento poderia revogar a lei de despesa; ou (iii) a lei de orçamento poderia criar despesa nova, sem previsão legal condicionante da sua eficácia autorizativa. Essa questão requer melhor análise. Conforme o art. 165, § 8.º, da CF, todas essas hipóteses estão prejudicadas, pois “*lei orçamentária anual não conterà dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa*”. O sentido de lei material, diversamente, deverá ser examinado caso a caso, segundo as modalidades dos créditos orçamentários.

Pela vigência paralela entre a lei do orçamento público e as demais leis que tipificam todas as despesas com a gestão administrativa, serviços públicos, gastos de pessoal, previdência, saúde, educação, investimentos *et cetera*, persistem as maiores dificuldades, para a compreensão da relação constitucional entre leis, ou seja, entre (i) aquelas que criam e definem o regime jurídico das atividades geradoras de despesas públicas e (ii) as que autorizam o dispêndio de recursos públicos, anualmente, para a realização concreta daquelas despesas.

No Estado Democrático de Direito, as despesas públicas reclamam esta duplicidade de leis: aquelas que criam as despesas, e ficam *condicionadas* à autorização sucessiva apenas para que se possam manifestar concretamente os fatos jurídicos dos gastos públicos, e as leis que autorizam as despesas (orçamentárias), que as tomam (as leis materiais prévias) como *condicionantes*. Não quer dizer que se trata de “condição” jurídica no sentido clássico, de dependência material de eventos jurídicos, ou mesmo quanto a algum dos seus elementos relativos à validade, vigência ou eficácia. Essa relação constitucional entre leis de despesas e leis de orçamento faz ver que as leis que criam despesas têm sua vigência e eficácia autônomas em face das leis de orçamento. Elas não se tornam menos “eficazes” se a lei orçamentária de determinado ano não promova a autorização orçamentária do respectivo gasto. A dependência é meramente funcional,

para execução dos gastos, desde que a “autorização” seja conferida, nos estritos termos e limites, quanto a prazo, aspecto quantitativo ou condições materiais.

É justamente em virtude dessa relação constitucional entre as leis de orçamento, renovadas anualmente, e as leis materiais instituidoras das despesas públicas que se coloca a fundamental indagação quanto à sua função constitucional e eficácia, a considerá-la como lei em sentido “formal” ou lei em sentido “material”.¹⁰⁴ Contudo, em conformidade com a Constituição Financeira, segundo ficou demonstrado, essa distinção queda-se superada, para dar lugar ao dever de aferição analítica das normas jurídicas que a lei orçamentária veicula ou aos requisitos legais estipulados para os respectivos créditos orçamentários.

6.5 *O controle de constitucionalidade do orçamento pelo STF como lei material*

O controle de constitucionalidades em matéria orçamentária abrange uma larga possibilidade de casos, em virtude da ampla constitucionalização do direito orçamentário. Há, porém, uma particularidade que não pode ser olvidada. No capítulo do orçamento encontram-se todos os princípios e regras de processo legislativo especial que representam a cumulação da longa experiência constitucional brasileira, o que atende também a certa estabilidade e perenidade das regras que regem a mais importante relação jurídica entre o Poder Executivo e o Poder Legislativo, anualmente renovada, que é a relação orçamentária.

Afastada a querela acadêmica sobre lei formal e lei material, prevalece o orçamento público como conceito constitucional e expõem-se à luz múltiplas hipóteses de conflitos constitucionais, alguns inclusive antecipados anteriormente, a justificar amplo controle de constitucionalidade. Incompreensível é a dúvida formada em torno da questão.

De há muito a Súmula 347 do STF admitia caber ao TCU a possibilidade de efetuar controle de constitucionalidade (“o Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do poder público”), o que muito bem revela suas funções jurisdicionais,¹⁰⁵ outra dúvida incompreensível no direito financeiro.

104. Ressalte-se que esta é apenas uma das modalidades de normas jurídicas veiculadas pela lei de orçamento, pois, como ressalta muito bem Sainz de Bujanda, “las leyes de Presupuestos se contienen normas jurídicas de contenido muy diverso: normas que innovan o modifican el ordenamiento positivo, normas que contienen delegaciones o autorizaciones legislativas, normas que autorizan consignaciones de créditos en relación con gastos creados por otras normas legales sustantivas, normas que complementan o incluso modifican algunos preceptos de la Ley de Administración y Contabilidad, etc. Contenido normativo que pone de manifiesto la eficacia material constitutiva e innovativa de la Ley de Presupuestos” (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Notas de derecho financiero*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 1975. t. I, vol. 3, p. 600).

105. Como muito esclarecido no estudo: CAVALCANTI, Temístocles Brandão. O Tribunal de Contas e sua competência constitucional. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, vol. 3, p. 13-22, jan. 1946.

Portanto, se o próprio TCU pode exercer o controle de constitucionalidade sobre leis orçamentárias, tanto mais o STF, como tem feito. Exige-se apenas que a afronta ao texto constitucional, seja direta, pelo ato atacado, sem intermediações de textos de quaisquer espécies, mas isso é da técnica ordinária do processo constitucional em geral.¹⁰⁶

Assim, é fora de dúvida que todo o processo legislativo é passível de controle de constitucionalidade, resta saber se este pode alcançar inclusive a própria lei orçamentária, após sua publicação. A partir de 2003, e mormente após o julgamento da ADI 4.048, o STF afastou-se da tese formalista, para admitir o exame de constitucionalidade por norma jurídica veiculada nos artigos ou disposições da lei orçamentária, ou seja, sem qualquer exclusão “a priori” da jurisdição constitucional, a pretexto de se tratar de “ato administrativo”, “ato-condição”, lei de efeito concreto ou similar. Tem-se, com isso, a valorização da Constituição Financeira e abre-se importante acesso à justiça para o controle dos vícios nas leis orçamentárias.

Na ADI 4.048 ficou bem assentado que:

“O Supremo Tribunal Federal deve exercer sua função precípua de fiscalização da constitucionalidade das leis e dos atos normativos quando houver um tema ou uma controvérsia constitucional suscitada em abstrato, independente do caráter geral ou específico, concreto ou abstrato de seu objeto. Possibilidade de submissão das normas orçamentárias ao controle abstrato de constitucionalidade”.¹⁰⁷

No caso concreto, discutia-se a vedação constitucional de uso de medida provisória para abertura de crédito extraordinário (art. 62, § 1.º, da CF), que não se poderia admitir exceto “para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública” (art. 167, § 3.º, da CF). Decide, então, o Pleno do STF pela inconstitucionalidade da medida provisória, por descumprir frontalmente a Constituição, cabível o controle abstrato, independentemente do efeito concreto da “autorização”.

Quanto à análise das próprias dotações orçamentárias, no caso de receitas de tributos vinculados, o STF igualmente admitiu o controle de constitucionalidade, como se

106. Ementa: “Constitucional. Ação direta de inconstitucionalidade (ADI). Ausência de confronto direto entre o ato normativo impugnado e o dispositivo constitucional apontado como parâmetro. Não cabimento. Precedentes. 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) firmou-se no sentido de que *o controle de constitucionalidade por ADI somente é admissível quando se alega confronto direto, sem intermediações normativas, entre o ato normativo impugnado e o dispositivo constitucional apontado como parâmetro* (ADI 996/DF, Pleno, unânime, rel. Min. Celso de Mello, j. 11/03/1994, DJ de 06/05/1994; ADI 1.670/DF, Pleno, unânime, rel. Min. Ellen Gracie, j. 10/10/2002, DJ de 08/11/2002; e ADI-AgR-ED-ED 3.934/DF, rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, j. 24.02.2011, DJe 30/03/2011)” (ADI 3.950 AgR/DF, Pleno, rel. Min. Teori Zavascki, j. 19.09.2013). Cf. CORREIA NETO, Celso de Barros. O orçamento público e o Supremo Tribunal Federal. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (org.). *Orçamentos públicos e direito financeiro*. São Paulo: Ed. RT, 2011. p. 98-105.

107. ADI 4.048 MC/DF – Pleno, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 14.05.2008.

viu com a tentativa de tredestinar o produto da arrecadação da CIDE-combustíveis.¹⁰⁸ Quando se trata de vinculação de tributos, não se pode admitir converter a Constituição de rígida em flexível, como lembrado pelo Min. Marco Aurélio. Deveras, tratando-se de créditos de tributos vinculados à despesa por regra expressa da Constituição (§ 4.º do art. 177), a tentativa de alocar o resultado da arrecadação para despesa diversa, ainda que esta seja mero contingenciamento, desvela a inconstitucionalidade material, afastado qualquer efeito concreto, porquanto seu intento era o mesmo que modificar o texto constitucional. O mérito político, entretanto, deverá ser sempre preservado.¹⁰⁹

Poder-se-ia citar outros tantos casos de controle de constitucionalidade sobre matéria vinculada à lei orçamentária, diretamente, porém o resultado seria o mesmo, quanto ao reconhecimento da sua admissibilidade. Esta é a evidência de uma virtuosa mudança rumo à superação definitiva da tese formalista da lei orçamentária no Brasil.

7. Efeitos da lei anual de orçamento e o papel de planejamento das leis orçamentárias na Constituição de 1988

Todo o orçamento público brasileiro encontra seus princípios e seu conteúdo na Constituição Financeira. Este é um comando para todo o ordenamento jurídico,¹¹⁰ do que decorrem expressivos efeitos de controle, inclusive quanto a inconstitucionalidades.

A Constituição brasileira veda que a lei orçamentária possa ter qualquer conteúdo “estranho à previsão da receita e à fixação da despesa”¹¹¹ (art. 165, § 8.º). Diante disso, resta saber sobre se “fixar despesa” pode ser suficiente para admitir revogação ou derrogação de leis materiais das despesas. Decerto que não. E a mesma disposição constitucional admite tratamento modificador em duas hipóteses: (i) quanto à autori-

108. “Processo objetivo – Ação direta de inconstitucionalidade – Lei orçamentária. Mostra-se adequado o controle concentrado de constitucionalidade quando a lei orçamentária revela contornos abstratos e autônomos, em abandono ao campo da eficácia concreta. Lei orçamentária – Contribuição de intervenção no domínio econômico – Importação e comercialização de petróleo e derivados, gás natural e derivados e álcool combustível – Cide – Destinação – Art. 177, § 4.º, da CF. É inconstitucional interpretação da Lei Orçamentária 10.640, de 14.01.2003, que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do que arrecadado a partir do disposto no § 4.º do art. 177 da CF, ante a natureza exaustiva das alíneas *a*, *b* e *c* do inc. II do citado parágrafo” (ADI 2.925/DF. STF – Tribunal Pleno, rel. Min. Ellen Gracie, j. 19.12.2004, DJ 04.03.2005, p. 10).

109. “La Corte costituzionale non può esercitare alcun sindacato sulle questioni che implicino valutazioni di merito (convenienza od opportunità politica)” (TALICE, Carlo. *La legge di bilancio*. Milano: Giuffrè, 1969. p. 356).

110. Ao menos no sentido de ordenamento adotado por Kelsen. Para seu exame teórico, quanto à validade, vide: DIAS, Gabriel Nogueira. *Positivismo jurídico e a teoria geral do direito*: na obra de Hans Kelsen. São Paulo: Ed. RT, 2010. 383 p.

111. “Art. 165 (...) § 8.º A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.”

zação para *abertura de créditos suplementares*; e (ii) contratação de *operações de crédito, ainda que por antecipação de receita*. Nestes, a lei do orçamento público dispõe de regras tipicamente de efeitos materiais ou “abstratos”, ou se vê modificada por normas com regime equivalente, como alude igualmente Regis de Oliveira,¹¹² quanto à materialidade da lei de orçamento anual.

A lei de orçamento anual não se afasta da sua natureza de lei material, especialmente no que concerne: (i) à vinculação da Administração quanto à observância dos seus limites, apurados a cada espécie de crédito orçamentário; e (ii) à realização das diretrizes, objetivos e metas da administração, tanto do plano plurianual quanto dos fins de planejamento da lei de diretrizes orçamentárias e da lei de orçamento anual.

A lei de orçamento anual prescreve os limites do poder-dever da Administração, ao imputar *autorizações* para realização de despesas, contra as quais ou fora delas nenhum ato da Administração poderá ser praticado, sob pena de responsabilidade (art. 70, parágrafo único, da CF).

O espaço da liberdade administrativa dependerá das condições entabuladas pelas leis institutivas das fontes de despesas. Naquilo que não for de gasto obrigatório ou de emprego necessário dos recursos (pagamento de dívidas, proventos, gastos com saúde e outros), remanesce a liberdade de decisão sobre a melhor forma e condições a serem atendidas.

Razões de confiança legítima e de cumprimento dos contratos administrativos podem levar certos créditos à condição de despesas impositivas. Por isso, em vez de falar em “orçamento impositivo”, é preferível atribuir esse qualificativo aos créditos, como “créditos orçamentários impositivos” (ainda que, de rigor, isso somente caiba para decisões de normas constitucionais).

Postos nestes termos, não se pode tolher a vocação do orçamento como 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, seria 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. Este é o desafio constitucional que as futuras gerações esperam que as de hoje, com serenidade, cumpram a cada dia.

7.1 *Impositividade das leis orçamentárias em relação aos fins de planejamento (diretrizes, planos, metas ou objetivos da administração) – O orçamento-programa*

Quanto a “diretrizes, objetivos e metas da administração”, que qualificamos como fins de planejamento,¹¹³ nenhuma norma orçamentária, do plano plurianual, da lei de

112. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 5. ed. São Paulo: Ed. RT, 2013. p. 414.

113. “El Estado atiende a los mencionados mandatos constitucionales a través de medidas de dirección global, y en este sentido tales encomiendas constituyen también directrices acerca

diretrizes orçamentárias ou da lei de orçamento anual, poderá ser qualificada como “ato em sentido concreto” ou “conteúdo concreto”, em virtude da eficácia cogente e abstrata que se dirige para a execução em conformidade com seus fundamentos. Tem-se a unidade teleológica, como destaca José Afonso da Silva, pela uniformidade dos objetivos a serem atingidos.¹¹⁴ Por isso, para todos eles, o orçamento é impositivo e deve ser executado integralmente.

Com a Constituição, a decisão política dos planejamentos e metas do plano plurianual passou a vincular a Administração, o Congresso Nacional e o Tribunal de Contas, com relação à concretização das finalidades a serem atingidas, aos efeitos sobre as leis anuais de orçamentos (art. 165, §§ 1.º, 4.º e 7.º), controles (art. 74, I, da CF) e às emendas parlamentares (art. 166).

O plano plurianual tem assumido, cada vez mais, o papel constitucional que o qualifica como medida de unidade e coerência do planejamento estatal brasileiro. Não é nova, porém, a função de planejamento dos orçamentos públicos. O art. 2.º da Lei 4.320/1964 já previa que a Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a “*evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo*, obedecidos os princípios de unidade universalidade e anualidade”. A novidade é que, com o Estado Democrático de Direito da Constituição de 1988, o orçamento deixa de ser mera peça de aprovação de receitas e despesas para assumir as máximas funções de intervencionismo e de dirigismo constitucional, em paralelo aos programas ou planejamentos da Constituição Econômica (art. 174 da CF). Cabe aos governos dar efetividade a este primado fundamental do Estado Democrático de Direito.¹¹⁵

de la política económica a realizar. Junto a la dirección global de la economía, son también instrumentos de una gestión económica constitucionalmente encomendada y determinada en sus principales fundamentos” (PAPIER, Juan Jorge. *Ley Fundamental y orden económico*. In: HESSE, Konrad. *Manual de derecho constitucional*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2001. p. 571). Sobre o planejamento na Constituição, vide o excelente estudo: NASCIMENTO, Carlos Valder do. Planejamento e orçamento-programa. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. vol. 2, p. 283-311.

114. Nas suas palavras: “Conclui-se, pois, que o princípio da unidade orçamentária, na concepção do orçamento-programa, não se preocupa com a unidade documental; ao contrário, desdenhando-a, postula que tais documentos orçamentários se subordinem a uma *unidade de orientação política, numa hierarquização unitária dos objetivos a serem atingidos e na uniformidade de estrutura do sistema integrado*” (SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 743).
115. Como ressalta Regis de Oliveira: “As finalidades que forem inseridas na peça orçamentária deixam de ser mera ação governamental, mas identificam a solidez de compromissos com o cumprimento dos objetivos ali consignados. Já não se pode admitir um orçamento sem compromissos, apenas para cumprir determinação legal. Já não se aceita o governante irresponsável. Já longe vai o tempo em que se cuidava de mera peça financeira, descompromissada com os interesses públicos. Já é passado o momento político em que as previsões frustravam a esperança da sociedade” (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 5. ed. São Paulo: Ed. RT, 2013. p. 409). “*Il bilancio pubblico degli Stati moderni, qualunque sia il*

O plano plurianual é lei material. Cria metas, diretrizes, objetivos, programas ou políticas públicas com função de planejamento e duração continuada, a vincular as demais leis, a lei de diretrizes orçamentárias e as leis de orçamentos anuais. Mesmo nos casos de despesas de duração continuada e investimentos,¹¹⁶ na medida em que não tem função autorizativa de despesa em sentido estrito, persiste o efeito material de vinculação e de planejamento. Na sua execução, assume uma condição de *lex legum* do planejamento orçamentário, para vincular tanto a lei de diretrizes orçamentárias quanto as leis anuais do orçamento, emendas parlamentares e até mesmo as demais leis que veiculem planos e programas nacionais, regionais e setoriais (art. 174 da CF).

Toda a Administração sujeita-se às previsões orçamentárias que direcionam metas ou formulam programas a serem atingidos pelo Estado.¹¹⁷ Retirar do orçamento anual seu

loro regime istituzionale, si propone di collaborare con gli altri strumenti di intervento statale, onde conseguire taluni obiettivi che il mercato, a giudizio della classe dirigente, non è in grado di raggiungere in misura soddisfacente” (COSCIANI, Cesare. *Scienza delle finanze*. Torino: Utet, 1991. p. 513).

116. Cf. SAMPAIO, Mário de Bittencourt. Os grandes empreendimentos econômicos no orçamento. *Revista do Serviço Público*, Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, vol. 4, n. 1, p. 3-24.

117. SILVA, José Afonso da. *Orçamento-programa no Brasil*. São Paulo: Ed. RT, 1973, p. 272. Ou como sintetiza, primorosamente, o que justifica a longa cita: “A Constituição institui um sistema orçamentário efetivamente moderno. Abre amplas possibilidades à implantação de um sistema integrado de planejamento do orçamento-programa, de sorte que o orçamento fiscal, os orçamentos de investimento das empresas e o orçamento da seguridade social passam a constituir etapas do planejamento de desenvolvimento econômico e social, ou, se se quiser, conteúdo dos planos e programas nacionais, regionais e setoriais, na medida em que estes têm que compatibilizar-se com o plano plurianual que é o instrumento que estabelece as diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada, que integrarão o orçamento anual, em cada ano, e por ela executadas anualmente. Trata-se de planejamento estrutural, porque todos os planos e programas têm suas estruturas estabelecidas segundo o plano plurianual (art. 165, § 4.º). (...) Em realidade, assim como a política fiscal é parte da política econômica, igualmente o plano financeiro do Estado deve fazer parte do plano econômico do País. E, por outro lado, já que o equilíbrio financeiro nas finanças modernas se há de estabelecer em relação ao equilíbrio econômico geral, aquela integração é absolutamente indispensável. Essa integração, agora bem caracterizada na sistemática orçamentária da Constituição, é que dá configuração à concepção de *orçamento-programa*. Cumpre, contudo, observar que a integração, referida acima, tem caráter dinâmico, como é próprio das estruturas. Não se trata, por isso, de simples justaposição de planos, mas de uma vinculação permanente e contínua, que não admite interrupção, de sorte que os planos mais gerais ou globais abrangem os mais concretos e a execução destes leva à materialização daqueles” (SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 737). E também Dino Jarach: “Como plan económico del sector público, el Presupuesto constituye una ley con eficacia obligatoria para los diferentes poderes a los que se encomienda su ejecución. Su contenido normativo es diferente de la mayoría de las leyes, pero su esencia es la de un marco legal dentro del cual debe desarrollarse la acción del gobierno. Es ésta la naturaleza político-económica del Presupuesto que se proyecta también en el ámbito jurídico; no hay, pues, en nuestra opinión, contradicción alguna entre el enfoque

cariz programático equivaleria a convertê-lo numa mera conta de cunho estritamente contábil ou simples ato administrativo. Impõe-se, assim, uma interpretação sistemática para compreender o alcance material do plano plurianual em face do orçamento anual e de toda a Administração. Sua construção confere uma ampla gama de limitações à Administração, quanto à formação e aprovação dos orçamentos, bem como em relação às programações e planejamentos de natureza econômica.

Na forma como se encontra concebido, o orçamento deve ser controlado pelas metas e finalidades,¹¹⁸ logo, isto somente pode atingir qualidade e eficiência se for compreendido como lei material, e não como atos administrativos a serem praticados pelos órgãos do Estado, como despesas a realizar. Se ao Estado impõe-se executar o orçamento, não se pode desviar das metas e do conjunto de despesas aprovadas.

A interpretação das normas constitucionais sobre orçamento assume, assim, uma concepção de atividade financeira do Estado submetida integralmente aos seus fins constitucionais. Por isso, tão importante quanto “cumprir” o plano plurianual é realizar os fins e objetivos constitucionais. Um orçamento que se submete à Constituição na sua integralidade assume a tarefa de cumprir os instrumentos dirigidos ao desenvolvimento, à redução da desigualdade social e regional, os direitos fundamentais e todos os valores da ordem econômica.

A Constituição, pois, já definiu a direção e objetivos, ao tempo que atribuiu o poder de escolha dos melhores meios para os representantes do povo, democraticamente, elegerem as condições para o atingimento dessas finalidades. O orçamento anual do Estado Democrático (e Social) e o plano plurianual, especialmente quando interpretados e aplicados conforme os ditames constitucionais, perseguem fundamentos coalescentes com a Constituição Econômica e asseguram funções típicas de planejamento. Por conseguinte, estes fins, os quais são, *a priori*, constitucionais, vinculam todos os entes do federalismo, assim como os poderes correspondentes. É importante lembrar que o controle do Congresso faz-se não apenas quanto à legalidade, mas também quanto à

político-econômico y el punto de vista jurídico del Presupuesto” (JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2003. p. 82).

118. São oportunas as palavras de Kyoshi Harada: “No Estado moderno, não mais existe lugar para orçamento público que não leve em conta os interesses da sociedade. Daí por que o orçamento sempre reflete um plano de ação governamental. Daí, também, seu caráter de instrumento representativo da vontade popular; o que justifica a crescente atuação legislativa no campo orçamentário. Por oportuno, cumpre lembrar que, lamentavelmente, entre nós, o orçamento, longe de espelhar um plano de ação governamental, referendado pela sociedade, tende mais para o campo da ficção. Tanto é assim que a União já ficou duas vezes sem orçamento aprovado, como resultado de divergências entre o Parlamento e o Executivo em torno de algumas das prioridades nacionais, sem que isso tivesse afetado a rotina governamental. Vigé entre nós a cultura de desprezo ao orçamento, apesar de, ironicamente, existir uma parafernália de regras e normas, algumas delas de natureza penal, objetivando a fiel execução orçamentária” (HARADA, Kyoshi. *Direito financeiro tributário*. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 58).

legitimidade, ou seja, quanto ao cumprimento dos objetivos vertidos no Plano Plurianual e na concretização da Constituição.¹¹⁹

Por todos esses motivos, como *conceito constitucional*, o orçamento público deve ser identificado segundo suas características democráticas previstas na Constituição. Nesta, o orçamento público deve ser elaborado em função de objetivos e metas a serem atingidas, de projetos e programas a serem executados. Nesse particular, como bem evidencia Adilson Dallari, as dotações são mera representação numérica, motivo pelo qual o orçamento público deve ser compreendido na sua função vinculante para a Administração, e não só autorizativa, por determinação constitucional.¹²⁰

Interpretar e aplicar o orçamento pelos programas, metas, diretrizes, objetivos ou políticas públicas com função de planejamento não cria novo modelo de “orçamento” (como o chamado “orçamento-programa”), senão reconhece o seu papel constitucional em conformidade com os fins do Estado Democrático de Direito. Com ele, aprimora-se a transparência, para um controle pelos objetivos dos gastos e o planejamento de Estado. Não há qualquer substituição do orçamento ordinário, mas renovado papel para cumprir os propósitos da interconstitucionalidade econômico-financeira, como instrumento de política intervencionista, coordenado com os planos, programas, políticas públicas e objetivos econômicos de caráter nacional, regional ou setorial.¹²¹

7.2 *Princípio de compatibilidade constitucional obrigatória do planejamento com o plano plurianual*

O planejamento orçamentário é efetuado mediante seus três instrumentos básicos, previstos no art. 165: o Plano Plurianual, a Lei das Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual, os quais atuam de modo integrado para dar cumprimento à execução dos programas de governo e promover o atingimento dos fins constitucionais

119. Segundo Andrea Amatucci: “La costituzione, recependo il concetto moderno dell’attività finanziaria, dispone che il bilancio assolva la funzione di strumento di programmazione economica (...), nell’ambito del ciclo economico pluriennale cui inerisce la programmazione” (AMATUCCI, Andrea. *Funzioni e disciplina del bilancio dello stato*. Napoli: Jovene, 1970. p. 216). “Naturalmente tutti i bilanci annuali per il periodo della programmazione hanno vincolati gli stanziamenti necessari a tal fine. Così il bilancio non è più un elenco di spese disorganicamente stanziante, sotto gli impulsi del momento, e di entrate riscosse ad ogni costo, ma un piano organico rivolto” (COSCIANI, Cesare. *Scienza delle finanze*. Torino: Utet, 1991. p. 503).

120. “A lei orçamentária, uma vez aprovada, obriga o Executivo a lhe dar fiel cumprimento, sob pena da configuração de crime de responsabilidade. Cumprir a lei orçamentária significa executar ou implantar os projetos e programas que embasaram ou justificaram os quantitativos expressos nas dotações orçamentárias” (DALLARI, Adilson. Orçamento impositivo. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (org.). *Orçamentos públicos e direito financeiro*. São Paulo: Ed. RT, 2011. p. 310).

121. Cf. ARINO ORTIZ, Gaspar. *Principios de derecho público económico* (modelo de Estado, gestión pública, regulación económica). Granada: Comares, 2004. p. 345.

do Estado. Notadamente nos últimos anos é que o plano plurianual começa a ter maior visibilidade e representar interesse em sua concretização.¹²²

Tão singular é o compromisso da Constituição em afirmar o plano plurianual como instrumento de planejamento financeiro que se pode até mesmo falar de um *princípio de compatibilidade constitucional obrigatória* do plano plurianual.

O planejamento veiculado por orçamentos é apenas uma forma de manifestação daquele contemplado no art. 174 e § 1.º da Constituição Econômica, pelo qual o Estado exercerá, na forma da lei, a função de *planejamento*, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado, ao tempo que o § 1.º prescreve 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.

A perseguir idênticos propósitos, o art. 43 tampouco deixa dúvidas quanto ao emprego do planejamento para desenvolvimento e redução das desigualdades regionais, mediante os planos regionais, integrantes dos planos nacionais de desenvolvimento econômico e social, o que envolve os incentivos regionais. Portanto, os planejamentos gerais que se incluem na competência da União do art. 21, IX, da CF, a saber: “IX – *elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social*”, somam-se aqueles integrados aos orçamentos, o que deve ocorrer em manifesta harmonia, ainda que sob a prevalência do plano plurianual, por exigência do § 4.º do art. 165 da CF.

Esta unidade teleológica entre os planejamentos da Constituição Econômica e os da Constituição Financeira pode ser facilmente confirmada pelo § 7.º do art. 165, ao estabelecer que os orçamentos anuais (excetuado o orçamento da seguridade social)

122. Conforme o plano plurianual vigente: “17. A decisão de iniciar um novo ciclo de desenvolvimento no Brasil, no qual o Estado desempenha um papel indutor importante, resgatou o planejamento governamental, sobretudo nos últimos 8 anos. Entretanto, os Planos Plurianuais ainda não haviam absorvido boa parte dessa concepção de planejamento. O PPA 2012-2015 possui uma estrutura inovadora que reflete uma concepção de planejamento influenciada, especialmente, pela formulação e implementação das principais agendas executadas no período recente, como o PAC, o Bolsa Família, o PDE e o Minha Casa, Minha Vida, entre outros”. E prossegue mais adiante: “(...) Os PPA 2012-2015 estão organizados em Objetivos que, por sua vez, são detalhados em Metas e Iniciativas. Os Objetivos constituem-se na principal inovação deste Plano, na medida em que expressam as escolhas do governo para a implementação de determinada política pública. Por meio deles, o PPA declara um enunciado que relaciona o planejar ao fazer, uma indução à associação entre formulação e implementação com vistas a apontar os caminhos para a execução das políticas e, assim, orientar a ação governamental. Procurou-se, sempre que possível, utilizar uma linguagem que guie o governo, evitando-se declarações descomprometidas com as soluções”. Contudo, assinala Gilberto Bercovici que o planejamento não pode ser reduzido ao orçamento, sob pena de perder sua principal característica, que é a de fixar diretrizes para a atuação do Estado e que orientam igualmente o setor privado. Para um exame crítico da superação do subdesenvolvimento no Brasil e a contribuição das finanças públicas, veja-se: BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003. p. 205-209; FURTADO, Celso. *Teoria e política do desenvolvimento econômico*. 10. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2000. 355 p.

deverão ser compatibilizados com o *plano plurianual* e terão entre suas *funções* a *reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional*.¹²³ Nisto, fica bem entendido que o planejamento do desenvolvimento equilibrado é tarefa também do plano plurianual.¹²⁴

O art. 165, § 1.º, da CF prescreve ainda que “a lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as *despesas de capital* e outras delas decorrentes e para as relativas aos *programas de duração continuada*”. Portanto, despesas de capital e programas de duração continuada que possam servir, de forma regionalizada, à consecução das diretrizes e metas da União para promoção do desenvolvimento e redução de desigualdades poderão ser veiculados pelo plano plurianual.

A máxima determinação constitucional para essa integração de medidas de planejamento verifica-se no § 4.º do art. 165 da Constituição Financeira, ao prever que “os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos nesta Constituição serão elaborados em consonância com o plano plurianual e apreciados pelo Congresso Nacional”. Diante disso, o plano plurianual encontra-se em posição privilegiada e preferencial na definição da coerência entre planos e programas nacionais, regionais ou setoriais. Por isso, em qualquer hipótese de conflito, prevalecerá a condução dirigista do plano plurianual.

Quanto à lei de diretrizes orçamentárias, o art. 165, § 2.º, da CF determina que esta “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*”. Desse modo, a partir dos objetivos, programas e metas do plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias define as prioridades e estabelece a política de fomento, o que igualmente pode ser

123. Neste grupo, compreendidos 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, bem como o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto (art. 165, § 5.º, I e II, da CF).

124. E não estamos sós. Como diz Adilson Dallari: “Pode-se afirmar, com segurança, que o antigo debate sobre o caráter autorizativo ou impositivo do orçamento não tem mais sentido, diante da pletera de normas que não deixam sombra de dúvida quanto ao fato de que o sistema de orçamentos é, na verdade, um subsistema do conjunto articulado de projetos e programas que devem orientar o planejamento governamental, o qual, nos termos do art. 174 da Constituição Federal, é determinante para o setor público” (DALLARI, Adilson. *Orçamento impositivo*. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (org.). *Orçamentos públicos e direito financeiro*. São Paulo: Ed. RT, 2011. p. 309-327). Não é outro o entendimento de Weder de Oliveira, que assinala as mazelas políticas, gerenciais e éticas do orçamento autorizativo. Ver: OLIVEIRA, Weder de. *Curso de responsabilidade fiscal: direito, orçamento e finanças públicas*. Belo Horizonte: Fórum, 2013, p. 423 e ss.

utilizado para os fins do planejamento econômico, desenvolvimentista ou redutor de desigualdades sociais e regionais.

No que concerne aos incentivos, em harmonia com o § 2.º do art. 43, que trata dos incentivos regionais, o art. 165, § 6.º, dispõe que “o projeto de lei orçamentária será acompanhado de *demonstrativo regionalizado do efeito*, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”. Mais uma vez, a Constituição afirma a função de planejamento das leis orçamentárias, incluída a lei de orçamento anual. Esta regra tem eficácia de controle, mas também de elemento de planejamento, para determinar medidas redutoras de desigualdades regionais.

Como já foi mencionado, não se admite nenhuma emenda parlamentar em contradição com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias, por força do art. 166, § 3.º, I, da CF, ao prever que as emendas ao projeto de lei do orçamento anual ou aos projetos que o modifiquem somente podem ser aprovadas caso sejam compatíveis com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias. De igual modo, as emendas ao projeto de lei de diretrizes orçamentárias não poderão ser aprovadas quando incompatíveis com o plano plurianual (art. 166, § 4.º, da CF).

Para os fins de controle interno e externo, o art. 74, I, da CF determina a necessidade de integração entre os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário com a finalidade de avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União.

Destarte, o art. 167, § 1.º, da CF, em coerência com os fundamentos assinalados, quanto à prevalência sistêmica do plano plurianual, prescreve que “nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no *plano plurianual*, ou sem *lei que autorize a inclusão*, sob pena de crime de responsabilidade”. O sentido é muito claro, pois qualquer despesa que supere o limite do orçamento anual deve receber expressa autorização legislativa, prévia, com inclusão no plano plurianual, ou posterior, por lei modificativa ou aditiva ao plano plurianual em execução. Contudo, mantida a exigência de lei para a autorização do planejamento orçamentário do plano plurianual.

Esta opção do constituinte por conferir ao plano plurianual posição preferencial em relação aos programas, às metas e aos objetivos não pode surpreender. A função de planejamento do desenvolvimento do plano plurianual coincide com aquilo que se via previsto no Ato Complementar 43, de 29.01.1969, que autorizava o Poder Executivo a elaborar Planos Nacionais de Desenvolvimento, de duração igual à do mandato do Presidente da República, submetidos à deliberação do Congresso Nacional, com vigência autorizada para os exercícios de 1972, 1973 e 1974, pela LC 9/1970. Em boa hora, o constituinte criou o plano plurianual, com modelo menos rígido que o “Orçamento Plurianual de Investimentos” e mais coerente com os fins constitucionais de um Estado Democrático de Direito vigente, para contribuir com o dever de planejamento que o acompanha (art. 174 da CF).

8. Orçamento autorizativo e obrigatoriedade para realização das despesas públicas na execução orçamentária

Segundo parcela significativa da doutrina, os orçamentos públicos poderiam ser classificados em duas modalidades, quanto à obrigação de realizar as despesas: autorizativos ou impositivos. Entendemos que excetuados casos de determinação de direito positivo pela decisão impositiva, só a autorização prospera para a fase de execução orçamentária.

A Constituição de 1988 não contempla norma jurídica que possa levar a alguma conclusão *a priori* quanto a ser, o orçamento público, “impositivo”, ou obrigatório, quanto à realização de todos os gastos autorizados pela lei orçamentária. Mesmo o art. 165, § 8.º, da CF, ao dizer que lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não resolve esse aspecto, que se resolve na fase de execução do orçamento.

Já ficou demonstrado que a lei orçamentária fixa limites materiais, temporais, quantitativos e condições específicas para cada crédito orçamentário, além dos critérios e fins do planejamento. Desse modo, institui uma vinculação para a Administração, que não poderá desbordar essas demarcações ou criar despesas novas, sem prévia autorização legislativa.

As despesas lançadas em orçamento e aprovadas pelo Legislativo não obrigam a Administração a efetuar, concretamente, todo o gasto. Tudo dependerá dos empenhos a serem realizados e das receitas estimadas serem confirmadas, afora decisão política ou administrativa sobre a conveniência e oportunidade por realizar ou não o gasto. Tolher o mérito administrativo da decisão política de realização da despesa pública é reduzir o âmbito de autonomia do Poder Executivo e inibir o cumprimento dos programas de governo coerentes com as escolhas democráticas.

Obviamente, somente por decisão motivada poderá a Administração não dar execução ao orçamento como fora autorizado pelo poder legislativo. Reconhecer o espaço de liberdade que a Administração possui, a partir da autorização legislativa, não equivale a supor alguma discricionariedade para alocação de disponibilidades financeiras, cuja efetiva realização dependerá do tipo de despesa, da lei institutiva das despesas públicas, dos programas, metas ou políticas públicas e da situação concreta, contratação e outros. São esses aspectos condicionantes que determinam a impositividade da realização do gasto, caso a caso, em conformidade com os fins constitucionais do Estado e os critérios da Constituição Financeira.

Nos casos de despesas vinculadas por lei e de despesas obrigatórias, a disponibilidade de recursos visa a assegurar a continuidade do serviço, logo, o não cumprimento impõe imediato controle quanto às razões que impediram o seu total emprego no serviço ou na finalidade constitucional ou legal.

Sabe-se, porém, que persiste esforço para conferir caráter impositivo à execução integral da lei orçamentária, na forma como aprovada pelo Poder Legislativo, e especialmente daqueles créditos orçamentários vinculados a emendas patrocinadas por

parlamentares. Ocorre que, a nosso ver, esta é uma medida extrema que pode trazer outras dificuldades, como aumento de pedidos de aprovação de créditos suplementares ou de remanejamentos, que não solucionam na origem o problema, que é a atitude dos governantes quanto à elaboração das propostas orçamentárias ou de execuções desastrosas, com reduzido controle quanto à legitimidade e economicidade das despesas.

A impunidade com os descumprimentos sistemáticos dos créditos orçamentários requer não apenas punição (arts. 70, parágrafo único, e 85, VI, da CF), mas uma mudança de conduta pela Administração, sobre a sua função e regime de aplicação, assim como do Legislativo, nos controles externos.¹²⁵

Merecem aqui atenção as palavras de Regis de Oliveira, talhadas oportunamente para quem crê no cumprimento real do orçamento público:

“Um orçamento sistematicamente descumprido torna-se mera peça de ficção, vã promessa de austeridade, desenvolvimento e igualdade social, que desacredita seus dirigentes e menospreza seus verdadeiros mandantes. Se a reprimenda popular não é suficiente para assegurar o cumprimento das diretrizes previamente traçadas, o controle externo do orçamento deve ter a intensidade suficiente para reconduzir o governo a níveis aceitáveis de subordinação à lei e de credibilidade financeira”.¹²⁶

A execução da despesa depende da arrecadação da receita, mas isso não significa nem chancela o puro e simples descumprimento do orçamento, sequer de forma transversa, a pretexto de não se confirmarem as obtenções das receitas estimadas. Invariavelmente, a eficiência administrativa reclama previsões de receitas segundo critérios seguros e controlados, para evitar que o orçamento converta-se numa carta de promessas inúteis.

O controle da execução do orçamento requer aprimoramentos que garantam o máximo êxito quanto à moralidade e economicidade no trato das despesas públicas. Imposição de metas, programas ou políticas públicas podem contribuir com a melhor efetividade do que se espera quanto ao cumprimento do orçamento público. Contudo, numa interpretação conforme a Constituição, não vemos como construir alguma permissão para tornar o orçamento público integralmente impositivo.

125. Como percebe Adilson Dallari: “Com efeito, o art. 85, inciso VI, da Constituição Federal, tipifica como crime de responsabilidade do Presidente da República qualquer comportamento que atentar contra a lei orçamentária. Tal dispositivo nunca foi aplicado e o orçamento, de fato, na verdade, na prática, continua sendo um amontoado de números, com caráter meramente autorizativo” (DALLARI, Adilson. *Orçamento impositivo*. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (org.). *Orçamentos públicos e direito financeiro*. São Paulo: Ed. RT, 2011. p. 312).

126. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 5. ed. São Paulo: Ed. RT, 2013. p. 419. A ressaltar a feição de instrumento do dirigismo econômico, CATARINO, João Ricardo. *Finanças públicas e direito financeiro*. Coimbra: Almedina, 2012. p. 147. Cf. MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel. *Ley de Presupuestos y Constitución*. Sobre las singularidades de la reserva de ley en materia presupuestaria. Valladolid: Trotta, 1998. p. 231 e ss.

9. Considerações finais

Os desafios postos para o orçamento neste início de século XXI, com a derrocada dos mitos liberais de “Estado mínimo” e seus consectários, promove a necessidade de abertura de medidas coerentes com o Estado Democrático de Direito, sem perder de vista o controle das contas públicas e suas repercussões sobre a economia. Por isso, a tendência dos ordenamentos tem sido implantar orçamentos orientados para o atingimento de resultados (*performance*), por programas ou por objetivos.

Os orçamentos devem ser capazes de assegurar o atendimento das necessidades do Estado segundo um exercício da eficiência orçamentária, ou princípio de boa administração.¹²⁷ Por conseguinte, exigir atendimento de *performance* é o mesmo que aplicar o princípio de eficiência administrativa em toda a extensão da atividade financeira do Estado, especialmente quanto aos controles e obtenção de economicidade na realização das despesas públicas por meio dos orçamentos-programas.

Para o Brasil, com suas três leis orçamentárias e com mandamento constitucional expresso para a realização das metas, programas e diretrizes, ordenar o orçamento por resultado ou programas não é novidade. Contudo, espera-se, para todos os entes do federalismo, uma “atitude” de governo coerente com esse projeto constitucional, quanto à maximização dos resultados orçamentários mediante eficácia de controles internos

127. Segundo Rhita Boust, “la définition de la ‘bonne administration’ ne serait pas souhaitable dans la mesure où elle condamnerait la nécessaire adaptation du principe de bonne administration qui, à l’instar d’autres principes généraux du droit, aurait pour principal intérêt de s’ajuster aux situations nouvelles”. E, mais adiante, esclarece que a boa administração “désigne l’adaptation équilibrée des moyens dont elle dispose pour remplir son objectif. La notion de bonne administration ne se confond donc ni avec l’idée de bon résultat ni avec celle de bon objectif : elle vise avant tout le bon usage des moyens. Cette optimisation des moyens est obtenue par la pondération raisonnable des éléments en conflit” (BOUSTA, Rhita. *Essai sur la Notion de Bonne Administration en Droit Public*. Paris : L’Harmattan, 2010. p. 28). De modo semelhante, veja-se : FERREIRA, Pinto. *Princípios gerais do direito constitucional moderno*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1983. vol. 2, p. 1104-111; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Princípio da eficiência em matéria tributária. Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo: Ed. RT, 2006. p. 46; OCDE. *La budgétisation axée sur la performance dans les pays de l’OCDE*, 2007. Paris : OCDE, 2008. 240 p. Cf. DAMIEN, Cateau. *La LOLF et la modernisation de la gestion publique – la performance, fondement d’un droit public financier rénové*. Paris : Dalloz, 2007. p. 203; SILVA, José Afonso da. Orçamento-programa. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. vol. 2, p. 101-131; MARTINIELLO, Laura. *Profili definitivi e procedimento di formazione del bilancio dello Stato*. In: FIORI, Giovanni. *La procedura di formazione del bilancio nell’economia e nel governo dell’azienda Stato*. Milano: Giuffrè, 2008. p. 27-59; BALEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 411; LLAU, Pierre. Budget. In: PHILIP, Loïc (coord.). *Dictionnaire encyclopedique de finances publiques*. Paris: Economica, 1991. vol. 1, p. 181-182; VEIGA, Clóvis de Andrade. *Direito financeiro aplicado* (planejamento, elaboração, execução e controle orçamentário). São Paulo: Ed. RT, 1975. 430 p.

e externos. Orçamento por *performance*, programa ou resultado, portanto, não é algo novo. Nova é a ação de governo dirigida para a implementação efetiva desses modelos.

Nesse propósito, é necessária uma permanente atenção com o controle de exercícios anteriores ou em execução. Veja-se, por exemplo, a exigência constitucional do art. 165, § 3.º, segundo a qual “o Poder Executivo publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária”. Tanto este demonstrativo quanto a maioria dos relatórios exigidos pela LRF são documentos significativos, mas nem sempre assumidos com rigor de critérios, quando deveriam motivar cuidadoso controle parlamentar, em sentido construtivo, para a otimização dos resultados. E não é só aqui que esse problema persiste. Recentemente, na França, surgiu a expressão *budgetisation axée sur la performance*, a aludir à necessidade do melhor controle desses relatórios como resultados de objetivos, ou seja, para atingir *performance* orçamentária (orientada segundo resultados controlados).

Para comprovar que essa exigência de *performance financeira* na legislação brasileira não é nova, mas algo coerente com a Constituição, quanto ao controle das *despesas*, o art. 74, nos seus incisos I e II, da CF, exige que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário deverão manter, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: I) avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; e II) comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à *eficácia e eficiência*, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; e, no que tange às *receitas*, o art. 52, XV, estabelece a competência do Senado Federal para avaliar periodicamente a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, em sua estrutura e seus componentes, e o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios. Somados esses dispositivos com o art. 37, que consagrou o princípio de eficiência na Administração Pública como princípio fundamental, patente que a instauração de controles do orçamento por “resultados” (*performance*) sempre existiu. Falta a atitude de execução firme e qualificada, inclusive quanto às metas, programas e objetivos, no que sua impositividade é plena.

Se alguma virtude pode ser encontrável na crise financeira internacional de 2008, dentre outras, tem-se a confirmação empírica de que a grandeza da economia de um país constrói-se com o Estado e setor privado fortalecidos reciprocamente e animados pelos valores constitucionais em concretização permanente. Nenhum segmento da economia de mercado é forte e resistente às “falhas de mercado” se não for acompanhado de um Estado igualmente forte e de atuação permanente na proteção do seu mercado, no sentido de ter meios para as intervenções que se façam necessárias à manutenção dos fundamentos da ordem econômica, mormente pela sua capacidade de oferecer segurança jurídica aos agentes econômicos.

Diante disso, que seja o orçamento público brasileiro, pelo arquétipo constitucional de regras e princípios que o rege, aquilo que propugnava Veiga Filho, não apenas o documento fundamental de finanças do Estado, mas a “expressão mais concisa e evi-

dente da boa política e de um bom governo, bem como do progresso moral e intelectual de um povo”.¹²⁸ E como conceito constitucional, o orçamento público deve realizar os fins constitucionais do Estado Democrático de Direito, nas suas máximas possibilidades, com promoção do desenvolvimento equilibrado e sustentável, erradicação da pobreza, redução de desigualdades sociais e regionais e efetividade dos direitos e liberdades fundamentais. Esta é a revolução que a Constituição Financeira, integrada com as Constituições Econômica e Político-Federativa, por meio do orçamento, tem como dever realizar em favor de todo o povo brasileiro, sem distinções, e de modo permanente, em favor das gerações presentes e futuras.

128. VEIGA FILHO, João Pedro da. *Manual da ciência das finanças*. 4. ed. São Paulo: Monteiro Lobato, 1923. p. 185.

X

DESPESA PÚBLICA NA CONSTITUIÇÃO FINANCEIRA

SUMÁRIO: 1. Conceito constitucional de despesa pública e sua relação com as necessidades públicas: 1.1 Despesas públicas e necessidades públicas – a superação de uma herança da Ciência das Finanças; 1.2 Conceito constitucional de despesa pública segundo os métodos objetivo, subjetivo, funcional ou finalístico; 1.3 Conceito de despesa pública na Teoria da Constituição Financeira – 2. Classificação e espécies de despesas públicas – 3. Natureza da despesa pública como norma e como fato jurídico: 3.1 Legalidade constitucional para a realização da despesa pública; 3.2 Autorização orçamentária das despesas públicas; 3.3 Despesa pública como fato jurídico administrativo financeiro – 4. A função de ordenador de despesas na Constituição Financeira – 5. Procedimentos jurídicos e princípio da eficiência na aprovação e realização das despesas públicas: 5.1 Realização de despesas públicas mediante contratos administrativos e procedimentos financeiros (empenho, liquidação, medição, autorização e pagamento); 5.2 Prescrição contra a Fazenda Pública nos casos de não cumprimento de obrigações financeiras (prescrição do incumprimento de despesas públicas) – 6. Despesas públicas com precatórios na Constituição Financeira: execução judicial de dívida contra a Fazenda Pública – 7. Despesas com empréstimos públicos: breves considerações – 8. Controles internos e externos das despesas públicas na Constituição Financeira: 8.1 Controle interno; 8.2 Controle democrático e popular e o papel da garantia da imprensa livre; 8.3 Controle externo: 8.3.1 O Tribunal de Contas – 9. Considerações finais.

1. Conceito constitucional de despesa pública e sua relação com as necessidades públicas

O tema da despesa pública permeia a integralidade deste estudo, porquanto toda a atividade financeira do Estado tem por finalidade a obtenção e o efetivo emprego dos recursos nos gastos públicos, segundo as destinações legais e autorização orçamentária. Não se trata, pois, de uma relação subsidiária, mas de estrutura fundamental para a realização do Estado Democrático de Direito, na sua continuidade de “Estado real”.¹

1. Na distinção de Lourival Vilanova: “O Estado é um fato histórico. Como fato histórico comporta fundamental dualidade de pontos de vista: por um lado é objeto sociológico, por outro, objeto normativo ou axiológico. Mas, esse corte lógico separador imposto à realidade estatal, essa desarticulação feita sobre o ‘contínuo heterogêneo’, que é o Estado positivo, é operação conceptual, é, pois, elaboração abstrata que cifra sua validade em analisar, decompor e separar o que, como dado, é uno e é estrutura.” E prossegue mais adiante: “O Estado possível

Para o Estado ideal ou o Estado normativo, a despesa pública não exerce qualquer função. Ela, a “despesa pública”, como norma ou como dado da realidade, importa para o Estado real, nas suas multifacetadas relações jurídicas para concretização dos fins constitucionais, efetividade de direitos e liberdades fundamentais, prestações de serviços públicos, funcionamento da Administração e tantos outros fins concretos.

A separação entre “despesa pública” como norma jurídica e como dado do real é de grande relevo. As necessidades coletivas encontram-se no plano fático (objeto de estudo da ciência das finanças), ao que o destino das despesas ou gastos públicos visam a atender, concretamente. Contudo, ao direito financeiro interessa a função normativa.

Como norma jurídica, pode-se falar no *conceito constitucional de despesa pública*, na medida em que todo o agir do Estado encontra-se submetido à Constituição neste domínio. A partir da decisão política e criação legislativa da “despesa pública”, sua concreta realização dependerá da autorização do orçamento, bem como da formalização dos atos administrativos e contratuais próprios. Portanto, a normatividade acompanha todo o percurso da despesa pública, segundo normas constitucionais que distribuem as competências relativa a cada uma das suas etapas.

Após a aprovação da lei anual pelo Congresso Nacional, a “despesa” juridicamente qualificada assume vinculação quanto à finalidade e limitações impostas pelo orçamento. Este efeito vinculante não se converte, nos três poderes, em obrigatoriedade (impositividade) das despesas relacionadas aos créditos orçamentários, sempre no espaço da liberdade de agir *secundum legem*, ou seja, dentro do espaço do mérito administrativo de escolha ante à realidade da despesa.

A juridicidade limita-se ao “permitido”, “obrigatório” ou “proibido” entabulados pela relação entre as normas que criam a despesa e o orçamento que a autoriza. Quanto à realização efetiva, excetuados os casos previstos na Constituição como “despesas obrigatórias”, tudo dependerá da concretude da realidade normada, o que se não pode antecipar ao tempo do orçamento.

Como se vê, a multiplicidade de formas e possibilidades de realização dos gastos públicos acompanham a própria complexidade de estrutura e de funções do Estado Democrático de Direito. Tem-se da aquisição de bens ou tomadas de serviços, a partir de contratos licitados, ao pagamento de servidores e pensionistas, às despesas com transferências para outros órgãos ou entes federativos, às despesas extraordinárias com

não equivale ao Estado ideal. O Estado ideal da filosofia política é uma das possibilidades axiológicas. O Estado real, o Estado historicamente dado, é outra possibilidade. A determinação do Estado, possível e, em consequência, do Estado real, tem de ser o problema da teoria do Estado, se essa ciência quer aspirar a generalidade com que se intitula. Se a Teoria geral do Estado pode se distinguir de outras investigações sobre o Estado, é, precisamente, por esse especial critério a que submete o dado, o Estado, critério ponente de mais um objeto” (VILANOVA, Lourival. *O problema do objeto da teoria geral do Estado*. Tese (cátedra de Teoria Geral do Estado). Recife: UFPE, 1953, p. 154 e 159). Ver ainda: VILANOVA, Lourival. *A crise do Estado sob o ponto-de-vista da teoria do direito*. Escritos jurídicos e filosóficos. São Paulo: Axis Mundi, 2003. vol. 2.

calamidades públicas; dos gastos obrigatórios com educação e saúde às despesas com empréstimos ou com atos de intervencionismo. Por isso, a permanente dificuldade em determinar um conceito comum e classificação para suas distintas modalidades.

O objetivo deste capítulo não é esgotar todos os desdobramentos sobre a definição, classificação e controle das despesas públicas.² Propõe-se, outrossim, demonstrar o vínculo entre a noção de despesa pública e os critérios da Constituição Financeira, segundo os parâmetros de unidade e coerência material com o Estado Democrático de Direito que a Constituição de 1988 propõe-se implantar.

1.1 *Despesas públicas e necessidades públicas – a superação de uma herança da Ciência das Finanças*

O conceito de “despesa pública” herdado da Ciência das Finanças está diretamente relacionado com o sentido real ou material de *necessidades públicas* ou coletivas, como o são aquelas despesas com segurança pública, defesa do Estado, administração da Justiça, obras públicas, previdência social e outros, o que dá margem a definições sempre carregadas de subjetivismos e desprovidas de uma clara compreensão do seu regime jurídico conexo com a Constituição Financeira.

Foi sempre recorrente no direito financeiro estudar o fenômeno das “necessidades públicas” como condição para a atividade financeira do Estado. Partia-se, assim, do plano do “ser” (necessidades reais, individuais ou coletivas), numa espécie de método indutivo, para determinação de um conteúdo do estrato normativo, do “dever ser” da “despesa pública”. Desvela-se, aqui, um traço de imprecisão metodológica, pois, como sempre ensinou Lourival Vilanova, do mundo do ser não se vai ao dever ser, salvo no plano estritamente lógico.³

Os atos jurídicos de “despesas públicas” são ações normativas do Estado Democrático de Direito. Atos jurídicos concretizados sempre por força de lei, a partir do exercício de competências constitucionais, segundo limites previamente estabelecidos. Por isso, somente a partir de uma teoria da Constituição Financeira pode-se determinar, sob critérios rigorosamente jurídicos, a noção de despesa pública.

A “despesa pública”, segundo critérios constitucionais, confirma-se como objeto de norma de competência que estabelece as condições para criação de normas jurídicas com a *finalidade* de atendimento de necessidades públicas. Assim, na função financeira das competências materiais, despesa pública será sempre um conceito jurídico, a vincular a criação legal ou a autorização legislativa para sua realização pelos orçamentos,

2. Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Gastos públicos*. São Paulo: Ed. RT, 2012.

3. “Na ordem puramente factual, inexistem sujeitos-de-direito e condutas lícitas ou ilícitas, pois a juridicidade positiva ou negativa (antijuridicidade) decorre de *relação entre a conduta e norma*: sem incidência de ‘dever-ser’, qualquer dado da realidade social é mero fato, inserido na relação *causa/efeito*” (VILANOVA, Lourival. *Analítica do dever ser. Escritos jurídicos e filosóficos*. São Paulo: Axis Mundi, 2003. vol. 1, p. 234).

execução por atos administrativos, bem como os controles internos e externos sobre a concreta aplicação das receitas públicas.

Entende-se por *necessidades públicas* aquelas que sejam identificadas com os fins e valores constitucionais. Todas as necessidades coletivas que possam ser atendidas pelo Estado, na medida em que constitucionalmente admitidas na sua ampla margem de competências, fins e valores, serão assumidas como “necessidades públicas”, para as quais não de concorrer despesas públicas, segundo os custos a serem suportados.

A escolha sobre a efetiva despesa pública a realizar não é aleatória, mas dependente de competências materiais, em compatibilidade com os fins constitucionais do Estado, a partir de “escolhas públicas” legitimadas democraticamente. Portanto, as necessidades reais e imediatas não orientam a realização das despesas, mas sim o permanente dever de concretização dos fins e valores constitucionais do Estado, por meio das competências de serviços públicos e outros.⁴

1.2 *Conceito constitucional de despesa pública segundo os métodos objetivo, subjetivo, funcional ou finalístico*

Segundo o método jurídico, e conforme a concepção da doutrina sobre a atividade financeira do Estado, a despesa pública pode ser definida pelos seus aspectos objetivo, subjetivo, funcional ou finalístico.

A *definição subjetiva* considera como despesa pública aquela que se realiza por intermédio da Fazenda Pública ou pessoas autorizadas por lei para promover gastos em nome do interesse público e do Estado.

Como *definição objetiva*, a despesa pública pode ser compreendida como o emprego de recursos ou de patrimônio público segundo a criação por lei e autorização orçamentária.⁵ A ênfase é posta sobre o emprego dos recursos. Nesse grupo estão definições como a de Aliomar Baleeiro, para quem a despesa pública seria a “aplicação

4. De igual modo: “No son las necesidades públicas las que determinan los fines y cometidos del Estado para satisfacerlas; el concepto de necesidad pública no preexiste a la existencia del aparato estatal, ni éste es un instrumento para la satisfacción de necesidades individuales y colectivas preordenadas. El concepto de necesidades públicas es coetáneo y consustancial con la misma existencia del Estado y su desenvolvimiento histórico” (JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2003. p. 64). Cf. ANON ROIG, María José. *Necesidades y derechos: un ensayo de fundamentación*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1994. 347 p.

5. “En este mismo sentido se ha intentado ligar muchas veces la definición del gasto público a la institución presupuestaria. Así se ha dicho que gasto público es todo gasto realizado por un ente público conforme a las autorizaciones contenidas en el presupuesto. Sin duda, una definición de este tipo es válida para nosotros en la medida en que nuestro ordenamiento jurídico-financiero responde a una norma general, a un principio general que emana de él. Todo gasto público ha de estar autorizado en el presupuesto del ente que lo realiza. Todo gasto público ha de estar también disciplinado por una norma jurídica, encuadrada en el presupuesto, que fije sus límites y su objeto. Tal norma general responde a unas necesidades. La necesidad de posibilitar el control del gasto, la necesidad de posibilitar su utilización como

de certa quantia, em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente, dentro duma autorização legislativa, para execução de fim a cargo do governo”; ou o “conjunto dos dispêndios do Estado, ou de outra pessoa de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos”.⁶

Por *definição funcional*, pode-se mencionar aquela que concebe a despesa pública a partir da decisão política, segundo os critérios juridicamente qualificados e prioridades, sujeitas a autorização legislativa (orçamentária), para posterior emprego do dinheiro público, conforme a previsão legal do procedimento e da finalidade do gasto público.

Por fim, tem-se a *definição finalística* da despesa pública, facilmente identificada com aquelas nas quais prepondera sua destinação, com emprego de recursos segundo os interesses públicos, satisfação do bem comum e outros.

Seguindo o modelo que temos adotado, a definição funcional é aquela que melhor representa o regime jurídico das despesas públicas, desde que elaborada conforme os pressupostos da Constituição Financeira. Contudo, o conceito constitucional de despesa pública é o que está a exigir esforços da doutrina, a explicitar sua dimensão normativa e que se preste como vinculante para a legislação infraconstitucional operar com os desdobramentos dos gastos estatais.

1.3 Conceito de despesa pública na Teoria da Constituição Financeira

No Estado de Direito, a noção de “despesa pública” deve ser construída como conceito de direito positivo, a partir da Constituição. Não se trata de negar a interdisciplinaridade, mas de ser coerente com o método eleito, como forma de conferir unidade ao direito financeiro e precisão hermenêutica aos atos de aplicação das normas jurídicas. Ao direito constitucional financeiro cabe o estudo do fenômeno financeiro na sua integralidade, incluído o regime constitucional de despesa pública.

O *conceito constitucional de despesa pública* compreende o gasto ou conjunto de gastos públicos criados por lei expressa e autorizados pelo orçamento, que visam a atender às necessidades públicas objeto de competências materiais ou fins constitucionais do Estado.

Não se pode esquecer que são também necessidades públicas aquelas que afetam as gerações futuras, as demandas intergeracionais, na medida em que o Estado tem vocação para a permanência e durabilidade indefinida no tempo. Daí que, numa feição meramente ontológica, essas necessidades quiçá nunca fossem consideradas como “necessidades coletivas”, por serem estas sempre conexas ao presente e ao imediatismo dos interesses momentâneos.⁷ Por isso, quando o Estado decide por construir obras

instrumento de intervención en la vida económica, etc.” (LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de derecho financiero español*. Madrid: Marcial Pons, 2004. vol. 1, p. 153).

6. BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 65.

7. “Sin ánimo de aceptar la ideología o el mito del Estado que trasciende en el tiempo a los individuos, grupos y aun a toda la sociedad representada por la generación presente, hay que

de infraestrutura complexas, de duração continuada e de longo prazo, muitas vezes surgem críticas e dúvidas sobre a importância e utilidade, ante as demandas imediatas e sentidas por toda a população. Esquecem-se das expectativas transgeracionais e futuras.

E como despesa pública tem-se ainda o custo da Constituição dirigente, inerente ao Estado Social e projetado pela Constituição para atender ao desenvolvimento econômico e social ou redução de desigualdades regionais, em favor das gerações presentes e futuras. Diga-se o mesmo sobre a concretização dos direitos e liberdades fundamentais. Não por menos, cobra-se que esse desenvolvimento seja equilibrado, ou sustentável. A proteção do meio ambiente, nesse particular, soma-se ao custo do desenvolvimento com a proteção de direitos fundamentais, como a vida, a saúde, a dignidade da pessoa humana e a proteção das gerações futuras.⁸

Portanto, o conceito constitucional de despesa pública, coerente com a autonomia evidenciada a partir da Constituição Financeira, assegura máxima estabilidade e uniformidade de tratamento à atividade financeira do Estado. E, como despesa, devem-se entender inclusive aqueles gastos dirigidos aos propósitos do intervencionismo, determinados pela finalidade e motivos constitucionais, presentes e futuros.

2. Classificação e espécies de despesas públicas

Classificar objetos não é tarefa fácil e exige método apropriado.⁹ O ato de classificar não é mais que a separação de objetos ou conceitos segundo um preciso critério de classes. No direito, os objetos ou conceitos são sempre normativos, cuja complexidade estrutural do sistema de normas vê-se reduzida pela classificação. Desse modo, a escolha do “critério classificatório” define a homogeneidade ou a heterogeneidade dos objetos postos sob classificação. E como na ciência do direito a linguagem descritiva tem como fim a “verdade” ou “falsidade”, segundo o sistema de referência, qualquer classificação que se faça de conceitos ou normas jurídicas será também verdadeira ou falsa, conforme a relação com o sistema de direito positivo.

Por isso, a classificação das despesas públicas no Brasil acompanha geralmente as classificações de direito positivo, vertidas em leis ou atos normativos administrativos

reconocer que las decisiones de gastos para beneficio de futuras generaciones son, a sabiendas, fenómenos comunes en todos los niveles de gobierno” (JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2003. p. 54). Cf. REVIGLIO, Franco. *Principi di scienza delle finanze*. Torino: Utet, 1998. p. 76 e ss.

8. Cf. PALMERIO, Giovanni. *Principi di finanza pubblica*. Napoli: Cacucci, 2007. p. 96.

9. ALCHOURRON, Carlos; BULYGIN, Eugenio. *Normative systems*. New York: Springer-Verlag, 1971. 208 p.; _____. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. Buenos Aires: Astrea, 1993. 277 p.; _____. *Análisis lógico y derecho*, Madrid: CEC, 1991, 485-98; AFTALIÓN, Enrique R.; VILANOVA, José. *Introducción al derecho*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1988; ENTELMAN, Remo F. El problema de la clasificación en la ciencia del derecho. In: BULYGIN, Eugenio; GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: EUDEBA, 1994. 212 p.; ROSS, Alf. *Lógica de las normas*. Madrid: Tecnos, 1971. 173 p.

e que definem os critérios jurídicos ou contábeis para identificação das suas modalidades. Não fosse a classificação positivada, a doutrina teria maior liberdade afirmativa para inovar proposições.

Entre todas, a Lei 4.320/1964 contempla uma classificação econômica e funcional das despesas, de larga utilidade, até porque a partir desta é que se organizam os mecanismos de planejamento, controles e transparência. Assim, além de cumprir funções contábeis¹⁰ de invulgar relevo, na diferenciação entre grupos de contas, para ordenação dos créditos orçamentários e outros, identifica com facilidade o volume de receitas previstas e gastos realizados ou a realizar.

Poder-se-ia explorar todas as classificações doutrinárias disponíveis, como a de Duverger, de Ferreiro Lapatza ou mesmo de Griziotti, que são sempre as mais referidas. Contudo, quando se tem uma classificação positivada, à doutrina (sistema externo ou ciência do direito) não lhe resta melhor sorte, senão adotar seus contornos, a definir a aplicação do sistema de direito positivo, ou afirmar crítica refutadora do modelo.

Como classificação de direito positivo, o art. 12 da Lei 4.320/1964 separa as despesas em *correntes* (Despesas de Custeio e Transferências Correntes) e *de capital* (Investimentos, Inversões Financeiras e Transferências de Capital).

Quanto às *despesas correntes*, conforme o § 1.º do art. 12 da Lei 4.320/1964, são consideradas “Despesas de Custeio” as dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis (Pessoa Civil, Pessoal Militar, Material de Consumo, Serviços de Terceiros e Encargos Diversos); no § 2.º, qualificam-se como “Transferências Correntes” as dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manifestação de outras entidades de direito público ou privado (Subvenções Sociais, Subvenções Econômicas, Inativos, Pensionistas, Salário-Família e Abono Familiar, Juros da Dívida

10. Apesar da duvidosa legalidade e constitucionalidade, veja-se: “Art. 2.º A classificação da receita, a ser utilizada por todos os entes da Federação, consta do Anexo I desta Portaria, ficando facultado o seu desdobramento para atendimento das respectivas peculiaridades. (...) Art. 6.º Na lei orçamentária, a discriminação da despesa, quanto à sua natureza, far-se-á, no mínimo, por categoria econômica, grupo de natureza de despesa e modalidade de aplicação”. Portaria Interministerial n. 163, de 4 de maio de 2001. Esta Portaria não poderia inovar em matéria reservada pela Constituição à Lei Complementar, nos arts. 163 e 165, IX, da CF, como é o caso da ordenação de contas em orçamento. Ademais, a própria Lei 4.320/1964 não admite similar liberdade para regulamentação, porquanto seu art. 113 assim dispõe: “Para fiel e uniforme aplicação das presentes normas, o Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda atenderá a consultas, coligirá elementos, promoverá o intercâmbio de dados informativos, expedirá recomendações técnicas, quando solicitadas, e atualizará sempre que julgar conveniente, os anexos que integram a presente lei”. Como observa Afonso Aguiar: “O que na verdade está estabelecido em seu art. 113 é a autorização para atualizar os anexos do diploma legal, em apreço, e não a autorização para alterar o conteúdo do plano classificatório de contas em questão, criado por lei” (Uma avaliação histórica pode ser vista em: AGUIAR, Afonso Gomes. *Tratado da gestão fiscal*. Belo Horizonte: Fórum, 2011).

Pública, Contribuições de Previdência Social, Diversas Transferências Correntes); e no § 3.º, quanto às subvenções, estas são definidas como transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas (estas, qualificadas pelo art. 16 como aquelas entidades que visam a realizar serviços de assistência social, médica ou educacional).

Regis de Oliveira faz ver a ambiguidade do termo “subvenção”, a designar ora remuneração de servidores públicos, ora renúncia fiscal, ora equivalente de auxílios do Estado.¹¹ E, assim, chega à seguinte solução semântica: “ao cuidarmos do auxílio que é propiciado a entes públicos ou privados, como forma de suplementação de recursos, nos campos especiais da assistência social, médica e educacional ou para cobrir insuficiência de caixa de entidades estatais, utilizaremos *subvenção*”. Estamos de acordo, pois subvenção não é mais do que qualquer auxílio financeiro, autorizado expressamente pelo orçamento, como destinação de recursos, em modo definitivo, para que entidades públicas ou privadas possam cumprir funções públicas assistenciais ou promocionais. Aqui e alhures, a subvenção tem sido entendida como atribuição patrimonial, por parte da Administração Pública, a fundo perdido, em favor de determinado particular, o que afeta inicialmente a prestação ativa pelo subvencionado. Trata-se de uma relação jurídico-administrativa de caráter público, que não se constitui como doação, mas como um atribuição de recursos em contrapartida do compromisso de realização de determinada atividade no interesse do desenvolvimento ou da coletividade.¹²

Como *despesas de capital*, há os investimentos, no § 4.º do art. 12 da Lei 4.320/1964, que são as dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, bem como para os programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente e constituição ou aumento do capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro (Serviços em Regime de Programação Especial, Equipamentos e Instalações, Material Permanente, Participação em Constituição ou Aumento de Capital de Empresas ou Entidades Industriais ou Agrícolas).

No § 5.º do art. 12 da Lei 4.320/1964, classificam-se como Inversões Financeiras as dotações destinadas a: I – aquisição de imóveis, ou de bens de capital já em utilização; II – aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital; III – constituição ou aumento do capital de entidades ou empresas que visem a objetivos comerciais ou financeiros, inclusive operações bancárias ou de seguros (Participação em Constituição ou Aumento de Capital de Empresas ou Entidades Comerciais ou

11. Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 5. ed. São Paulo: Ed. RT, 2013. p. 492-493.

12. “El disfrute de la subvención se somete a un ‘modo o carga: el beneficiario se obliga a la realización de una determinada actividad de interés público, y el incumplimiento de dicha obligación supone la ineficacia y correspondiente reintegro de la subvención” (ARINO ORTIZ, Gaspar. *Principios de Derecho Público Económico* (Modelo de Estado, Gestión Pública, Regulación Económica). Granada, Colmares, 2004, p. 359).

Financeiras, Aquisição de Títulos Representativos de Capital de Empresa em Funcionamento, Constituição de Fundos Rotativos, Concessão de Empréstimos e Diversas Inversões Financeiras).

Por fim, no § 6.º do art. 12 da Lei 4.320/1964, consideram-se como “Transferências de Capital” as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especialmente anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública (Amortização da Dívida Pública, Auxílios para Obras Públicas, Auxílios para Equipamentos e Instalações, Auxílios para Inversões Financeiras e Outras Contribuições).

Existe ainda a chamada “classificação funcional” das despesas, de que trata o inc. I do § 1.º do art. 2.º e § 2.º do art. 8.º, ambos da Lei 4.320/1964, previstas no respectivo “Anexo V”, mas discriminadas na Portaria 42, de 14.04.1999. São elas, cujos códigos possuem outros desdobramentos em subcontas funcionais: Legislativa, Judiciária, Essencial à Justiça, Administração, Defesa Nacional, Segurança Pública, Relações Exteriores, Assistência Social, Previdência Social, Saúde, Trabalho, Educação, Cultura, Direitos da Cidadania, Urbanismo, Habitação, Saneamento, Gestão Ambiental, Ciência e Tecnologia, Agricultura, Organização Agrária, Indústria, Comércio e Serviços, Comunicações, Energia, Transporte, Desporto e Lazer e Encargos Especiais.

Como se pode verificar, a classificação funcional está totalmente conexa com as competências materiais da Constituição. Deveras, caberia ao legislador editar as leis complementares de finanças públicas (art. 163, I, da CF) e outras, para conferir à classificação em vigor na Lei 4.320/1964 melhor acomodação entre leis e a Constituição. Esta é uma tarefa ainda à espera de ação legislativa.

Urge aprimorar a contabilidade pública, em conformidade com os instrumentos classificatórios mais atuais e eficientes. Um exemplo disso é a chamada “dimensão transversal das políticas públicas”,¹³ que aparece no último Plano Plurianual, algo que justificaria tratamento específico em lei complementar para permitir a migração de recursos entre saldos de políticas públicas, como se pretende, para melhor controle e transparência.

Como sabido, as classificações de despesas visam a atender necessidades sentidas pelo controle, transparência, funções técnico-contábeis de orçamento, bem como balanço e praticabilidade na ordenação das finanças públicas. E como o plano de contas deve ser idêntico para as pessoas do federalismo, a uniformidade deve aproximar-se ao máximo dos critérios constitucionais. São muitas as classificações que podem ser

13. Cf. BRASIL. *Plano Mais Brasil PPA 2012-2015: agendas transversais – monitoramento participativo: ano base 2012*. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Planejamento e Investimento Estratégico; Secretaria de Orçamento Federal; Secretaria-Geral da Presidência da República, Secretaria Nacional de Articulação Social – Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão/SPI, 2013. 818 p.

extraídas do texto constitucional, como aquela entre despesas ordinárias e extraordinárias, despesas vinculadas e não vinculadas, despesas obrigatórias, condicionadas ou disponíveis, despesas funcionais, tudo segundo as competências existentes.

A importância das despesas obrigatórias cresceu muito com a Constituição de 1988, que trouxe diversas garantias para assegurar seu cumprimento. Dentre outros, o regime de intervenção do art. 34, VII, e, ao prescrever que a União intervirá nos Estados ou no Distrito Federal para assegurar a observância da “aplicação do mínimo exigido da receita resultante de impostos estaduais, compreendida a proveniente de transferências, na *manutenção e desenvolvimento do ensino e nas ações e serviços públicos de saúde*”. Essa aplicação do mínimo exigido, a partir de vinculações de receitas, é forma clara de imposição de gastos mínimos, como obrigatórios, segundo os critérios de leis complementares e das leis orçamentárias. Portanto, um regime evidentemente diferenciado, a distinguir as despesas “obrigatórias” das demais.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, no seu art. 9.º, § 2.º, declara o que já se deduz da Constituição, que não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias. Nestas situações, prevalece a função a ser atendida, que é a essência das despesas qualificadas como “obrigatórias” (pagamento de pessoal, juros e dívidas, dentre outras).

3. Natureza da despesa pública como norma e como fato jurídico

A despesa pública compreendida como “instituto”, herança dos institucionalistas, como Maurice Hauriou, não é algo que se possa defender na atualidade. Pode-se aludir ao “regime jurídico” que ordena todos os requisitos jurídicos necessários para determinar e realizar as despesas, o que é mais adequado em lugar da noção superada de “instituto”. Preferível, porém, porque mais técnico, tratar a despesa pública numa feição sistêmica e funcional, como “norma” e como “fato jurídico”, integrados ao ordenamento jurídico.

Seguindo o modelo da Teoria da Constituição Financeira, deve-se adotar uma *definição constitucional das despesas públicas*. Somente a partir da Constituição pode-se definir as notas características fundamentais da sua qualificação, entre competências autorizadas e limitações ao poder de realização dos gastos públicos, ao amparo da legalidade.

O regime constitucional das despesas públicas estende-se por toda a Constituição, não se limita a um ou mais artigos ou se reduz a capítulo determinado, mas abrange todo o seu texto e o absorve quase que integralmente, segundo suas competências (saúde, justiça, educação, defesa etc.).

A legalidade da despesa pública é o seu princípio fundamental. Os poderes e órgãos do Estado Democrático de Direito encontram nas leis internas, editadas em conformidade com a Constituição e com as normas gerais de direito financeiro (art. 163 da CF), a fonte de criação material das despesas públicas, sob a égide dos princípios

republicanos e império da legalidade, sem o que nenhuma despesa pode ser realizada pela Administração, sempre antecedida da devida autorização orçamentária.

O princípio da legalidade da despesa pública domina todo o texto constitucional, a ser observado pela Administração Pública (art. 37) e por todos os órgãos dos demais poderes que cumpram funções da atividade financeira do Estado.

A dimensão sistemática da despesa pública tem suas bases condicionadas pela estrutura normativa da Constituição. Em vista disso, não deixa de manter-se submetida às limitações do poder, como proteção dos direitos fundamentais e garantia de tutela judicial para os atos contrários à lei ou à Constituição. Essas limitações alcançam todos os poderes na atuação dos ordenadores de despesas ou de gestão de recursos públicos, segundo a função administrativa e financeira que realizam.¹⁴

A *fonte jurídica* da despesa pública será sempre a lei material que prescreve os critérios necessários para sua realização e regula os atos do seu cumprimento. Essa fonte deve ser legislativa, nunca administrativa, porquanto nenhuma despesa pública pode ser instituída diretamente pelo orçamento ou realizada sem a atuação da administração pública, mediante atos normativos e concretos fundados em lei prévia. A legalidade constitucional da despesa pública não conhece descontinuidade.

As normas jurídicas podem ser qualificadas como *gerais* ou *individuais*, segundo o destinatário encontre-se indeterminado (geral) ou certo (individual), a partir da formação de certa relação jurídica; ou podem ser *abstratas* ou *concretas*, conforme o modo de manifestação da hipótese normativa (de possível ocorrência – *abstrata*; ou cuja ocorrência já se encontre materializada – *concreta*). Assim, a despesa pública pode ser “norma jurídica”, pelo menos em três modalidades: *norma de criação da despesa* (norma *geral e abstrata*), pela qual são estabelecidos os órgãos competentes, fins, condições e forma da sua realização da despesa pública; *norma de permissão*, que é a função da lei orçamentária (despesas legalmente autorizadas, como norma *individual e abstrata*); e a *norma de realização financeira* (norma *individual e concreta*), quando da realização de despesas contratadas e empenhadas, pelos ordenadores de despesas.

3.1 Legalidade constitucional para a realização da despesa pública

A legalidade da despesa pública traz consigo a vedação ao uso do poder regulamentar para criar ou aumentar despesas, como se encontra no art. 84, VI, a, da CF, ao prever competência do Presidente da República para dispor, mediante decreto, sobre organização e funcionamento da administração federal, ao mesmo tempo que afasta sua utilização quando “implicar aumento de despesa”, bem como “criação ou extinção de órgãos públicos”, que é o mesmo que criar despesas novas.

14. “La necesaria legitimación democrática de la actuación administrativa la proporciona, en este caso, el Derecho presupuestario” (SCHMIDT-ASSMANN, Eberhard. *La teoría general del derecho administrativo como sistema: objeto y fundamentos de la construcción sistemática*. Trad. Mariano Bacigalupo. Barcelona: Marcial Pons, 2003. p. 155).

O art. 37, § 9.º, prescreve a observância dos princípios que regem a administração pública direta e indireta de qualquer dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, às empresas públicas e às sociedades de economia mista, e suas subsidiárias, que receberem recursos da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios para pagamento de despesas de pessoal ou de custeio em geral.

O art. 99, § 5.º, ao assegurar ao Poder Judiciário a autonomia administrativa e financeira, prevê que durante a execução orçamentária do exercício “não poderá haver a realização de despesas ou a assunção de obrigações que extrapolem os limites estabelecidos na lei de diretrizes orçamentárias, exceto se previamente autorizadas, mediante a abertura de créditos suplementares ou especiais”. Este mesmo regime aplica-se ao orçamento do Ministério Público Federal, pelo art. 127, § 6.º.

Como controle externo, o art. 70 prescreve que:

“a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder”.

Dessarte, a legalidade é um dos máximos fundamentos de controle das despesas. Diante da sua importância, persistem as sanções aos ordenadores de despesa que agirem contra a legalidade da despesa, higidez e regularidade das contas públicas, sob sua responsabilidade, ou que possa causar danos ao erário. Conforme o art. 71, VIII:

“O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete: (...) VIII – *aplicar aos responsáveis*, em caso de *ilegalidade de despesa* ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário”.

Quanto ao procedimento constitucional de controle externo, comissão mista de senadores e deputados controlará “indícios de despesas não autorizadas, ainda que sob a forma de investimentos não programados ou de subsídios não aprovados”, ou seja, despesas realizadas sem autorização, segundo o art. 72, *caput*, §§ 1.º e 2.º, ao que poderá solicitar à autoridade governamental responsável que, no prazo de cinco dias, preste os esclarecimentos necessários. E, caso o Tribunal de Contas considere como “irregular a despesa”, a Comissão, se julgar que o gasto possa causar dano irreparável ou grave lesão à economia pública, proporá ao Congresso Nacional sua sustação.

A Constituição define como crime de responsabilidade, passível de *impeachment*, qualquer agir do Presidente da República que atente contra a probidade na administração, a lei orçamentária ou o cumprimento das leis, na forma do art. 85, V, VI e VII, da CF).

E, como explicitação do texto constitucional, a Lei de Responsabilidade Fiscal é sobremodo objetiva no seu art. 15 quanto ao dever de vinculação à legalidade por toda e qualquer despesa pública, a saber: “*serão consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público* a geração de despesa ou assunção de obrigação que não

atendam o disposto nos arts. 16 e 17”. Portanto, nos casos enumerados, qualquer descumprimento equivale ao ordenador da despesa incorrer nas tipificações de um dos vícios arrolados anteriormente.

Portanto, pelo primado da república, tem-se o princípio de reserva da legalidade para toda a matéria financeira (criação de receitas, despesas e orçamentos), segundo a distribuição constitucional de competências e tipologias do processo legislativo.¹⁵ E, assim, pela máxima vinculação à legalidade, inclusive a própria Lei de Responsabilidade Fiscal, quaisquer despesas serão *consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público* quando sua geração vá de encontro aos preceitos mencionados.

3.2 Autorização orçamentária das despesas públicas

Anualmente, todas as despesas devem ser autorizadas pelas leis orçamentárias, como objeto dos créditos orçamentários reservados, caso a caso, para permitir o exercício da atividade financeira pelo órgão competente.

É importante distinguir créditos orçamentários¹⁶ e despesas públicas. Os créditos orçamentários são autorizações ou habilitações, por lei, na forma de norma individual e abstrata, para atribuir certo volume de recursos à realização da despesa pública pelos órgãos públicos designados na competência de gestão; enquanto a despesa pública objeto dos créditos orçamentários pressupõe a aprovação orçamentária para que se possam satisfazer os fins definidos na Constituição e nas leis.

A autorização do crédito orçamentário não é fonte material da despesa. Ao contrário, a despesa somente serve de objeto aos créditos orçamentários porque leis, previamente, a criaram e estabeleceram seu regime jurídico. E as autorizações não obrigam a realização concreta da despesa, excetuados os casos expressamente previstos na Constituição ou nas leis.

O fluxo de recursos empregados na execução da despesa pressupõe a autorização das leis orçamentárias, para aperfeiçoamento da relação jurídica entre o Estado e o destinatário dos recursos (i), assim como aos beneficiários dos serviços ou utilidades (ii).

15. ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1969. 324 p. Como observa Ferreiro Lapatz: “El gasto público está, a su vez, normalmente disciplinado en nuestro ordenamiento, por una parte, por normas estables, permanentes, que regulan el contenido, la formación, la ejecución y el control de la ejecución del presupuesto, y por otra parte, por el propio presupuesto, que periódicamente determina, con carácter de norma jurídica, las cantidades a gastar y las finalidades del gasto” (LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de derecho financiero español*. Madrid: Marcial Pons, 2004. vol. 1, p. 39).

16. Estes assim podem ser compreendidos: “Habilitaciones de fondos que un poder (Legislativo) otorga a otro (Ejecutivo) durante un período determinado y con los límites y condiciones impuestos por el ordenamiento constitucional” (BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa. *Derecho financiero*. Alicante: Compás, 1987. p. 79). HERRERA MOLINA, Pedro M. *Metodología del derecho financiero y tributario*. México: Porrúa, 2004. p. 158.

Excetuadas as despesas obrigatórias ou serviços e obras de execução continuada, não há que se falar em direito subjetivo público à efetiva realização dos créditos orçamentários. Estes somente se materializam, em relações jurídicas próprias, quando o órgão competente decide pela sua aplicação, por contrato ou ato administrativo, segundo a decisão que se adote.

3.3 *Despesa pública como fato jurídico administrativo-financeiro*

A despesa pode ser considerada como *fato jurídico financeiro*, o que se apura ao tempo da sua materialidade, na aplicação concreta dos recursos públicos. Este fato administrativo-financeiro será sempre pressuposto nas normas jurídicas de criação, permissão (autorização orçamentária) ou de contratação (aplicação), como “hipótese de incidência”, “motivo” das normas jurídicas individuais e concretas que correspondem ao ato administrativo-financeiro material e formalmente constituído.

Nesta descrição, o fato jurídico financeiro da despesa tem natureza de ato administrativo. Portanto, deve ser controlado sempre em todos os seus elementos, e particularmente por aqueles que o diferenciam dos demais, que são a motivação, o objeto e a finalidade. Quanto à forma e publicidade, não há dúvida que estes seguem o destino do objeto e da atribuição legal. Por isso, quanto à legalidade, todos os elementos interessam ao controle interno e externo. A motivação e a finalidade do ato administrativo financeiro geralmente determinam os critérios para o controle de legitimidade, enquanto que a economicidade está vinculada diretamente ao objeto.

As despesas públicas encontram *motivação* jurídica na lei de criação da despesa, além da autorização orçamentária. Como bem explica Maria Sylvia Zanella Di Pietro: “A motivação é necessária tanto para verificação da existência ou veracidade dos motivos invocados, como para verificação da adequação entre motivos e o resultado obtido”.¹⁷ A *motivação* suficientemente clara e congruente, entre fatos e finalidade, não é apenas condição de *controle*, mas elemento de *validade* do ato. A *motivação* de atos administrativos deve ser capaz de demonstrar a conexão lógica entre a situação fática e a finalidade do ato administrativo, concebida como a atividade financeira do Estado.¹⁸

Uma vez confirmada sua ocorrência fática, o gasto público pode ser considerado também como *relação jurídica*, apurado entre a Fazenda Pública e as pessoas relacionadas ao emprego dos créditos orçamentários, na unidade da atividade financeira do Estado. Dado o ato administrativo-financeiro, deve ser a relação jurídica constituída *ex lege*, a justificar a transferência de recursos para o destinatário legal ou determinado por ato administrativo próprio, como contrato administrativo e outros.

17. *Discricionariedade administrativa na Constituição de 1988*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 207.

18. Como se expressa Celso Antônio Bandeira de Mello, “atos administrativos praticados sem a tempestiva e suficiente motivação são ilegítimos e invalidáveis” (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 112).

Nenhuma despesa pública prescinde desse liame entre legalidade e constituição do ato administrativo-financeiro. A Constituição Financeira, entendida como sistema, aprimora a relação da atividade financeira do Estado,¹⁹ ao satisfazer duas finalidades: criação e realização das despesas segundo os critérios de limitação do poder (i); e eficiência administrativa e efetividade da atividade financeira do Estado (ii). A partir desses critérios, tem-se melhor controlabilidade dos pressupostos do ato financeiro e da realização material das normas da Constituição Financeira.

Neste modelo sistêmico-constitucional, toda e qualquer aplicação de recursos públicos deve guardar conformidade com os valores republicanos e democráticos que a todos obriga permanente responsabilidade com os bens públicos e com os fins do Estado. À Constituição Financeira cabe, pois, a tarefa de racionalizar o poder financeiro segundo os critérios estabelecidos pelas leis e pela Constituição. Assim, o direito financeiro encontra na Constituição os limites e os critérios para as decisões administrativas dos ordenadores de despesas nos atos de gastos e dos agentes políticos nas escolhas públicas, os quais condicionam a atividade financeira do Estado.

4. A função de ordenador de despesas na Constituição Financeira

A pessoa competente para decidir sobre despesas públicas denomina-se “ordenador de despesas”. Não é fácil definir a noção de “ordenador de despesas”, como categoria jurídica do direito financeiro. Geralmente, confunde-se com aquele agente que desempenha as competências dos órgãos com responsabilidade de vincular em direitos e obrigações a Fazenda Pública.²⁰ Contudo, a relação entre a competência do órgão e a finalidade dos atos praticados são os elementos que autorizam definir a condição de ordenador de despesas em cada caso.

19. A atividade financeira do Estado é uma atividade de conflito, de disputas entre interesses conflitantes. Nesse sentido, a Constituição Financeira cumpre a consolidação democrática de que fala Schneider: “El significado de una Constitución no se agota por ello en la regulación de procedimientos de decisión y acción estatales (estatuto organizativo), ni, por otra parte, tampoco tiene por finalidad crear una integración armónica ajena a cualquier conflicto, ni superar las necesidades e intereses antagónicos para lograr un sistema social homogéneo (estatuto de integración), sino que se caracteriza sustancialmente por hacer posible una *consolidación democrática*, asegurando una convivencia social pacífica mediante la exclusión de la violencia para el logro de objetivos políticos, estableciendo el marco institucional para una actividad estatal unificadora, y realizando una libertad, igualdad y solidaridad concretas” (SCHNEIDER, Hans Peter. *La constitución: función y estructura*. In: _____. *Democracia y constitución*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991. p. 40).

20. “Ainsi, en tant que concept de droit, la notion d’ordonnateur regroupe l’ensemble des autorités publiques, politiques ou administratives, qui disposent d’une compétence financière et plus précisément celle de donner un ordre à un comptable public” (THÉBAULT, Stéphane. *L’ordonnateur en droit public financier*. Paris: LGDJ, 2007. p. 21). Cf. “fiscalizar, pois, o ordenador e apurar sua responsabilidade, nos casos pela lei expressamente estabelecidos, envolve perscrutar a essência do mecanismo da despesa e ferir sua parte mais sensível” (KOPS, Guido J. Os ordenadores da defesa pública e a apuração de sua responsabilidade. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Forense, vol. 71, p. 32).

Como regime de direito positivo, o Dec.-lei 200, de 25.02.1967, prescreve no § 1.º do art. 80 a definição de “ordenador da despesa”, o qual só poderá ser exonerado de sua responsabilidade após julgadas regulares suas contas pelo Tribunal de Contas, a saber: “§ 1.º *Ordenador de despesas* é toda e qualquer autoridade de cujos atos resultarem emissão de *empenho*, *autorização de pagamento*, suprimento ou dispêndio de recursos da União ou pela qual esta responda”. O ordenador cumpre, assim, importante função para a regularidade, previsibilidade e eficiência da gestão financeira do Estado, pela identificação de sujeito certo e determinado para realização dos atos de comprometimento financeiro da Fazenda Pública, ao longo da atividade financeira do Estado (especialmente nas fases de *empenho*, *autorização de pagamento*).

A condição de ser “ordenador de despesas” é uma especialidade de função administrativa, por imputação legal de competências convergentes para a finalidade de comprometimento financeiro, na atividade financeira do Estado.²¹ O ordenador de despesas deve ser definido pelas funções, portanto, em conformidade com a competência para comprometer a Fazenda Pública, em termos financeiros.

Assim, por ordenador de despesas deve-se entender todo agente político ou administrativo que, em nome da Fazenda Pública, tenha poderes (autonomia financeira) para realizar despesas, assinar contratos ou alienar patrimônio, assim como decidir sobre novas despesas ou assumir obrigações patrimoniais.

A funcional manifestação de vontade, segundo a capacidade decisória da autoridade competente e a finalidade do ato, na realização de despesas ou de atos que comprometam a Fazenda Pública, constitui a noção de “ordenador de despesas”.

Por desconcentração do Estado, as autoridades podem delegar os poderes de ordenadores a autoridades subordinadas. Por isso, a Constituição prescreve o dever de prestação de contas, seja qual for a situação jurídica dos delegatários. É o que se vê no parágrafo único do art. 70, a saber: “prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumira obrigações de natureza pecuniária”.

Por fim, vale destacar a importância da transparência e ética político-financeira em favor do controle da gestão pública é o que se espera do ordenador de despesas. A responsabilidade financeira dos agentes políticos ou administrativos deve ser permanente, sob aspectos funcionais e objetivos. Daí a necessidade do controle contínuo a ser realizado sobre a atividade de ordenador de despesas e os resultados das suas condutas, inclusive quanto aos aspectos éticos.²²

21. Em sentido diverso, veja-se: para Trotabas e Cotteret, “les ordonnateurs ne constituent pas un corps d’administrateurs spécialement chargés d’assumer les décisions de dépenses et de recettes” (TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. *Droit budgétaire et comptabilité publique*. 4. ed. Paris: Dalloz, 1991. p. 31).

22. Cf. COOPER, Terry L. *The responsible administrator: an approach to ethics for the administrative role*. 6. ed. San Francisco: Jossey-Bass, 2012, p. 63 e ss.

5. Procedimentos jurídicos e princípio da eficiência na aprovação e realização das despesas públicas

A decisão sobre criação de despesas depende de normas de competência,²³ as quais atribuem poderes para que órgãos ou autoridades possam decidir e promover as ações necessárias; e serão essas mesmas normas de organização que definirão a estrutura orgânica de competências e de órgãos beneficiários dos créditos orçamentários para cumprimento ou execução da despesa na cadeia da atividade financeira, segundo procedimentos previamente definidos por leis específicas.

As competências são repartidas pelos órgãos do Estado, segundo o que Carl Schmitt denominou de “*princípio de organização*”, conforme as funções atribuídas (finalidades dos atos).²⁴ E como o Estado manifesta-se por meio dos seus órgãos, para o cumprimento das tarefas, estas implicam a realização de despesas públicas, que são parte de sua atividade financeira. Por isso, a Administração, ao mesmo tempo que recebe poderes para realizar despesas públicas segundo as competências constitucionais atribuídas aos órgãos, também limita-se pelas mesmas normas de competência,²⁵ e pelos direitos e liberdades fundamentais, nas funções de proteção dos beneficiários (prestacional) ou sobre quem possa repercutir a realização da despesa, nos procedimentos a serem realizados.

Dito de outro modo, a competência constitucional atribui poderes para que os órgãos possam realizar as despesas públicas necessárias à execução das atividades conexas, o que integra a atividade financeira do Estado. Contudo, esta mesma competência é expressão de limite de gastos públicos, que não podem desbordar do âmbito material atribuído. E ainda se apresentam limitações de controle e aquelas derivadas dos direitos fundamentais, tanto para a proteção dos beneficiários das despesas (saúde, educação,

23. “The concepts ‘competence’ and ‘permission’ differ not only in regard to import but also in regard to the *domain of application*. The concept of competence has a much more limited domain of application than the concept ‘permission’. In principle one can be permitted to perform any type of act whatsoever, but one can have competence only to change legal positions, not to bring about any kind of result” (SPAACK, Torben. *The concept of legal competence. An essay in conceptual analysis*. Trad. Robert Carroll. Aldershot: Dartmouth, 1994. p. 85).

24. SCHMITT, Carl. *Teoría de la constitución*. Madrid: Alianza, 2003. p. 147. Sobre órgão do Estado, cabe ouvir Lourival Vilanova: “A vontade nacional, como vontade legislativa, administrativa ou jurisdicional, forma-se por intermédio dos órgãos”. E mais adiante: “Um órgão de Estado é uma porção constitucionalmente delimitada de competência” (VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: Ed. RT, 2000. p. 264).

25. “Investi de compétences administratives en matière financière, l’ordonnateur se trouve encore aujourd’hui à la croisée du politique et de l’administratif. Plus qu’un acteur attiré, il en est le lien et ses compétences en sont la manifestation. La complémentarité entre décision et matérialisation se retrouve dans les compétences juridiques qu’il exerce, de l’engagement à l’ordonnement en matière de dépenses, ou de la constatation à l’émission d’un titre de recette” (THÉBAULT, Stéphane. *L’ordonnateur en droit public financier*. Paris: LGDJ, 2007. p. 91).

segurança etc), quanto para aqueles que possam ser afetados por limitações em favor do cumprimento destas competências, por restrições, pagamentos de tributos e outros.

O exercício da competência requer a tomada da decisão política sobre a realização da despesa pública. Após a decisão política da escolha pública na alocação dos recursos,²⁶ a realização das despesas, quanto ao procedimento, não comporta discricionariedade. São adotadas pelos órgãos estatais, e estes integram a “organização do Estado”, sempre nos limites dos critérios legais institutivos das despesas.

Para a efetividade das competências constitucionais, na alocação e realização concreta dos gastos públicos, o *princípio geral da boa administração* é um imperativo da Administração comprometida com o Estado Democrático de Direito.²⁷ A “qualidade” do serviço público,²⁸ que é aferida pelos valores de *moralidade* e de *eficiência*, é fundamental para orientar a realização das despesas públicas, com otimização dos recursos disponíveis, assim como para o cumprimento das ações e práticas de intervenção adotadas, como redistribuição de rendas e outros. Esta eficiência administrativa deve ser geradora de confiança nos particulares, na execução das leis pela Administração Pública.

Como esclarece Onofre Batista, em monografia expressiva sobre o tema,²⁹ a ideia de eficiência administrativa, norma dotada de imperatividade material, traduz, no Estado Democrático de Direito, um mandamento de otimização para a Administração Pública, pela aplicação dos meios e recursos para a melhor satisfação possível do bem comum, para atender aos desígnios fulcrais da Constituição, em observância aos mandamentos de respeito à dignidade da pessoa humana.

Administração Financeira eficiente, no cumprimento da atividade financeira do Estado, é aquele que assegura economicidade e legitimidade na realização da despesa

-
26. Não se emprega aqui no sentido da obra: BUCHANAN, James M.; TULLOCK, Gordon. *The calculus of consent: logical foundations of constitutional democracy*. Michigan: University of Michigan Press, 1965. Sobre os efeitos do intervencionismo: LAUFENBURGER, Henry. *Théorie économique et psychologique des finances publiques*. Paris: Sirey, 1956. Ver ainda: MONTEIRO, Jorge Vianna. *Como funciona o governo – escolhas públicas na democracia representativa*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2007. RUBIN, Irene. *The Politics of Public Budgeting: Getting and Spending, Borrowing and Balancing*. 6. ed. Washington: CQ Press, 2010.
27. Cf. FREITAS, Juarez. *Discricionariedade administrativa e o direito fundamental à boa administração pública*. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 20 e ss.; AFSCRIFT, Thierry. Les principes généraux de bonne administration et de sécurité juridique. In: _____ (coord.). *L'évolution des principes généraux du droit fiscal*. Bruxelles: Larcier, 2009. p. 109-111.
28. “I due fondamentali criteri con cui nell'economia del benessere vengono valutate le situazioni economiche alternative sono: l'efficienza nell'allocazione delle risorse e l'equità nella distribuzione delle risorse fra gli individui componenti la collettività; criteri questi frequentemente in conflitto fra loro (cosiddetto *trade off* tra efficienza ed equità)” (COSCIANI, Cesare. *Scienza delle finanze*. Torino: Utet, 1991, p. 45). Cf. CLUZEL-MÉTAYER, Lucie. *Le service public et l'exigence de qualité*. Paris: Dalloz, 2006; GAFFURI, Franco. *L'attitudine alla contribuzione*. Milano: Giuffrè, 1969.
29. BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 538. Vide: FREITAS, Juarez. *Discricionariedade administrativa e o direito fundamental à boa administração pública*. São Paulo: Malheiros, 2007.

pública e nos respectivos controles, além de promover todos os requisitos necessários para o bom funcionamento dos procedimentos, com simplificação, transparência e moralidade administrativa. A não eficiência, de outra banda, equivale à perda ou desperdício de recursos públicos, aos procedimentos complexos e desprovidos de qualidade de informação e que geram desconfianças, descrença e externalidades negativas.³⁰ A falta de eficiência equivale a descumprir os fundamentos de gestão pública, pois é o mesmo que descumprir a Constituição e a lei.

A ineficiência administrativa em matéria financeira é tão grave que pode até mesmo gerar intervenção federativa. Como se verifica no art. 34, V, *b*, e VII, *e*, a CF tem-se a intervenção da União nos Estados ou no Distrito Federal para reorganizar as finanças da unidade da Federação que deixar de entregar aos Municípios receitas tributárias fixadas nesta Constituição, dentro dos prazos estabelecidos em lei (inciso V, *b*); bem como para assegurar a aplicação do mínimo exigido da receita resultante de impostos estaduais, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino e nas ações e serviços públicos de saúde (inciso VII, *e*), qualificado como princípios constitucionais. Este último, aplicável às intervenções de Estados em Municípios, por força do art. 35, III, da CF.

5.1 *Realização de despesas públicas mediante contratos administrativos e procedimentos financeiros (empenho, liquidação, medição, autorização e pagamento)*

Como se viu, todas as despesas públicas encontram limites constitucionais e devem estar aprovadas pelo Congresso Nacional, tanto pelas leis que as criam quanto pelas leis orçamentárias que autorizam a realização (arts. 165, § 5.º, 6.º e 9.º, 167 e 169, da CF). Por isso, persistem limitações de natureza legislativa e administrativa, cumulativamente, afóra todas as regras de controles internos e externos.

Dentre as limitações formais mais relevantes, tem-se o princípio do dever de licitação para qualquer contratação administrativa, nos casos definidos por lei. Segundo a Constituição, “obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta, nos termos da lei, o qual somente permitirá as exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações”, como prescreve o art. 37, XXI, da CF.

30. “El dinero público puede tener una cantidad indefinida de usos, pero debe ser productivo. Teniendo en cuenta que cada bien improductivo se convierte en un daño para la colectividad, la acción del Estado moderno se desempeña en el sentido de potenciar cualquier unidad, cualquier entidad que pueda generar un producto, por las más variadas vías” (ABBAMONTE, Giuseppe. *Principios de derecho de la hacienda pública*. Trad. Sandra Cardona. Bogotá: Temis, 2009. p. 9).

Esse artigo foi regulamentado pela Lei 8.666/1993, que trouxe os requisitos das licitações para a contratação de obras e serviços pelas pessoas jurídicas de direito público, como dispõe o art. 3.º da referida Lei:

“Art. 3.º A licitação destina-se a garantir a observância do princípio constitucional da isonomia, a seleção da proposta mais vantajosa para a administração e a promoção do desenvolvimento nacional sustentável e será processada e julgada em estrita conformidade com os princípios básicos da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e dos que lhes são correlatos”.

Em adição aos princípios expressos no art. 3.º da Lei 8.666/1993, as licitações devem garantir a segurança jurídica, a certeza do direito, a eficiência, o devido processo legal, obedecer à proporcionalidade e à razoabilidade,³¹ assim como todos os princípios da Constituição Financeira, sujeitos a controle, como *legalidade*, *legitimidade*, *economicidade*, entre outros.³²

-
31. “Dentre os principais princípios apontados pelos doutrinadores, destacam-se os seguintes:
 Princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado (fundamenta-se na própria ideia de Estado);
 Princípio da legalidade (arts. 5.º, II, 37, *caput*, e 84, IV, da CF);
 Princípio da finalidade (mesmos fundamentos do princípio da legalidade);
 Princípio da razoabilidade (mesmos dispositivos que os da legalidade e finalidade);
 Princípio da proporcionalidade (por estar intrinsecamente ligado ao princípio da razoabilidade, radica-se também nos mesmos dispositivos);
 Princípio da motivação (arts. 1.º, II e parágrafo único, e 5.º, XXXIV, da CF);
 Princípio da impessoalidade (arts. 37, *caput*, e 5.º, da CF);
 Princípio da publicidade (arts. 37, *caput*, e 5.º, XXXIII e XXXIV, *b*, da CF);
 Princípios do devido processo legal e da ampla defesa (art. 5.º e parágrafo 4.º, 85, V, e 5.º, LXXIII, da CF);
 Princípio da moralidade administrativa (arts. 37, *caput* e parágrafo 4.º, 85, V, e 5.º, LXXIII, da CF);
 Princípio do controle judicial dos atos administrativos (art. 5.º, XXXV, da CF);
 Princípio da responsabilidade do Estado por atos administrativos (art. 37, § 6.º, da CF);
 Princípio da eficiência (art. 37, *caput*, da CF); e
 Princípio da segurança jurídica” (PALERMO, Fernanda Kellner de Oliveira. O princípio da proporcionalidade e as sanções penais nos contratos administrativos. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Renovar, vol. 227, p. 325, 2002).
32. “Não se pode admitir que a administração celebre contratos que venham a se mostrar contrários ao interesse público. Os ajustes deverão pautar-se, necessariamente, pelo princípio da moralidade e probidade administrativa. Daí porque todos os contratos realizados pelo Poder Público se regem por certo número de regras comuns concernentes à competência do agente público, decorrentes de leis e regulamentos, de procedimento administrativo a seguir, relativas às formalidades prévias requeridas para certas relações contratuais, às previsões orçamentárias, ao controle fiscal externo e o obrigatório princípio da licitação, salvo nos casos excepcionais de dispensa e inexigibilidade, para a seleção do melhor serviço, nas condições

Todos os atos praticados no procedimento licitatório, conforme Hely Lopes Meirelles, têm dupla finalidade: (i) obter o contrato mais vantajoso à Administração Pública e (ii) assegurar os direitos fundamentais dos licitantes.³³ No mesmo sentido, Celso Antônio Bandeira de Mello.³⁴ O princípio da vinculação ao instrumento convocatório, julgamento objetivo e adjudicação compulsória,³⁵ em todo e qualquer procedimento administrativo de contratação pública, concorre para os mesmos objetivos, que são a proteção dos direitos dos interessados e de toda a sociedade, pela seleção da melhor proposta, segundo os requisitos concernentes ao objeto e finalidade do bem ou serviço.

Em face do regime constitucional, verifica-se que a finalidade da licitação não se limita a obter o menor preço para compras ou alienações, mas sim de identificar a proposta mais vantajosa, aquela que conjuga a melhor prestação de serviços ou o fornecimento dos melhores produtos, com a menor onerosidade. Por isso, a Lei 8.666/1993, em seu art. 27, estabelece os documentos necessários para a habilitação dos licitantes, exigindo provas da qualificação técnica, econômica e financeira, *verbis*: “I – habilitação jurídica; II – qualificação técnica; III – qualificação econômico-financeira; IV – regularidade fiscal e trabalhista; e V – cumprimento do disposto no inciso XXXIII do art. 7.º da Constituição Federal”. Em resumo, o edital que define os requisitos de qualificação técnica, econômica e financeira deve zelar pela competitividade da licitação, sendo vedada qualquer exigência restritiva aos competidores que não seja imprescindível para assegurar a execução do contrato.

Uma vez contratado o serviço, a obra ou a compra, o pagamento somente poderá ser feito após rigorosa obediência às normas da Lei 8.666/1993, da Lei de Responsabilidade Fiscal e demais normas gerais de direito financeiro.

Veja-se, como exemplo, o caso das obras públicas. Antes de iniciar a licitação, a Administração deve verificar o custo inicial estimado da obra e certificar-se de que há recursos no orçamento que assegurem o pagamento das obrigações decorrentes das obras a serem executadas no exercício financeiro, nos termos do inciso III do § 2.º do art. 7.º da Lei 8.666/1993.

mais favoráveis, preservando tanto a economicidade quanto a qualidade das prestações” (PELLEGRINO, Carlos Roberto. Os contratos da administração pública. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Renovar, vol. 179-180, p. 80-81, 1990).

33. MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 247.
34. “Destarte, atendem-se três exigências públicas impostergáveis: proteção aos interesses públicos e recursos governamentais – ao se procurar a oferta mais satisfatória; respeito aos princípios da isonomia e impessoalidade (previstos nos arts. 5 e 37, *caput*) – pela abertura de disputa do certame; e, finalmente, obediência aos reclamos de probidade administrativa, imposta pelos arts. 37, *caput* e 85, V da Carta Magna brasileira” (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 13. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 516).
35. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 311.

As obras com prazo superior a um exercício financeiro devem estar incluídas no plano plurianual, afora aqueles casos cuja exigência dá-se por força de lei, a teor do disposto no § 5.º do art. 5.º da LC 101/2000 e no § 1.º do art. 167 da CF. Realizada a licitação e firmado o contrato administrativo, na forma do art. 67 da Lei 8.666/1993, a execução da obra deve ser acompanhada e fiscalizada por um representante da Administração, especialmente designado, *in verbis*:

“Art. 67. A execução do contrato deverá ser acompanhada e fiscalizada por um representante da Administração especialmente designado, permitida a contratação de terceiros para assisti-lo e subsidiá-lo de informações pertinentes a essa atribuição.

§ 1.º O representante da Administração anotará em registro próprio todas as ocorrências relacionadas com a execução do contrato, determinando o que for necessário à regularização das faltas ou defeitos observados.

§ 2.º As decisões e providências que ultrapassarem a competência do representante deverão ser solicitadas a seus superiores em tempo hábil para a adoção das medidas convenientes”.

Os bens vendidos ou os serviços prestados, em qualquer caso, são medidos periodicamente pelo fiscal designado pela Administração, de acordo com os quantitativos e com os preços pactuados no contrato. Será, pois, de acordo com as medições que a contratada emitirá as faturas, as quais somente serão pagas *após realizado o procedimento de liquidação e autorizado o pagamento*. Esta fase contempla a sucessão de quatro atos fundamentais, a saber: o empenho, a liquidação, a autorização do pagamento e o pagamento propriamente dito.

O *empenho* constitui a fase inicial do procedimento de realização da despesa pública, que tem uma função basicamente de carácter administrativo-contábil. Pelo empenho, a despesa vê-se escriturada, mediante identificação da obrigação e do crédito orçamentário correspondente, o credor, o valor específico e o motivo do pagamento.

Conforme a Lei 4.320/1964, “é vedada a realização de despesa sem prévio empenho” (art. 60). Trata-se de procedimento interno imprescindível, expresso mediante a chamada “nota de empenho”, que indicará, segundo o art. 61, “o nome do credor, a representação e a importância da despesa bem como a dedução desta do saldo da dotação própria”, e que “não poderá exceder o limite dos créditos concedidos” (art. 59). Portanto, da nota de empenho são apurados todos os elementos determinantes para permitir a realização da despesa pública, pela sua competente “documentação” em linguagem jurídica competente. Por isso, a mesma Lei 4.320/1964, no seu art. 58, assim o define: “o *empenho de despesa* é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”. O empenho, como se vê, é ato administrativo constitutivo de obrigação financeira, vinculante para os efeitos de cumprimento futuro pela Administração.

Destarte, o ato que documenta o início da atividade financeira do contrato administrativo, como ato de execução orçamentária em favor do credor, é a *nota de empenho*. Com ela, o credor recebe o título legítimo de garantia de possível adimplemento por parte da Administração Pública, por significar reserva de recursos, segundo o crédito

orçamentário disponível. E, para a Administração, confirma-se a assunção da obrigação financeira, nos limites dos valores discriminados.

Configura-se como “despesa não autorizada” toda e qualquer forma de pagamento sem prévio *empenho*, a acarretar responsabilidade do ordenador de despesas ou de quem tenha recebido poderes para realizar a despesa.

A emissão das faturas, pelo credor e contra a Administração Pública, deve ser precedida de *medição*, que quantifica e registra as prestações pelo contratado, de acordo com a descrição definida na especificação técnica do projeto e do contrato, conforme os levantamentos, os cálculos e gráficos necessários à discriminação e determinação das quantidades dos bens vendidos ou dos serviços executados, segundo os requisitos da nota de empenho. A medição é ato paralelo à liquidação da despesa pública.

Em conformidade com a Lei 4.320/1964, *os pagamentos somente podem ser efetuados após a regular liquidação*, o que requer o exame dos documentos comprobatórios da contratação e a ordem de pagamento. Por *regular liquidação da despesa pública* (art. 63), deve-se entender aquela que apura o direito adquirido pelo credor, como consignado na *nota de empenho*, a partir dos documentos comprobatórios do respectivo crédito, com acerto da origem e objeto do que se deve pagar, importância a pagar e qualificação do credor, segundo o contrato, a nota de empenho e os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço, após a devida medição.

Portanto, antes do pagamento, promove-se controle documental, estatístico e financeiro, para atestar a qualidade e quantidade do cumprimento do contrato pelo credor. A *liquidação* é um procedimento eminentemente contábil, para confirmar a exigibilidade do direito de crédito, a partir da verificação documental e da idoneidade da contratação, assim como da realização concreta das prestações e previsão orçamentária suficiente para seu adimplemento. Este procedimento visa a conferir máxima segurança jurídica à Fazenda Pública e impede eventuais riscos para a Administração e para o próprio credor.

Em seguida, tem-se a “ordem de pagamento” (art. 64 da Lei 4.320/1964). Uma vez expedida a nota de empenho, promovida a medição e liquidação, o procedimento reclama o despacho da autoridade competente para determinar que a despesa seja paga, o que somente pode ser feito “em documentos processados pelos serviços de contabilidade”.³⁶ Somente após este ato jurídico, poderá a Administração realizar a efetiva transferência dos recursos públicos para o titular do direito subjetivo.

36. “A fase do pagamento possui dois momentos: o que se manda pagar, e o que se paga efetivamente, mas a ambos pode se dar o nome de pagamento. Juridicamente, a mais importante é a ordem de pagamento, visto que é a última norma jurídica a ser expedida pelo administrador público, sendo a outra mera realização daquilo que se mandou. É importante, no entanto, ressaltar que há momentos diferentes na fase do pagamento” (CHRISTOPOULOS, Basile Georges Campos. *Despesa pública: estrutura, função e controle judicial*. Maceió: EDUFAL, 2011. p. 109).

5.2 *Prescrição contra a Fazenda Pública nos casos de não cumprimento de obrigações financeiras (prescrição do incumprimento de despesas públicas)*

Quando a Fazenda Pública, por qualquer razão, deixa de cumprir com suas obrigações financeiras, o credor tem direito a pleitear judicialmente, no prazo de 5 (cinco) anos, a satisfação patrimonial do seu interesse, por regra de prescrição contemplada no Dec. 20.910, de 06.01.1932.

A prescrição é regra que confere estabilidade às relações jurídicas, consolidando-as pelo tempo decorrido, e representa a extinção da coercibilidade desse direito, em virtude da inércia de seu titular, como instrumento fundamental de segurança jurídica.³⁷

A decadência e a prescrição são institutos de direito positivo, conceitos tipicamente jurídicos prescritos na lei, como assevera Pontes de Miranda³⁸, logo, os regimes dependem do âmbito material das situações reguladas no tempo. Quanto às dívidas da Fazenda Pública, assim prescreve o Dec. 20.910/1932:

“Art. 1.º As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda federal, estadual ou municipal, seja qual for a sua natureza, *prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem*”.

O Dec. 4.597/1942, ademais, quanto ao prazo de prescrição das ações contra a Fazenda Pública, integrou-se ao Dec. 20.910/1932,³⁹ para abranger as dívidas passivas das autarquias, ou entidades e órgãos paraestatais, criados por lei e mantidos mediante impostos, taxas ou quaisquer contribuições, exigidas em virtude de lei federal, estadual ou municipal, bem como a todo e qualquer direito e ação contra estes (art. 2.º).⁴⁰

37. GINER, Luis Alfonso Martínez. Suspensión e interrupción de la prescripción. Estudios financieros. *Revista de Contabilidad y Tributación*, Madrid: Centro de Estudios Financieros, n. 79, p. 5, 2001.

38. MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954. vol. 6, p. 100.

39. “Art. 2.º O Decreto 20.910, de 6 de janeiro de 1932, que regula a prescrição quinquenal, abrange as dívidas passivas das autarquias, ou entidades e órgãos paraestatais, criados por lei e mantidos mediante impostos, taxas ou quaisquer contribuições, exigidas em virtude de lei federal, estadual ou municipal, bem como a todo e qualquer direito e ação contra os mesmos.”

40. O Dec. 4.597/1942 aduz ainda, em seu art. 3.º, o curso de prescrição intercorrente de dois anos e meio nos seguintes moldes, a saber: “Art. 3.º A prescrição das dívidas, direitos e ações a que se refere o Decreto 20.910, de 6 de janeiro de 1932, somente pode ser interrompida uma vez, e recomeça a correr, pela metade do prazo, da data do ato que a interrompeu, ou do último do processo para a interromper; *consumar-se-á a prescrição no curso da lide sempre que a partir do último ato ou termo da mesma, inclusive da sentença nela proferida, embora passada em julgado, decorrer o prazo de dois anos e meio*”.

O referido Dec. 4.597/1942 e o Dec. 20.910/1932 aplicam-se a todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda Pública,⁴¹ excetuados os créditos tributários pleiteados mediante compensação ou repetição de indébito, que estão sujeitos ao prazo de prescrição previsto em lei especial posterior, o CTN.⁴²

Embora recepcionado pelas Constituições posteriores de 1934, 1946, 1967 e 1988, o Dec. 20.910/1932⁴³ teve seu âmbito de aplicação restringido pelo CTN, que regulamenta a prescrição exclusivamente nos casos de repetição de indébito e compensação de créditos tributários.⁴⁴ Por força de competência constitucional (art. 146, III, *b*), a Constituição de 1988 reservou à Lei Complementar dispor sobre prescrição e decadência em matéria tributária. Destarte, resta superada a aplicação daqueles regimes de antanho em matéria tributária.

Assim, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, que recepcionou o Código Tributário Nacional com *status* de lei complementar, houve a derrogação parcial do Dec. 20.910/1932, o qual deixou de ser aplicável aos créditos tributários, especialmente no que tange à compensação ou repetição de indébito. Por estas razões, a jurisprudência do STJ coleciona uma série de decisões nesse sentido, ao reconhecer: (a) a aplicação do prazo de prescrição do CTN na hipótese de compensação ou repetição de indébito tributário e (b) a aplicação do Dec. 20.910/1932 para todos os demais créditos públicos, para os quais permanece válido, vigente e eficaz.

41. “Administrativo. Responsabilidade civil do esta-do. Ação de indenização. Ausência de omissão no acórdão. Danos morais. Prazo prescricional. Art. 1.º do Dec. 20.910/1932. Decisão agravada mantida.

1. Conforme consignado na análise monocrática, inexistente a alegada violação do art. 535 do CPC pois a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida.

2. A prescrição contra a Fazenda Pública é quinquenal, mesmo em ações indenizatórias, uma vez que é regida pelo Dec. 20.910/1932. Portanto, não se aplica ao caso o art. 206, § 2.º, do CC. Precedentes.

3. “É firme a jurisprudência desta Corte no sentido de que a prescrição contra a Fazenda Pública, mesmo em ações indenizatórias, rege-se pelo Dec. 20.910/1932, que disciplina que o direito à reparação econômica prescreve em cinco anos da data da lesão ao patrimônio material ou imaterial” (AgRg no REsp 1106715/PR, rel. Min. Benedito Gonçalves, 1.ª T., j. 03.05.2011, *DJe* 10.05.2011).

42. DALLAZEM, Dalton Luiz. O Código Civil de 2002 e o prazo para pleitear a Repetição do Indébito Tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Direito tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 342.

43. CRETILLA JÚNIOR, J. Prescrição contra a fazenda pública. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Ed. RT, n. 72, p. 23-29.

44. Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Repetição do indébito, compensação e ação declaratória. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Repetição do indébito e compensação no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 463; MACHADO, Hugo de Brito. Imprescritibilidade da ação declaratória do direito de compensar tributo indevido. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Problemas de processo judicial tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1998. p. 239.

6. Despesas públicas com precatórios na Constituição Financeira: execução judicial de dívida contra a Fazenda Pública

A despesa com precatórios é um dos temas capitais da Constituição Financeira, o qual tem sido objeto de incontáveis estudos, haja vista a sucessão de modificações constitucionais e as dificuldades suportadas pelos credores para a percepção de títulos executivos judiciais contra a Fazenda Pública. Esta matéria, porém, não será examinada em seus desdobramentos, mas apenas quanto ao regime constitucional vigente, por ser uma das mais importantes regras de despesa pública contida na Constituição, ainda não suscitada em capítulos anteriores.

O “precatório”,⁴⁵ de que trata o art. 100 da CF, ao longo dos tempos, passou de uma medida de segurança jurídica para o particular, quanto ao modo do procedimento de execução contra a Fazenda Pública, para ser, indiscutivelmente, um privilégio desta, pela forma facilitada de pagar os seus débitos fundados em títulos executivos judiciais, vantagens que não são conferidas a quaisquer outros devedores, excetuados acordos *inter pars*.

A possibilidade de intervenção federal (art. 34, VI, e art. 35, IV, da CF), assim como a capitulação do crime de responsabilidade (inc. VII do art. 85 da CF), nas hipóteses de não cumprimento de decisões judiciais, além de todos os rigores da Lei de Responsabilidade Fiscal, não foi suficiente para garantir efetividade ao cumprimento de semelhantes decisões contra a Fazenda Pública. Onde se deveria esperar máxima efetividade e segurança jurídica no cumprimento das decisões executórias do poder público, vê-se alçar o apelo desmedido a todos os meios disponíveis para proteção, até modificar a Constituição, quando necessário, sem cerimônias, para acomodar o regime dos “precatórios” aos interesses de determinadas unidades do federalismo, em um contínuo cerceamento de direitos dos credores.

Na execução de dívida contra a Fazenda Pública, esta deve máxima obediência ao quanto dispõe o art. 100 da CF, e os arts. 730 e 731 do CPC. Quanto ao aspecto processual, após transitado em julgado o processo e submetido ao duplo grau de jurisdição, iniciar-se-á a execução contra a Fazenda Pública (devedora). Assim, o juiz da execução mandará citar a Fazenda executada para que ela conteste a execução mediante embargos, em 10 dias. Não sendo opostos os embargos, ou após a discussão destes, se os houver, e sendo improcedentes, o juiz requisitará ao Presidente do respectivo Tribunal o pagamento à Fazenda exequente por meio de precatório (uma espécie de “carta de sentença”). O Presidente do Tribunal, por sua vez, requisitará à Fazenda executada que faça constar no orçamento para o exercício seguinte, como créditos orçamentários (a título de despesa corrente – de custeio), os valores relativos aos precatórios apresentados até primeiro de julho do corrente ano (afastados aqueles qualificados por lei como de pequeno valor). No exercício financeiro da execução do orçamento, então, esses créditos serão consignados ao respectivo Tribunal, para serem pagos por ordem do Presidente.

45. Veja-se: VAZ, José Otávio de Vianna. *O pagamento de tributos por meio de precatórios*. Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

A *Fazenda exequente*, obedecendo à ordem cronológica de apresentação dos precatórios, sob a *preferência* dual, limitada aos créditos de natureza alimentícia e daqueles de reduzido valor, deverá realizar o cumprimento integral dos seus débitos segundo o quanto prescreve o art. 100 da CF. Somente com a total satisfação do crédito do exequente é que se extinguirá o processo (por sentença).

Todo esse procedimento decorre dos princípios da *inalienabilidade do patrimônio público* (veda a expropriação, por sequestro de bens, da Fazenda sem justificativa fundada, com a reserva do art. 100, § 6.º) e da *continuidade do serviço público*.

Com a EC 62, de 09.12.2009, o regime especial de pagamento de precatórios pela União e pelos Estados, Distrito Federal e Municípios passou a ter novo tratamento, adicionado do regime do art. 97 do ADCT.

Em observância aos princípios da impessoalidade e da isonomia, prescreve o art. 100 da CF que os pagamentos devidos pelas Fazendas Públicas Federal, Estaduais, Distrital e Municipais, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para este fim.

Os débitos de natureza alimentícia serão pagos com preferência sobre todos os demais débitos (art. 100, § 1.º), os quais compreendem aqueles decorrentes de salários, vencimentos, proventos, pensões e suas complementações, benefícios previdenciários e indenizações por morte ou por invalidez, fundadas em responsabilidade civil, em virtude de sentença judicial transitada em julgado.

Como preferência adicional, em respeito aos mais idosos ou minorias comprovadamente afetadas por doenças graves, com observância dos princípios de dignidade da pessoa humana e direito ao mínimo existencial, o § 2.º do art. 100 prescreve que os débitos de natureza alimentícia de titulares com mais de 60 (sessenta) anos de idade na data de expedição do precatório, ou que sejam portadores de doença grave, definidos na forma da lei, serão pagos com preferência sobre todos os demais débitos, até o valor equivalente ao triplo do fixado em lei como “de pequeno valor”, admitido o fracionamento para essa finalidade, sendo que o restante será pago na ordem cronológica de apresentação do precatório.

O art. 100, § 3.º, autoriza que a lei exclua da necessidade de expedição de precatórios os pagamentos de obrigações definidas em leis como de pequeno valor, o que as Fazendas referidas devem fazer em virtude de sentença judicial transitada em julgado por procedimento facilitado. Não se pode admitir que nestes casos o procedimento seja mais moroso ou complexo para o cidadão. Há de prevalecer o princípio de praticabilidade e de simplificação sobre qualquer outro interesse. Em vista disso, poderão ser fixados, por leis próprias, valores distintos às entidades de direito público, segundo as diferentes capacidades econômicas, sendo o mínimo igual ao valor do maior benefício do regime geral de previdência social, como prescreve o § 4.º do art. 100. É vedada a expedição de precatórios complementares ou suplementares de valor pago, bem como o

fracionamento, repartição ou quebra do valor da execução para fins de enquadramento de parcela do total (art. 100, § 7.º).

No orçamento das entidades de direito público, será obrigatória a inclusão de verba necessária ao pagamento de seus débitos, oriundos de sentenças transitadas em julgado, constantes de precatórios judiciais apresentados até 1.º de julho, fazendo-se o pagamento até o final do exercício seguinte, quando terão seus valores atualizados monetariamente (art. 100, § 5.º).

Quanto ao procedimento de pagamento, as dotações orçamentárias e os créditos abertos serão consignados diretamente ao Poder Judiciário, cabendo ao Presidente do Tribunal que proferir a decisão exequenda determinar o pagamento integral e autorizar, a requerimento do credor e exclusivamente para os casos de preterimento de seu direito de precedência ou de não alocação orçamentária do valor necessário à satisfação do seu débito, o sequestro da quantia respectiva (art. 100, § 6.º).

O Presidente do Tribunal competente não pode retardar ou tentar frustrar a liquidação regular de precatórios. Caso isso ocorra, incorrerá em crime de responsabilidade e responderá também perante o Conselho Nacional de Justiça, por comissão ou omissão (§ 7.º).

Firmou-se um *princípio de compensação compulsória*, no § 9.º do art. 100, de clamorosa inconstitucionalidade da Emenda Constitucional que o introduz, ao determinar que, no momento da expedição dos precatórios, independentemente de regulamentação, que seja apurado (em 30 dias, pela Fazenda Pública, sob pena de perda do direito de compensação, na forma do § 10.º) o valor correspondente aos débitos líquidos e certos, inscritos ou não em dívida ativa e constituídos contra o credor original pela Fazenda Pública devedora, incluídas parcelas vincendas de parcelamentos, ressalvados aqueles cuja execução esteja suspensa em virtude de contestação administrativa ou judicial. Este montante integral deverá ser abatido, a título de compensação, do débito da Fazenda Pública, numa espécie de “encontro de contas”. O art. 6.º da Emenda Constitucional 62 convalidou todas as compensações de precatórios com tributos vencidos até 31 de outubro de 2009 da entidade devedora, realizadas antes da promulgação dessa Emenda.

O art. 100, § 11, permite ao credor, se autorizado em lei da entidade federativa devedora, a opção de entrega de créditos em precatórios para compra de imóveis públicos do respectivo ente federado.

A partir da promulgação da referida Emenda Constitucional, a atualização de valores de requisitórios, após sua expedição, até o efetivo pagamento, independentemente de sua natureza, será feita pelo índice oficial de remuneração básica da caderneta de poupança, e, para fins de compensação da mora, incidirão juros simples no mesmo percentual de juros incidentes sobre a caderneta de poupança, ficando excluída a incidência de juros compensatórios (art. 100, § 12).

O credor poderá ceder,⁴⁶ total ou parcialmente, seus créditos em precatórios a terceiros, independentemente da concordância do devedor (afastada a preferência de créditos alimentícios), o que somente produzirá efeitos após comunicação, por meio de petição protocolizada, ao tribunal de origem e à entidade devedora (art. 100, §§ 13 e 14). O art. 5.º da Emenda Constitucional convalidou todas as cessões de precatórios efetuadas antes da sua promulgação, independentemente da concordância da entidade devedora.

Quanto à repactuação de dívidas, o § 15 do art. 100 autoriza que lei complementar possa estabelecer regime especial para pagamento de crédito de precatórios de Estados, Distrito Federal e Municípios, dispondo sobre vinculações à receita corrente líquida e forma e prazo de liquidação. E, no § 16, que, na forma de lei, a União poderá assumir débitos, oriundos de precatórios, de Estados, Distrito Federal e Municípios, refinanciando-os diretamente.

A presente Emenda Constitucional 62, de 2009, está longe de ser de aceitação unânime do meio jurídico. Entre todas, a mais contundente das críticas foi lançada por Regis Fernandes de Oliveira, que, ao tempo da tramitação e votação, na condição de Deputado Federal e Presidente da Comissão de Constituição e Justiça da Câmara de Deputados, opôs-se a ela, mas também por doutrina, a saber:

“A EC 62/2009 agride, de forma simultânea: a) o princípio da segurança jurídica, b) o pacto federativo (uma vez que onera de forma diferente o orçamento das entidades federativas), c) a tripartição dos poderes, d) o ato jurídico perfeito, e) a coisa julgada, f) o direito adquirido, g) o princípio da igualdade de todos os credores perante a Admi-

46. Trata-se de ato negocial, bilateral, que não requer forma especial, pelo qual o credor (cedente) transfere a terceiro (cessionário), sua posição na relação jurídica obrigacional do precatório, independentemente do consentimento do devedor, sendo de natureza simplesmente consensual, porquanto não se faz necessária a tradição do documento para o seu aperfeiçoamento, bastando o acordo de vontade firmado entre ambos os partícipes. Na esclarecedora visão de Pontes de Miranda, “a cessão de crédito é negócio jurídico bilateral de transmissão de crédito entre o credor e outrem. À base dele pode haver negócio jurídico, porém a cessão de crédito independe dele, ou da sua existência” (MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado: parte especial*. São Paulo: Ed. RT, 1984. vol. 23, p. 267-8). Como lembra ENNECCERUS; KIPP; WOLF: “El contenido de este contrato es la transmisión del derecho de crédito. Por tanto, la cesión no há de confundirse con el contrato por el cual se asume una obligación de ceder; por ejemplo, la venta del crédito. (...) de consiguiente, para aprobar la cesión basta demostrar que se há declarado mutuamente la voluntad de ceder” (ENNECCERUS, Ludwig; KIPP, Theodor; WOLF, Martín. *Tratado de derecho civil – derecho de obligaciones*. Buenos Aires: Bosch, 1948. 2.º t., p. 377). Ou como ensina ALMEIDA COSTA, “verifica-se a cessão de crédito quando o credor, mediante negócio jurídico, transfere para outrem o seu direito. Consiste, portanto, na substituição do credor originário por outra pessoa, mantendo-se inalterados os restantes elementos da relação obrigacional. Não se produz a substituição da relação obrigacional antiga por uma nova, mas a simples transferência daquela pelo lado activo. O credor que transfere o crédito, o terceiro para quem ele é transferido, e o devedor, respectivamente recebem os nomes de cedente, cessionário e devedor cedido” (COSTA, Almeida. *Direito das obrigações*. 3. ed., Lisboa: Almedina, 1983. p. 557).

nistração Pública (ADIn 584/PR, rel. Min. Celso de Mello). De uma só vez, joga no lixo (foi a expressão que usei da tribuna da Câmara) parte do ordenamento normativo e os direitos nele consagrados e obtidos ao longo de anos de consolidação democrática”.⁴⁷

Por fim, algumas palavras sobre a atuação do STF nos casos de descumprimento pelos entes federativos do regime de precatórios. Como antecipado acima, no modelo constitucional vigente, sempre que houver descumprimento de ordem judicial, justifica-se a intervenção (art. 34, VI, e art. 35, IV, da CF). O STF, desde 1954 (IF 20, Pleno, Min. Nelson Hungria, j. 03.05.1954), admite que “para justificar a intervenção, não basta a demora de pagamento, na execução de ordem ou decisão judiciária, por falta de numerário: é necessário o intencional ou arbitrário embaraço ou impedimento oposto a essa execução”. E, assim, em face de pedido de intervenção por descumprimento dos pagamentos de precatórios, de forma recorrente, tem-se como resposta jurisdicional a exigência de apurar a intencionalidade, a capacidade de continuidade dos serviços públicos e a ausência temporária de numerário.⁴⁸ Devido à penúria fiscal dos entes federativos, de um lado, é compreensível a atitude protetiva; por outro, impõe-se maior rigor, para evitar abusos, especialmente quando dívidas são mantidas sem solução por longos períodos, em sucessivos orçamentos.

7. Despesas com empréstimos públicos: breves considerações

A matéria relativa ao crédito público é das mais complexas do direito financeiro. De tal importância que João Catarino o vê como campo material da Constituição: “designa-se habitualmente por *constituição creditícia* o conjunto de normas fundamentais que estabelecem os princípios basilares a que deve obedecer a decisão bem como o processo de autorização no recurso ao crédito público, interno e externo”.⁴⁹ Apesar de não conferirmos semelhante destaque, com separação material própria, isso não quer

47. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 5. ed. São Paulo: Ed. RT, 2013. p. 668.

48. Como exemplo: “Ementa: Intervenção Federal. Pagamento de precatório judicial. Descumprimento voluntário e intencional. Não ocorrência. Inadimplemento devido a insuficiência transitória de recursos financeiros. Necessidade de manutenção de serviços públicos essenciais, garantidos por outras normas constitucionais. Agravo improvido. Precedentes. Não se justifica decreto de intervenção federal por não pagamento de precatório judicial, quando o fato não se deva a omissão voluntária e intencional do ente federado, mas a insuficiência temporária de recursos financeiros” (STF, IF 4640 AgR/RS, Pleno, Min. Cezar Peluso, j. 29.03.2012).

49. “O Crédito Público é o conjunto de operações levadas a efeito pelo Estado tendo em vista a obtenção de meios de liquidez (empréstimo público) para a satisfação de responsabilidades financeiras. Ele pode, assim, ser visto de duas formas: enquanto instituição pública e enquanto instrumento financeiro. Esta última denomina o conjunto de operações de endividamento e de gestão da dívida pública levadas a efeito pelo Estado com a finalidade de obter os meios de liquidez necessários para a cobertura das suas necessidades e responsabilidades” (CATARINO, João Ricardo. *Finanças públicas e direito financeiro*. Coimbra: Almedina, 2012. p. 140).

dizer que não rendamos semelhante interesse pelo fundamental domínio das dívidas e dos créditos públicos. Ficaremos aqui unicamente com o débito decorrente.

Não se pode negar que a Constituição cuidou do crédito ou débito público em diversos dispositivos.⁵⁰ Desde logo, reservou a competência à União para legislar sobre “política de crédito, câmbio, seguros e transferência de valores” (art. 22, VIII). Quanto às competências do Senado, estas se encontram no art. 52, V a IX. E no que concerne aos controles, prescreve o art. 74 que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União. Afora estes, tem-se o art. 160 e outros com menor vinculação, mas igualmente importantes. Contudo, não chega a formar uma síntese com a autonomia sugerida por parcela da doutrina.

Os valores decorrentes do empréstimo público são representados por entrada de caixa, com correspondência no passivo, quanto ao dever de restituição dentro de certo prazo.⁵¹

Como afirma Aliomar Baleeiro: “Os empréstimos são simples entradas de caixa ou ingressos, porque não criam novos valores positivos para o patrimônio público”.⁵² As despesas públicas alinham-se com o patrimônio do Estado.⁵³ O empréstimo público não gera receita pública como forma de aumento patrimonial do Estado, devido à contrapartida no passivo da contabilidade pública.

Essas operações, como de resto todas aquelas de finanças públicas, encontram-se submetidas à plena legalidade, em face do princípio da indisponibilidade do patrimônio público. E aqui merecem ser recordadas as lições de Geraldo Ataliba:

“A própria lei que autoriza cada operação de crédito deve obedecer não só aos padrões constitucionais, como à legislação que o Congresso pode editar, com aplicabilidade à União, Estados e Municípios, sobre normas gerais de direito financeiro, política de crédito, diretrizes financeiras e de planejamento econômico.

Além disto, conforme o caso, deve o legislador obedecer às eventuais resoluções do Senado estabelecendo condições de ‘obrigações emitidas’ por Estados e Municípios, limites para a dívida consolidada e até mesmo eventual proibição temporária para lançamentos de obrigações.

50. Para um estudo abrangente, vide: OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 5. ed. São Paulo: Ed. RT, 2013. p. 722 e ss.

51. “A operação de crédito ‘por antecipação da receita’, na realidade, significa ‘por conta de uma receita que será feita futuramente; portanto, como se fosse uma antecipação daquela receita que será feita a curto prazo, mas posteriormente’ (ATALIBA, Geraldo. *Empréstimos públicos e seu regime jurídico*. São Paulo: Ed. RT, 1973. p. 115).

52. BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 432.

53. FALCÓN Y TELLA, Ramón. La finalidad financiera en la gestión del patrimonio. *Civitas: Revista española de derecho financiero*, Madrid: Civitas, n. 35, p. 249-395.

Assim, a lei que autoriza a realização de uma operação de crédito deve obedecer à lei nacional e às resoluções do Senado. O Executivo, ao fazer uso da autorização legal, deve obedecer a todas estas normas, bem como às leis da pessoa política de que é órgão”.⁵⁴

Além da legalidade em matéria de débito público, deve o Executivo obediência a todos os critérios que vinculam a atividade administrativa e seus princípios, como o são os da publicidade, impessoalidade, moralidade etc., bem como aqueles típicos da atividade financeira, particularmente os que delimitam os inúmeros mecanismos de controle e fiscalização da ação administrativa nessa seara. E dentre estes encontra-se o princípio republicano da *prestação de contas*, como elementar dever de todo administrador público, de tal relevância e magnitude que pode, o seu desrespeito, ser causa de intervenção (art. 34, V, d, e art. 35, II, da CF).

O Estado, ao recorrer à tomada de crédito, torna-se devedor, contraindo um débito público⁵⁵, ou seja, uma despesa pública creditícia, ao ingressar no polo passivo de uma dada relação jurídica de mútuo. Mas como dizia Geraldo Ataliba,

“Não é o fato de o Estado obrigar-se a devolver certa importância que dá entidade ao crédito público. Na verdade, o Estado pode ser devedor, pode ter débito relativamente a uma pessoa, a diversos títulos. (...) É preciso que o nascimento da obrigação que o tem no polo negativo – como sujeito passivo, devedor – tenha sido determinado pela livre manifestação de vontade do credor. Só assim se preenche o requisito da contratualidade da relação, conferindo-lhe qualidade de empréstimo”.⁵⁶

Tem razão o notável Professor.

A autorização para contratar é característica inafastável do crédito público, pois, para uma adequada qualificação de operação, mesmo que se apliquem regras de direito público derogadoras de direito privado, somente a lei poderá autorizar qualquer espécie de operação de crédito, sujeitando-se a pessoa de direito público aos procedimentos de controle das contas públicas.

A autorização do endividamento público, conforme o art. 52, V a IX, da CF, é matéria de competência privativa do Senado Federal, *in verbis*:

54. ATALIBA, Geraldo. *Empréstimos públicos e seu regime jurídico*. São Paulo: Ed. RT, 1973. p. 46.

55. “O conceito de dívida pública, no direito financeiro, é restrito e previamente delimitado. Abrange apenas os créditos captados no mercado financeiro interno, através de contratos assinados com os bancos e instituições financeiras ou do oferecimento de títulos ao público em geral. Estende-se, ainda, à concessão de garantias e avais, que potencialmente podem gerar endividamento” (TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013. p. 215). Cf. OCTAVIANI, Alessandro. A bênção de Hamilton na semiperiferia: ordem econômico-social e os juros da dívida pública interna. In: CONTI, Jose Mauricio; SCAFF, Fernando Facury. *Orçamentos públicos e direito financeiro*. São Paulo: Ed. RT, 2011. p. 1196 e ss.

56. ATALIBA, Geraldo. *Empréstimos públicos e seu regime jurídico*. São Paulo: Ed. RT, 1973. p. 26.

“V – autorizar operações externas de natureza financeira, de interesse da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios;

VI – fixar, por proposta do Presidente da República, limites globais para o montante da dívida consolidada da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

VII – dispor sobre limites globais e condições para as operações de crédito externo e interno da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de suas autarquias e demais entidades controladas pelo Poder Público federal;

VIII – dispor sobre limites e condições para a concessão de garantia da União em operações de crédito externo e interno;

IX – estabelecer limites globais e condições para o montante da dívida mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”.

Portanto, compete ao Senado dispor sobre limites globais e condições para operações de crédito externo e interno dos entes federativos, concessões de garantias e montantes das dívidas consolidadas e mobiliárias dos entes do federalismo. Para cumprir essas funções, foram editadas as Resoluções 40 (dispõe sobre limites globais dos incisos VI e IX)⁵⁷ e 43 (incisos V e VIII),⁵⁸ ambas de 2001, além da Res. 48/2007 (inc. VII). Esses dispositivos disciplinam o regime da dívida pública, com atribuição de papel fundamental ao Senado.

Para os fins do art. 29 da Lei de Responsabilidade Fiscal, no exercício das competências do art. 163, II a IV, da CF, segundo o qual lei complementar disporá sobre *dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo Poder Público; concessão de garantias pelas entidades públicas; e emissão e resgate de títulos da dívida pública*, no caso, a LC 101/2000, as operações de crédito público foram assim qualificadas:

I – *dívida pública consolidada ou fundada*: montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras do ente da Federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, para amortização em prazo superior a doze meses;

II – *dívida pública mobiliária*: dívida pública representada por títulos emitidos pela União, inclusive os do Banco Central do Brasil, Estados e Municípios;

III – *operação de crédito*: compromisso financeiro assumido em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros;

57. “Dispõe sobre os limites globais para o montante da dívida pública consolidada e da dívida pública mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em atendimento ao disposto no art. 52, VI e IX, da Constituição Federal.”

58. “Dispõe sobre as operações de crédito interno e externo dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive concessão de garantias, seus limites e condições de autorização.”

IV – *concessão de garantia*: compromisso de adimplência de obrigação financeira ou contratual assumida por ente da Federação ou entidade a ele vinculada;

V – *refinanciamento da dívida mobiliária*: emissão de títulos para pagamento do principal acrescido da atualização monetária”.

Conforme o art. 3.º da Res. 43/2001, tem-se por “operação de crédito” todos os compromissos assumidos com credores situados no País ou no exterior, em razão de mútuo, abertura de crédito, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços, arrendamento mercantil e outras operações assemelhadas, inclusive com o uso de derivativos financeiros. Equiparam-se a operações de crédito: recebimento antecipado de valores de empresa em que o Poder Público detenha, direta ou indiretamente, a maioria do capital social com direito a voto, salvo lucros e dividendos, na forma da legislação; assunção direta de compromisso, confissão de dívida ou operação assemelhada, com fornecedor de bens, mercadorias ou serviços, mediante emissão, aceite ou aval de títulos de crédito; bem como a assunção de obrigação, sem autorização orçamentária, com fornecedores para pagamento *a posteriori* de bens e serviços.

Nos termos do art. 1.º da Res. 43/2001, assim são qualificadas as noções de dívida pública consolidada, mobiliária e consolidada líquida, a saber:

“III – dívida pública consolidada: montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras, inclusive as decorrentes de emissão de títulos, do Estado, do Distrito Federal ou do Município, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito para amortização em prazo superior a 12 (doze) meses, dos precatórios judiciais emitidos a partir de 5 de maio de 2000 e não pagos durante a execução do orçamento em que houverem sido incluídos, e das operações de crédito, que, embora de prazo inferior a 12 (doze) meses, tenham constado como receitas no orçamento;

IV – dívida pública mobiliária: dívida pública representada por títulos emitidos pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios; e

V – dívida consolidada líquida: dívida pública consolidada deduzidas as disponibilidades de caixa, as aplicações financeiras e os demais haveres financeiros”.

Quanto às garantias, é importante lembrar o teor do art. 160 da CF, *in verbis*: “É vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos”, excetuados os casos autorizados pelo citado artigo.

Todas essas disposições devem ser compreendidas conforme aquelas que vedam ou limitam operações de créditos, na LRF, nos seguintes termos:

“Art. 35. É vedada a realização de operação de crédito entre um ente da Federação, diretamente ou por intermédio de fundo, autarquia, fundação ou empresa estatal dependente, e outro, inclusive suas entidades da administração indireta, ainda que sob a forma de novação, refinanciamento ou postergação de dívida contraída anteriormente.

§ 1.º Excetuam-se da vedação a que se refere o caput as operações entre instituição financeira estatal e outro ente da Federação, inclusive suas entidades da administração indireta, que não se destinem a:

I – financiar, direta ou indiretamente, despesas correntes;

II – refinarciar dívidas não contraídas junto à própria instituição concedente.

§ 2.º O disposto no caput não impede Estados e Municípios de comprar títulos da dívida da União como aplicação de suas disponibilidades.

Art. 36. É proibida a operação de crédito entre uma instituição financeira estatal e o ente da Federação que a controle, na qualidade de beneficiário do empréstimo.

Parágrafo único. O disposto no caput não proíbe instituição financeira controlada de adquirir, no mercado, títulos da dívida pública para atender investimento de seus clientes, ou títulos da dívida de emissão da União para aplicação de recursos próprios”.

Ora, o que se deva entender por “operações de crédito” exige o esclarecimento do termo “crédito”, “que penetrou na linguagem jurídica por meio da economia”,⁵⁹ nas palavras de Geraldo Ataliba, a exigir clara demarcação entre a sua definição geral e aquela referente ao negócio de crédito.

Na teoria geral das obrigações, *crédito* equivale ao direito subjetivo do sujeito ativo, no âmbito de uma relação obrigacional. No presente contexto, todavia, *operações de crédito* vinculam-se ao negócio jurídico de “crédito”, logo, à noção de “empréstimo”.⁶⁰ Na esteira da lição de Geraldo Ataliba, conclui-se que *operação de crédito* abrange quaisquer operações que envolvam a utilização de recursos de outrem por um período de tempo, de modo a extrapolar-se as noções de mútuo e de comodato.⁶¹

59. ATALIBA, Geraldo. *Empréstimos públicos e seu regime jurídico*. São Paulo: Ed. RT, 1973. p. 12.

60. “Usa-se, aqui, o termo ‘crédito’, para designar um instituto jurídico específico, também conhecido por negócio de crédito. Trata-se de tipo de contrato. Quando, em direito financeiro – à semelhança do que ocorre em ciência das finanças – se fala em crédito público, está-se referindo aos empréstimos em que é parte o poder público” (ATALIBA, Geraldo. *Empréstimos públicos e seu regime jurídico*. São Paulo: Ed. RT, 1973. p. 14).

61. Nessa linha, a manifestação de José Juan Ferreiro Lapatza: “La Deuda pública comprende, pues, en nuestro ordenamiento jurídico toda operación de crédito por la que el Estado u otro ente público recibe una cantidad que se obliga a devolver. La Deuda pública se formaliza generalmente a través de un préstamo, pero puede instrumentalizarse también a través de otro tipo de relación jurídica como pueden ser el depósito o la apertura de crédito. En todo caso exige para su existencia la entrega de una cantidad y el compromiso de su restitución, siendo indiferente que entrega y compromiso se realicen de modo voluntario o forzoso” (FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de derecho financiero español*. Madrid: Marcial Pons, 1996. p. 554). Também é essa a orientação seguida por Regis Fernandes de Oliveira: “A operação de crédito é uma figura contratual que pressupõe agente capaz, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei, nos exatos termos do art. 82 do Código Civil. Guarda a peculiaridade, no caso de contratos públicos, pelo fato de que um dos contratantes é ente federativo. Trata-se de compromisso em razão de um empréstimo, gerando crédito e débito. (...) A operação de crédito pode ter diversos instrumentos. De qualquer forma, constitui-se

Logo, as *operações de crédito* podem se revestir de variadas formas e diversos negócios jurídicos.⁶²

Destarte, não obstante a multiplicidade de negócios caracterizadores de *operações de crédito*, à luz da LRF, sua configuração queda-se balizada pelas qualificações adotadas expressamente, bem como pelas equiparações que a lei complementar admite. Para aquelas sob a cláusula de equiparação: “*outras operações assemelhadas*”, porém, requer-se, necessariamente, alguma equivalência com as tipologias possíveis e que se possa determinar a presença de três elementos, quais sejam: (i) confiança, (ii) capital e (iii) tempo,⁶³ tendo em vista que o “crédito” pressupõe justamente a “troca de um bem ou valor no presente por uma promessa de riqueza futura que, aliás, será a responsável pelo reembolso do que foi emprestado e pelo pagamento dos juros ou outros benefícios oferecidos aos prestamistas”.⁶⁴ Portanto, pode-se concluir que o art. 29, III, da LRF delimita-se pelo campo material da noção de “operações de crédito”, defesa sua extensão para alcançar evento que não possa ser reconduzido à noção de *operações de crédito*.

O art. 29, III, da LRF, faz referência ainda à “emissão e ao aceite de título”, referindo-se, logicamente, à emissão e ao aceite de *títulos de crédito*.⁶⁵ A emissão decorre do ato

em obrigação bilateral. O ato de autorização do empréstimo pode ser unilateral, uma vez que decorre de ato típico do Estado. De outro lado, para que surja a operação, é ela contratual e necessita de vínculo bilateral” (OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Responsabilidade fiscal*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 2002. p. 73-76).

62. “En segundo lugar, parece igualmente claro que la Deuda pública se concibe en él como una operación de crédito cuyo mecanismo esencial está constituido por la toma de una cantidad de dinero que, en el futuro, se ha de restituir. Es decir, como un operación de préstamo, entendido éste como figura general” (FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de derecho financiero español*. Madrid: Marcial Pons, 1996. p. 550).
63. Destarte, o crédito público consistirá invariavelmente na possibilidade que o Estado tem de dispor de capital alheio mediante a promessa de reembolso em tempo futuro. Tempo (prazos) e confiança (garantias) constituem os elementos básicos da noção de “crédito”. Portanto, crédito é também sinônimo de confiança na solvabilidade de alguém, razão pela qual as características subjetivas devem ser levadas em consideração. A confiança relaciona-se à própria razão de ser da *operação de crédito*, uma vez que o vocábulo “crédito” está estreitamente relacionado à “confiança”: “É que a dívida pública se cria pelo fato de recorrer o Estado ao seu crédito, fazendo-se devedor. Daí o nome de batismo que se dá ao tema, nos diversos autores: ora se fala em débito público, ora em dívida pública, ora em crédito público, indiferentemente. Como assinalamos, são designações que variam em função da perspectiva em que se ponha o observador” (ATALIBA, Geraldo. *Empréstimos públicos e seu regime jurídico*. São Paulo: Ed. RT, 1973. p. 13-14).
64. ASSONI FILHO, Sérgio. *Crédito público e responsabilidade fiscal*. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2007. p. 18.
65. “Tendo presente o nexó que liga o crédito ao título, pode afirmar-se que o documento de um título só adquire o caráter jurídico de um título de crédito, quando pela sua disciplina – que pode ser fixada pela lei ou pelo contato – é necessário para transmitir ou exigir o direito literal e autônomo nele mencionado. O direito contido no título é um direito *literal*, porque o seu conteúdo e os seus limites são determinados nos precisos termos do título; é um direito *autônomo*, porque todo o possuidor o pode exercer como se fosse um direito originário, nascido

unilateral de subscrição, que é uma disposição de vontade do próprio patrimônio.⁶⁶ A partir deste ato, podem surgir distintos atos bilaterais que tenham por conteúdo a transmissão do título representativo do crédito contra o subscritor da dívida assumida.

Como já escrevemos, “títulos públicos são títulos *documentais* emitidos pelo Estado, sob base legal que discrimina o objeto, as condições, modos e limites da sua circulação e resgate. São da espécie dos chamados títulos cambiariformes, cuja circularidade, custódia e liquidação são *dependentes* da relação jurídica original, qual seja, a emissão pelo Estado, representativa de um direito de crédito, para liquidação futura. Nos títulos públicos haverá sempre um vínculo à causa original (a dívida pública ou o empréstimo público). Essa é a razão pela qual tais modalidades divergem dos chamados *títulos cambiais* (cheque, letra de câmbio, nota promissória), plenos e bastantes-em-si, aos quais vige o princípio da *independência e abstração*. Por conseguinte, excepciona-se dos títulos públicos a *abstração*, segundo a qual o documento poderá circular de modo alheio à *causa* que justifica sua formação, sem qualquer vínculo com a vontade do ente que originalmente o emitiu”.⁶⁷

Questão tormentosa, portanto, reside na utilização da expressão “e outras operações assemelhadas”, o que permitiria a compreensão de que se está diante de definição exemplificativa, e não taxativa.⁶⁸ Contudo, esta é mesmo regra limitativa da autonomia dos Estados, com afetação às finanças públicas dos entes estatais, com efeito sobre o próprio federalismo fiscal, o que impede qualquer recurso a interpretações ampliativas ou capazes de acrescer limites que a LRF não constitui. Com “*outras operações assemelhadas*”, somente pode-se entender aquilo que se mantenha em conexão material ou causal com contratos de “mútuo”, de “abertura de crédito”, de “emissão e aceite de título”, de “aquisição financiada de bens”, de “recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de bens e serviços”, de “arrendamento mercantil” ou “uso de derivativos financeiros”. Ou seja, somente terá o condão de se afirmar como “operação de crédito” vedada pela LRF, ainda que na forma de “novação”, “refinanciamento” ou “postergação”, alguma operação que mantenha identidade ou semelhança

nele pela primeira vez, porque sobre esse direito não recaem as exceções, que diminuiram o seu valor nas mãos dos possuidores precedentes” (VIVANTE, Cesare. *Instituições do direito comercial*. 2. ed. Sorocaba: Minelli, 2007, p. 166).

66. PONTES DE MIRANDA, F. Cavalcanti. *Tratado de direito privado – Direito das obrigações: títulos ao portador*. 3. ed. São Paulo: Ed. RT, 1984. t. XXXIII, p. 148.
67. TORRES, Heleno Taveira. IOF nas operações com títulos públicos e a vedação de analogia com operação de câmbio: o caso dos T-Bills. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo. *Direito tributário – Impostos federais*. Edições especiais Revista dos Tribunais 100 anos. São Paulo: Ed. RT, 2011. p. 997.
68. “Objetiva assim dar maior amplitude possível ao termo ‘operações de crédito’, a fim de não ser a lei descumprida devido à dinamicidade dos mercados, que a todo momento criam novas formas de financiamento” (ASSONI FILHO, Sérgio. A lei de responsabilidade fiscal e o federalismo fiscal. In: CONTI, José Mauricio (org.). *Lei de Responsabilidade Fiscal*. Barueri: Manole, 2004. p. 229).

com estas modalidades, devido ao caráter taxativo e vinculante dos atos e negócios jurídicos defesos pela LRF

Nessa esteira, o § 1.º do art. 29 da LRF equipara à operação de crédito “a assunção, o reconhecimento ou a confissão de dívidas pelo ente da Federação, sem prejuízo do cumprimento das exigências dos arts. 15 e 16”. Mas não só. Também o art. 37 da LRF veicula outras equiparações.⁶⁹

“Art. 37. Equiparam-se a operações de crédito e estão vedados:

I – *captação de recursos a título de antecipação de receita de tributo* ou contribuição cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido, sem prejuízo do disposto no § 7.º do art. 150 da Constituição;

II – *recebimento antecipado de valores de empresa* em que o Poder Público detenha, direta ou indiretamente, a maioria do capital social com direito a voto, salvo lucros e dividendos, na forma da legislação;

III – *assunção direta de compromisso, confissão de dívida ou operação assemelhada*, com fornecedor de bens, mercadorias ou serviços, mediante emissão, aceite ou aval de título de crédito, não se aplicando esta vedação a empresas estatais dependentes;

IV – *assunção de obrigação, sem autorização orçamentária, com fornecedores para pagamento a posteriori de bens e serviços*”.

Desse modo, para que determinada operação seja considerada *assemelhada* àquelas dispostas no art. 29 da LRF, faz-se necessário um vínculo objetivo entre a operação considerada e aquelas listadas no dispositivo em questão. Por outro giro, se as equiparações realizadas pela própria lei mantêm uma relação objetiva com as *operações de crédito* expressamente referidas pelo art. 29, III, não restam dúvidas de que esse vínculo deve ser perquirido pelo intérprete ao pretender tratar determinada operação como *assemelhada* àquelas expressamente arroladas.

Com diz Geraldo Ataliba:

“Tanto é operação de crédito o levantamento direto de um empréstimo em dinheiro, quanto a aquisição de bens e serviços para pagamento a médio ou longo prazo.

As pessoas públicas recorrem aos empréstimos, realizando operações de crédito.

Conforme se expõe detidamente, em outra passagem deste estudo, não deixa de ser uso do crédito público a compra, pelo poder público, de bens ou serviços mediante contrato para pagamento em parcelas, ou “em prestações”, como vulgarmente se costuma dizer, a médio ou longo prazo.

Porque é a mesma coisa – como mesmo é o resultado – tomar dinheiro, de que se não dispõe por empréstimo –, para adquirir um bem ou serviço de terceiro e proceder à mesma aquisição, diretamente do fornecedor de bens ou serviços, sem dispor do

69. Cf. Resolução do Senado Federal 43, de 2001, que “dispõe sobre as operações de crédito interno e externo dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive concessão de garantias, seus limites e condições de autorização, e dá outras providências”.

numerário necessário. E em ambos os casos, é ao crédito que o poder público recorre, realizando dois negócios ao mesmo tempo”.⁷⁰

As citadas equiparações adotadas pela LRF bem revelam que o legislador não pretendeu conferir margem de discricionariedade ao intérprete, para alcançar pela definição legal de *operações de crédito* situações dessemelhantes daquelas referidas até mesmo como “equiparadas”. Feita essa delimitação material, não há que se pretender sua extrapolação. Mesmo diante de uma miríade de operações que poderiam ser vistas como *operações de crédito* – não apenas aquelas expressas na LRF, mas também as “as-semelhadas” – é defesa a inclusão, dentre as *operações de crédito*, de operações que não se apresentam como equivalentes.

O art. 35 é um dos pontos mais polêmicos da LRF, na medida em que afeta a capacidade de financiamento pelos entes federativos, repercutindo de modo especial sobre Estados e Municípios.⁷¹ Contudo, essas normas gerais, mormente a LRF, devem receber interpretação conforme a Constituição, sob pena de violação dos princípios constitucionais, como o princípio do pacto federativo.

A análise da possibilidade de modificação de determinadas condições dos contratos de refinanciamento impõe o estudo das vedações veiculadas pelo art. 35 da LRF (LC 101, de 04.05.2000), reproduzido anteriormente, além da afirmação de que o princípio privatístico do *pacta sunt servanda* deve ser mitigado em face do princípio do art. 43 da CF, pelo vínculo com o dever de assegurar tratamento de juros favorecidos como forma de redução das desigualdades regionais.

Durante os últimos anos da década de 90, diversas medidas foram adotadas para contenção do gasto público e saneamento das dívidas dos entes estatais brasileiros.⁷² Foi nesse contexto de reversão de *deficits* públicos de Estados e Municípios que diversos contratos foram firmados com a União, com refinanciamento das dívidas dos demais entes da Federação.

O art. 35 da LRF visa ao equilíbrio federativo e à garantia da uniformidade de tratamento da União em relação aos Estados e Municípios na *realização de operações de crédito*, ainda que sob a forma de *novação, refinanciamento ou postergação de dívida*

70. ATALIBA, Geraldo. *Empréstimos públicos e seu regime jurídico*. São Paulo: Ed. RT, 1973. p. 42.

71. “São comuns os fundos estaduais de auxílio e de desenvolvimento de Municípios, através dos quais os Estados atuam (indiretamente) nas atividades locais e em matérias de competência municipal. O art. 35 veda expressamente, entre outras, as operações dessa natureza” (PEREIRA, César A. Guimarães. O endividamento público na lei de responsabilidade fiscal. *Revista de Diálogo Jurídico*, Salvador, n. 10, p. 37, jan. 2002).

72. Nesse período, “a política econômica do governo passou a se apoiar no tripé câmbio flu-tuante, metas de inflação e de superávit primário para as contas públicas global” (SIQUEIRA, Jorge Cesar. *Dívida pública brasileira 1995-2005: alongamento e perfil de indexação*. Mestrado em Economia Política, PUC, São Paulo, 2007. p. 40). Cf. TORMIN, Sérgio. *Deficit público, dívida pública e crescimento econômico: uma análise do período pós-real*. Dissertação (Mestrado). São Paulo: PUC, 2008. p. 68.

contraída anteriormente (âmbito material), ao vedar sua prática “entre um ente da Federação, diretamente ou por intermédio de fundo, autarquia, fundação ou empresa estatal dependente, e outro, inclusive suas entidades da administração indireta” (âmbito subjetivo).⁷³ A restrição contida nesse preceito delimita os limites da competência da União e institui um dever de uniformização de conduta, para evitar tratamentos discriminatórios contra certas unidades federadas.⁷⁴ Por conseguinte, dentro do âmbito material do que a LRF qualifica como *operações de crédito*, a vedação se impõe.

Logo, a única interpretação do art. 35 da LRF conforme a Constituição é aquela exposta antes, de modo a não se vedar a possibilidade de revisão da taxa de juros e do limite do dispêndio nos contratos de refinanciamento, quando estes se encontrem em evidente situação de desvantagem, até por atenção ao quanto prescreve o art. 43, da Constituição, como forma de evitar desigualdades geradas por contratos em vigor entre os entes federados. Afinal, acaso se pretendesse estender a noção de *operações de crédito*, para abranger também a mera revisão da taxa de juros ou do limite de dispêndio, estar-se-ia extrapolando os preceitos do art. 35 da LRF (relativos a procedimentos equivalentes), e, assim, suprimindo a autonomia de ente da Federação, pois, independentemente da conjuntura econômica, este ficaria obrigado a arcar com os “serviços da dívida”, na forma originalmente contratada, em desfavor do cumprimento dos ditames constitucionais, sobretudo quanto à prestação de serviços essenciais à população. Não há dúvidas de que tal situação, decorrente de interpretação extensiva do art. 35 da LRF, atentaria contra o pacto federativo.

8. Controles internos e externos das despesas públicas na Constituição Financeira

A definição, classificação e a própria demarcação do regime constitucional e de leis complementares (na função de “normas gerais”) sobre “despesa pública”, por si só, equivalem a relevantes medidas de controle, quanto à certeza e segurança jurídica que informam a previsibilidade e transparência para o sistema da atividade financeira do Estado. Todo o esforço de legalidade da despesa pública orienta-se para o controle funcional do poder financeiro do Estado. Contudo, ao lado dessas medidas qualificadoras, classificadoras e ordenadoras da despesa pública, encontram-se as normas e

73. “Dentre as diretrizes da LRF está a de manter o equilíbrio federativo. Tendo em vista a possibilidade de os entes da Federação, ao realizarem operações de crédito entre si, causarem distorções nesse equilíbrio, estabeleceu-se a proibição desse tipo de operação” (CONTI, José Maurício. art. 32 a 39. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder (org.). *Comentários à lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 233).

74. No entendimento de Regis de Oliveira: “Ressalte-se que o que a lei vedou foi *operação de crédito*. Nada mais. Logo, não há qualquer impedimento que se renegocie dívida junto ao INSS ou a dívida do FGTS... Seria absurda a solução contrária, mesmo porque agrediria a própria noção de pessoa jurídica na liberdade de seu comportamento. A lei foi bastante clara ao vetar o endividamento excessivo, que torne inviável o ente federal” (OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Responsabilidade fiscal*. 2. ed. São Paulo: RT, 2002. p. 80).

princípios dirigidos especificamente para os procedimentos e atividades de controles da atividade financeira do Estado, tanto internos quanto externos.

Ao longo da história das finanças públicas, da legalidade do consentimento ao imposto passou-se ao dever de autorização legislativa das despesas, como controles democráticos da atividade financeira. Este foi o primeiro passo das instituições rumo ao controle da atividade financeira do Estado. Surge, assim, o orçamento como meio de máximo controle da gestão pública pelo Legislativo.⁷⁵ Este é o mais antigo, e quiçá o mais eficiente, meio de controle político externo, e igualmente jurídico, que se tem para a vigilância dos gastos estatais.

O Estado Democrático de Direito deve submeter-se aos controles da sua atividade financeira em toda a sua extensão, segundo procedimentos democráticos, e contemplar tanto espaço quanto atender às necessidades de minorias, ao cumprir sua função redistributiva. E especialmente porque o orçamento é uma forma de manifestação de poder, segundo as preferências e escolhas de despesas públicas, redistribuições de rendas, intervencionismos ou de financiamento de serviços públicos e de órgãos públicos. Portanto, o orçamento não tem apenas relevância jurídica, mas também política.⁷⁶

Na Constituição Financeira, os controles das despesas públicas integram, dentre outros dispositivos, dispersos entre os arts. 52, 163 a 169, o sistema de fiscalização⁷⁷ contábil, financeira e orçamentária, como se intitula a Seção IX do Capítulo I do Título IV da Constituição (arts. 70 a 75). A Constituição de 1988 assim dispõe:

“Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à *legalidade, legitimidade, economicidade*, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder”.

A Constituição institui, assim, rigoroso modelo de controle financeiro do patrimônio e das despesas públicas em geral, ao longo de toda a cadeia da atividade financeira do Estado.

O conteúdo dos controles sobre despesas públicas concentra-se em torno dos princípios de *legalidade, legitimidade e economicidade*, inclusive quanto à aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

75. Cf. LOEWENSTEIN, Karl. *Teoría de la Constitución*. Barcelona: Ariel, 1979. p. 270.

76. “El Estado constitucional exige algo más que la soberanía colectiva, la división de poderes y la primacía de la ley: implica también la existencia y el ejercicio del control” (VALLES VIVES, Francesc. *El control externo del gasto público – Configuración y garantía constitucional*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2003. p. 133).

77. “Fiscalizar consiste pues, en proceder a una comparación entre el *ser* y el *deber ser*, con el subsiguiente juicio respecto a las dos situaciones contrapuestas” (VALLES VIVES, Francesc. *El control externo del gasto público – configuración y garantía constitucional*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2003. p. 138).

Todo e qualquer controle financeiro, antes de qualquer outro, tem em mira a apuração da *legalidade* ao longo de toda a atividade financeira do Estado, o que abarca tanto a lei institutiva da despesa quanto a autorização orçamentária específica e, bem assim, as leis relativas ao procedimento da despesa, no seu aspecto técnico, e sua inserção no sistema contábil da entidade pública. Por isso, falar de princípio de legalidade e legitimidade, na sua integridade, envolve observância aos princípios da contabilidade pública, todos vertidos em leis próprias.

A Lei 4.320, de 17 de março de 1964, ao tratar da Contabilidade Orçamentária e Financeira, no art. 90, prescreve que

“a contabilidade deverá evidenciar, em seus registros, o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada, à conta dos mesmos créditos, e as dotações disponíveis”.

Em seguida, o art. 91 esclarece que “o registro contábil da receita e da despesa far-se-á de acordo com as especificações constantes da Lei de Orçamento e dos créditos adicionais”. E, no art. 93, que “todas as operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidas na execução orçamentária, serão também objeto de registro, individualização e controle contábil”. Portanto, a fiscalização operacional⁷⁸ compreende necessário exame da legalidade dos lançamentos e procedimentos efetivados, quanto aos regimes jurídicos e decisões administrativas em torno do montante dos créditos orçamentários, a despesa empenhada e pagamentos realizados, à conta dos mesmos créditos e das dotações disponíveis.

Como dito, o ato de fiscalização atua no exame de *legalidade*,⁷⁹ mas também de *legitimidade* e *economicidade* das despesas públicas, subvenções e renúncia de receitas.

O *controle de legitimidade* é realizado sobre a conduta do administrador público, quanto à conformidade com as finalidades e o atingimento dos fins constitucionais do Estado, por meio das despesas públicas.⁸⁰ Entenda-se por *legitimidade* o controle de

78. “Tan importantes como los ingresos y gastos presupuestarios, lo son los objetivos y programas que hay detrás de las partidas presupuestarias, es decir, las previsiones de cumplimiento de unas funciones. De esta forma, una fiscalización completa exige no sólo la comprobación de que las cuentas son legalmente correctas, sino también, y sobre todo, que los objetivos previstos se han conseguido” (VALLES VIVES, Francesc. *El control externo del gasto público – configuración y garantía constitucional*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2003. p. 138). Cf. BLIACHERIENE, Ana Carla. *Controle dos atos administrativos que impactam no patrimônio econômico-financeiro do Estado*. Tese (Livre-Docência). São Paulo: USP, 2012. p. 227 e ss.

79. Conforme a Lei 4.320, de 17.03.1964: “Art. 77. A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente”.

80. “A *legitimidade* tem a ver com a eficiência na aplicação dos recursos. Difere da mera legalidade, que é a conformidade vertical com a norma constitucional. A legitimidade é muito mais que isso. Diz respeito à circunstância de estar ou não o dispêndio público sendo aplicado onde ele se faz necessário. É a consagração da seriedade e da correção da eleição dos valores estampados no ordenamento jurídico. Não pode o administrador público ter ‘qualquer’ conduta. Válida é apenas aquela aferida como a melhor. Dentre as opções que tem o agente

coerência entre os programas dos planejamentos ou plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e leis orçamentárias,⁸¹ com vinculação à Constituição e com aqueles fins do Estado, segundo uma avaliação de eficácia e de eficiência (art. 74, II, da CF).

A formulação dos contratos e realização das prestações devem ser coerentes com os motivos que os justificaram e, estes, com a Constituição e demais critérios de apuração da sua conformidade com a natureza financeira e situação econômica do órgão responsável. Portanto, o grau de vinculação da “legitimidade” é máximo, sem qualquer discricionariedade para apuração de natureza política alheia ao âmbito normativo.

No que tange à *economicidade*, este valor deve ser buscado permanentemente, para redução de custos, para que a Administração possa, pelos meios menos gravosos, atingir seus objetivos na maior abrangência possível, de modo adequado à realização da atividade administrativa, com prestação do serviço público ou aquisição de bens para compor seu patrimônio ou as necessidades públicas.

E como todo incentivo ou isenção tributária tem expressão de renúncia de receita, o que equivale a gasto público (*tax expenditure*), à semelhança de subvenções, é absolutamente lógico que se verifique o necessário controle sobre essas modalidades. Como diz Regis de Oliveira,

“As *subvenções* são auxílios que o Poder Público concede a entidades públicas ou privadas sem finalidade lucrativa, para ajudá-las na consecução de finalidades tidas como relevantes ou de interesse público pelo Estado. Deve haver a fiscalização da destinação das verbas públicas atribuídas no orçamento a tais entidades”.⁸²

Como *sujeitos passivos das atividades de fiscalização e controle*, encontram-se todos aqueles que mantenham relação direta com recursos públicos, assim entendidos os que suportam a atividade de controle do poder público, ou seja, todos os órgãos e respectivas autoridades da Administração, direta e indireta, deverão submeter-se a idênticos controles, além daquelas pessoas que recebam recursos públicos para custeio de pessoal ou de despesas gerais (Parágrafo único do art. 7.º da CF: “*Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumo obrigações de natureza pecuniária*”). Desse modo, o rol das pessoas previstas no art. 4.º do Dec.-lei 200, de 25.02.1967, a União, seus ministérios, suas autarquias, fundações e aquelas pessoas beneficiárias de recursos públicos, foi consideravelmente expandido, quanto aos que se encontram submetidos ao referido regime de controle. É

político ele não pode escolher a pior. Nem a apenas razoável, mas aquela através da qual irá atingir os interesses públicos. Daí se pode aferir a legitimidade de seu comportamento” (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Gastos públicos*. São Paulo: Ed. RT, 2012. p. 170 e ss).

81. Conforme a Lei 4.320, de 17 de março de 1964: “Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá: (...) III – o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços”.

82. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 5. ed. São Paulo: Ed. RT, 2013. p. 494.

o caso das organizações sem fins lucrativos e outros, que passaram, com a Constituição de 1988, a ter o dever de prestação de contas.⁸³

A contabilidade pública tem o dever de controle⁸⁴ dos créditos de recursos e despesas relativas à execução do orçamento de cada órgão, ao que a referida lei não deixa dúvida: “Art. 83. A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados”. E o alcance dessa regra será coincidente com aquilo que dispõe o parágrafo único do art. 70 da CF.

A *fiscalização financeira* constitui-se pelo controle do fluxo entre receitas e despesas, segundo as destinações orçamentárias. A fiscalização tem o propósito de comprovar, revisar, averiguar. No direito financeiro, consiste na atividade de controle sobre os atos que integram a atividade financeira do Estado, relativos à aplicação da lei e que definem os procedimentos de gestão, sob os aspectos formais, materiais e finalísticos (*performance*), além da legitimidade e economicidade.

Por *fiscalização patrimonial*, tem-se como objeto o patrimônio do ente do federalismo, assim entendido o conjunto de bens pertencentes ao Estado, nas suas eventuais mutações, com vistas ao permanente controle dos bens públicos. A Lei 4.320, de 17.03.1964, assim esclarece: “Art. 94. Haverá registros analíticos de todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração”. E prescreve ainda um princípio de universalidade do controle sobre o patrimônio, nos seguintes termos: “Art. 95. A contabilidade manterá registros sintéticos dos bens móveis e imóveis”; “Art. 96. O levantamento geral dos bens móveis e imóveis terá por base o inventário analítico de cada unidade administrativa e os elementos da escrituração sintética da contabilidade”; “Art. 97. Para fins orçamentários e determinação dos devedores, ter-se-á o registro contábil das receitas patrimoniais, fiscalizando-se sua efetivação”.

83. “A Constituição anterior não esclarecia quem estava obrigado à prestação de contas. Entendia-se, então, que apenas se sujeitavam à determinação constitucional as entidades da administração direta e as autarquias. Muitas foram as lutas para que todos aqueles que, de alguma forma, tocassem no dinheiro público ficassem obrigados à prestação de contas. A expressão utilizada pela Constituição Federal é bastante ampla, de forma a alcançar toda e qualquer pessoa, física ou jurídica, que de algum modo vê passar por suas mãos, seja diretamente, seja a título de subvenção, auxílio ou qualquer outra forma de ajuda, dinheiros ou valores públicos. Ninguém, genericamente, escapa da obrigação de prestar contas aos agentes públicos competentes ou ao Tribunal de Contas, tal como se verá posteriormente” (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 5. ed. São Paulo: Ed. RT, 2013. p. 507).

84. “Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.”

8.1 Controle interno

No processo de fiscalização, o *controle interno* é imprescindível para a plena legalidade e moralidade administrativa, ao lado do controle externo, e nunca excludente ou supletivo deste.

Controle interno, segundo o art. 70 da CF equivale ao que se opera mediante o *sistema interno de cada Poder*. Por isso, o art. 74 assim qualifica o conteúdo desse controle:⁸⁵

“Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: I) avaliar o *cumprimento das metas previstas no plano plurianual*, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; II) *comprovar a legalidade* e avaliar os resultados, quanto à *eficácia e eficiência*, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; III) exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; IV) apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional. § 1.º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária”.

Para atender aos procedimentos de fiscalização e controles, tanto internos quanto externos, a Constituição prescreve o dever de prestação de contas, que veio insculpido no art. 78 da CF, nos seguintes termos: “Além da prestação ou tomada de contas anual, quando instituída em lei, ou por fim de gestão, poderá haver, a qualquer tempo, levantamento, prestação ou tomada de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos”. Por este requisito, segundo a situação de cada poder ou órgão, a tomada ou prestação de contas corrobora o dever de permanente eficácia dos princípios republicanos, na proteção do patrimônio público.

8.2 Controle democrático e popular e o papel da garantia da imprensa livre

Uma novidade da Constituição de 1988 foi intensificar a *participação popular*, o que significa verdadeiro fortalecimento da democracia, com especial evidência na matéria financeira e orçamentária.

85. Dec.-lei 200, de 25.02.1967: “Art. 13 O controle das atividades da Administração Federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente: a) o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado; b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares; c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria. Art. 14. O trabalho administrativo será racionalizado mediante simplificação de processos e supressão de controles que se evidenciarem como puramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco”.

No âmbito da Constituição Financeira, dentre outros, o mais importante elemento revelador da democratização do procedimento financeiro foi a atribuição do direito de participação popular no controle do gasto público, uma das mais importantes novidades da legitimidade democrática da Constituição Financeira, prescrita no art. 74, § 2.º, pelo qual qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

Como corolário dessa competência popular, tem-se a fiscalização da atuação dos órgãos do Estado como dever de toda a sociedade, tanto por aqueles afetados diretamente quanto por qualquer outro cidadão que tenha ciência de qualquer vício na formação das receitas, na realização dos gastos ou nos procedimentos de controle em torno da atividade financeira do Estado.

Não é de hoje que o controle da opinião pública é relevante em questões de natureza financeira. Veiga Filho já observava, ao seu tempo, que, dentre todos, o mais importante fundamento é o da *imprensa livre*. Este princípio consagrado na Constituição é de notável importância para apurar casos de empregos indevidos de recursos públicos.⁸⁶ De fato, este controle social reveste-se de notável valor, como um direito fundamental de máxima efetividade, cuja aplicação tem sido sobremodo frutífera em nosso País.

Destarte, a combinação entre o controle da atividade financeira do Estado e apuração de responsabilidades dos gestores públicos, mediante participação popular e a atuação contínua e permanente da imprensa livre, caracterizam a mais importante manifestação da democracia, o que não pode ser objeto de cerceamento de nenhuma espécie, mas permanentemente estimulada, dentro dos limites ditados pela Constituição e sob os limites da ética.

8.3 Controle externo

Por fim, temos o *controle externo*, a envolver todos os demais controles, diversos daqueles internos ao órgão controlado, que deve ser eficaz, eficiente e transparente.⁸⁷

Dentre outros, o principal órgão de controle externo é o Poder Legislativo. Em geral, persiste aqui também um controle político, que se caracteriza como um juízo de conveniência e oportunidade sobre as escolhas do Governo, com ênfase naquele que

86. “Garantias constitucionais e administrativas da despesa pública. A principal garantia constitucional em matéria de despesa pública está, sem dúvida, na crítica feita pela imprensa, cuja liberdade é uma das máximas consagradas pelo direito público moderno” (VEIGA FILHO, João Pedro da. *Manual da ciência das finanças*. 4. ed. São Paulo: Monteiro Lobato, 1923. p. 28).

87. Cf. FERREIRA, Pinto. *Comentários a constituição brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1992. vol. 3, arts. 54 a 91; SIMÕES, Edson. *Tribunais de contas*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. vol. 2, p. 234-311; VALLES VIVES, Francesc. *El control externo del gasto público – configuración y garantía constitucional*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2003. p. 129.

se realiza na oportunidade do orçamento, tanto sobre prestação de contas e dados relativos a exercícios anteriores, quanto mediante cortes ou modificações sobre a proposta orçamentária, por emendas parlamentares e outros. Mas não só. Persistem controles concomitantes à execução do orçamento e tudo o que diz respeito ao correto e adequado cumprimento das leis em matéria de finanças públicas. E, para tanto, o Poder Legislativo conta com o apoio permanente do Tribunal de Contas.

O Tribunal de Contas resguarda o interesse público da coletividade⁸⁸ pela máxima rigidez e controle das contas e das despesas públicas, na proteção do patrimônio público, em conformidade com a legalidade e com as leis orçamentárias. Este é o limite material do Tribunal de Contas.

Esta escolha do Constituinte, para o *controle externo*, de atuação do Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao lado daquele controle popular, evidencia o monopólio do controle democrático sobre as contas públicas e realização do gasto público, numa formulação coerente com os valores do Estado Democrático de Direito.

8.3.1 O Tribunal de Contas

Na história constitucional brasileira, o controle externo mediante o Tribunal de Contas acompanha a república desde a Constituição de 1891 (art. 89), no que foi seguida pelas Constituições de 1934 (arts. 99 a 102), de 1937 (art. 114), de 1946 (arts. 76 e 77), de 1967 (arts. 71 a 73) e pela Emenda 1/1969 (arts. 70 a 72).⁸⁹

88. A exemplo da França, não há por que negar o caráter jurisdicional ao Tribunal de Contas: “Les délibérations sont collégiales et assurées par des magistrats dont l’indépendance et l’immovibilité sont garanties par la loi et par une tradition ancienne et le Parquet général près la Cour des comptes n’a aucun pouvoir de classement des affaires: il donne son interprétation du droit qui ‘éclaire’ mais ne lie pas les magistrats. La faculté de récusation du juge est ouverte au justiciable qui dispose de tous les droits de la défense (constitution d’avocat) et un double degré de juridiction est garanti. L’autorité de la chose jugée est attachée aux décisions des juridictions: l’existence d’une jurisprudence est une garantie de sécurité juridique pour le justiciable qui sait comment la loi s’interprète. (...) L’égalité des justiciables est complète: tout comptable, de droit comme de fait, est soumis à l’obligation de reddition de compte, qu’il soit simple citoyen ou ministre, s’agissant de gestion de fait” (JOXE, Pierre. *La protection de l’intérêt public. Les missions des juridictions financières [à propos des nouvelles relations entre la Cour et le Parlement]*. *Revue Française de Finances Publiques*, Paris: LGDJ, n. 56, p. 7-26, 1996).

89. A história dos tribunais de contas, no Brasil, tem início ainda no Império, como observa Veiga Filho: “Embora não tivesse sido convertido em lei, cumpre-nos, primeiro, lembrar a proposta da criação de um tribunal de contas, apresentada em 10 de julho de 1845, pelo ministro Manoel Alves Branco, com pleno assentimento da comissão de fazenda da câmara dos deputados. e) Posteriormente os ministerios da fazenda de 1878, 1879, 1888 e 1889, fizeram sentir a conveniencia da criação de um instituto dessa ordem que, na phrase do cons. João Alfredo, garantisse a administração dos dinheiros publicos e fosse o alicerce sobre que se levantasse a fiscalisação parlamentar. Quando no governo provisorio, o’ ministro da fazenda cons. Ruy Barbosa reviveu a ideia da criação de um tribunal de contas e promulgou o decr.

A necessidade de um órgão com competência para fiscalização prévia, concomitante e posterior à realização do orçamento e respectivas despesas é uma garantia republicana do dever de permanente apuração das responsabilidades por parte de todos aqueles que tenham o compromisso de zelar pelo patrimônio público e tenham poderes de gestão sobre recursos, despesas e toda a atividade financeira do Estado.⁹⁰

Não é correto supor que seja, o Tribunal de Contas, um órgão meramente “ancilar”, “preposto” ou “secundário” do Congresso Nacional, no exercício do controle externo, o que se faz a partir de interpretação literal do texto constitucional do art. 71, ao dizer que o controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido *com o auxílio* do Tribunal de Contas da União. O Tribunal não é *preposto* do Legislativo, por cumprir competências hauridas diretamente da Constituição.⁹¹ Na designação de suas competências, deveras, nada confirma qualquer submissão das decisões do Tribunal de Contas à vontade legislativa, excetuadas as hipóteses expressamente mencionadas.

O Tribunal de Contas, apesar de não integrar a estrutura do Poder Judiciário, nem por isso deixa de ser última instância e em matéria de decisão sobre contas públicas e controles relativos ao orçamento. Cuida-se de Tribunal especializado, com função administrativa-jurisdicional, não passível de revisão pelos órgãos judiciários (excetuado caso de inconstitucionalidade, pelo STF). E o próprio STF, na Súmula 342, já reconheceu, no exercício de suas atribuições, poderes para apreciar inconstitucionalidade das leis ou atos do Poder Público. A independência do Tribunal, com competências designadas pela Constituição, sua processualidade,⁹² as garantias dos ministros-conselheiros e

n. 966 A, de 7 de novembro de 1890, no qual estabeleceu as grandes linhas da organização do instituto, sob o regime do exame prévio, com o veto limitado, modelando-o pela lei de 14 de agosto de 1862 em que Quintino Sella, ministro das finanças na Itália, assentou as bases da cõrte das contas daquelle paiz” (VEIGA FILHO, João Pedro da. *Manual da ciência das finanças*. 4. ed. São Paulo: Monteiro Lobato, 1923. p. 19).

90. Cf. KOPS, Guido J. Os ordenadores da defesa pública e a apuração de sua responsabilidade. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Forense, vol. 71, p. 29-49, jan.-mar. 1963.

91. Corretamente, Ayres Britto bem afasta essa noção de órgão auxiliar, no sentido de subalternidade funcional ou hierarquia inferior: BRITTO, Carlos Ayres. O regime constitucional dos Tribunais de Contas. In: SOUSA, Alfredo José de; FRANCO, Antonio de Sousa. *O novo tribunal de contas: órgão protetor dos direitos fundamentais*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005. p. 59-76. Em sentido oposto, para quem “o Tribunal de Contas é preposto do Poder Legislativo, encarregado de fiscalização orçamentária”, além de negar sua função jurisdicional, veja-se: CRETELLA JÚNIOR, José. Natureza das decisões do Tribunal de Contas. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Forense, 1986, n. 166, p. 1-16. Eduardo Gualazzi define suas decisões como “coisa julgada administrativa”, mas na mesma linha adotada pelo Professor Cretella Júnior, a saber: GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho. *Regime jurídico dos tribunais de contas*. São Paulo: Ed. RT, 1992. p. 205; COSTA, José Rubens. Prestação de contas dos governos estaduais. Elegibilidade/inelegibilidade. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, vol. 208, p. 83-110, abr.-jun.

92. Súmula Vinculante 3, do STF: “Nos processos perante o Tribunal de Contas da União asseguram-se o contraditório e a ampla defesa quando da decisão puder resultar anulação

outros efeitos, de se ver, concorrem para confirmar sua natureza de órgão com função jurisdicional.⁹³

O STF (ADI 849-8 MT, Pleno, Min. Celso de Mello, 1993), ao examinar a distinção entre o regime do inciso I do art. 71, no qual o Tribunal de Contas deve submeter seus pareceres ao Poder Legislativo, como no caso de apreciação das contas prestadas anualmente pelo Chefe do Executivo, e o tratamento atribuído ao inciso II do art. 71, quanto a “julgar” as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, firmou entendimento que somente no primeiro a decisão tem mero caráter de pronunciamento opinativo, porquanto a decisão caberá sempre ao Legislativo. Em todos os demais, “consiste no exercício de típica atribuição deliberativa”, dada a prerrogativa de “julgar”, ainda que administrativamente, as contas, o que desvela a função jurisdicional-administrativa.

O Tribunal de Contas deve atuar de forma a mais ampla e aprofundada possível, nos limites das suas competências.⁹⁴ Ou, na precisa síntese de Pinto Ferreira, notável constitucionalista pernambucano: “O Tribunal de Contas aplica o direito a casos concretos. Não é um órgão *judiciário*, porém exerce funções *jurisdicionais*”.⁹⁵ É, portanto, indiscutível a função jurisdicional desempenhada pelo referido Tribunal.

Para bem esclarecer, ao examinarmos suas competências (art. 71), ver-se-á que o Tribunal de Contas desempenha funções jurisdicionais, quando, de forma isenta, aprecia ou julga contas dos entes administrativos (incisos II e VIII a X),⁹⁶ em caráter

ou revogação de ato administrativo que beneficie o interessado, excetuada a apreciação da legalidade do ato de concessão inicial de aposentadoria, reforma e pensão”.

93. Cf. RODRIGUES, Eurico. Tribunais de Contas. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Forense, vol. 59, p. 1-25, jan.-mar 1960; RIBEIRO, Manuel. Atividade jurisdicional dos Tribunais de Contas. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, vol. 68, p. 50-59, abr.-jun. 1962.

94. De igual sentir: “A interpretação dos incisos IV e II do art. 71 da Constituição Federal deve ser a mais generosa possível, de forma a propiciar condições de ampla fiscalização sobre todo e qualquer gasto praticado por qualquer agente ordenador de despesa. Logo – é a conclusão a que se chega –, o Tribunal de Contas é competente para o exame detalhado de todo e qualquer gasto que envolve dinheiro público. Sem limites e sem peias” (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Gastos públicos*. São Paulo: Ed. RT, 2012. p. 147). Cf. LEAL, Victor Nunes. Valor das decisões do Tribunal de Contas. *Problemas de direito público*. Brasília: Imprensa Nacional, 1999. p. 223-239.

95. FERREIRA, Pinto. *Comentários à constituição brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1992. vol. 3, arts. 54 a 91, p. 391.

96. “Art. 71. (...) I – apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento; II – julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público. (...) VIII – aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional

terminativo, sem prejuízo das *funções administrativas e investigatórias*, nos casos de fiscalização, inspeções, auditorias, controle de legalidade de contratações de pessoal (incisos III a VII e XI). E, a tanto, que, afora o caso do inciso I, suas decisões têm força vinculante. Ao mais, os débitos ou multas por ele aplicados terão eficácia de *título executivo* (§ 3.º do art. 71 da CF). Uma eficácia *iuris tantum*, porém, que não afasta eventual exame do Poder Judiciário quanto à forma e outros aspectos que não integrem o mérito da decisão, ou a própria execução.⁹⁷

O papel do Tribunal de Contas será sempre aquele definido pelo art. 70 da Constituição, para efetuar controles de *legalidade, legitimidade e economicidade* da atividade financeira do Estado. É vedado ao Tribunal de Contas, porém, invadir o “mérito administrativo”,⁹⁸ para substituir-se ao gestor público ou ao próprio Congresso Nacional, quanto às escolhas públicas realizadas. A autocontenção se impõe em face da “escolha pública”. Esta conclusão decorre da prevalência da harmonia entre os poderes, no exercício das competências constitucionais.

O Tribunal de Contas, não resta dúvidas, exerce o papel de controle de contas públicas segundo equivalentes garantias jurisdicionais e, portanto, deve ser considerado não apenas um órgão constitucional essencial ao Estado,⁹⁹ mas especialmente um típico órgão com funções jurisdicionais, nos limites das suas competências.

ao dano causado ao erário; IX – assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade; X – sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal.”

97. FERRAZ, Sérgio. A execução das decisões dos Tribunais de Contas: algumas observações. In: SOUSA, Alfredo José de (org.). *O novo tribunal de contas: órgão protetor dos direitos fundamentais*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005. p. 213-224; FERRAZ, Luciano. Poder de coerção e poder de sanção dos tribunais de contas: competência normativa e devido processo legal. *Interesse Público*, n. 14, p. 184-191.

98. Diversamente, veja-se: CITADINI, Antonio Roque. *O controle externo da administração pública*. São Paulo: Max Limonad, 1995. p. 18 e ss. O STF, porém, orienta-se para afastar o exame de mérito. Veja-se, como exemplo: “Ementa: Constitucional. Administrativo e financeiro. Tribunal de contas. Norma local que obriga o tribunal de contas estadual a examinar previamente a validade de contratos firmados pela Administração. Regra da simetria. Inexistência de obrigação semelhante imposta ao Tribunal de Contas da União. 1. Nos termos do art. 75 da Constituição, as normas relativas à organização e fiscalização do Tribunal de Contas da União se aplicam aos demais tribunais de contas. 2. O art. 71 da Constituição não insere na competência do TCU a aptidão para examinar, previamente, a validade de contratos administrativos celebrados pelo Poder Público. Atividade que se insere no acervo de competência da Função Executiva. 3. É inconstitucional norma local que estabeleça a competência do tribunal de contas para realizar exame prévio de validade de contratos firmados com o Poder Público. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada procedente. Medida liminar confirmada” (ADI 916/MT, Pleno, rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 02.02.2009).

99. “O Tribunal de Contas tem dignidade constitucional e competência própria, insuprimível por quem quer que se ja e insubstituível por qualquer outro órgão ou poder. A partir daí tem de se agigantar como um dos órgãos constitucionais do exercício do poder para interferir

Não pode ser considerado órgão político ou legislativo, até porque, quando cabível o controle político, a própria Constituição transfere de volta ao Congresso Nacional,¹⁰⁰ como se vê nas atribuições da Comissão Mista de Deputados e Senadores (art. 72 da CF). São as competências atribuídas constitucionalmente que o qualificam como órgão dotado de função jurisdicional, sem qualquer ontologia ou recurso a medidas subjetivas. Ainda que se identifique no âmbito de funções “administrativas”, isso não impede que se identifique a função jurisdicional.

No caso dos Estados e Municípios, segundo o art. 75, as normas estabelecidas ao Tribunal de Contas da União aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios, que serão integrados por sete conselheiros. Sobre as contas municipais, prescreve o art. 31 que a fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

9. Considerações finais

O tema da despesa pública comportaria ainda múltiplas considerações, como seria o caso de temas, como a despesa de pessoal, transferências voluntárias, reservas de contingências, restos a pagar, despesas com exercícios anteriores e o tratamento específico das despesas obrigatórias, como é o caso da saúde, previdência e educação. A complexidade das despesas públicas não é novidade e, a cada segmento, assoma dificuldades para o intérprete do direito financeiro.

Cientes dos desafios do Estado intervencionista, que são os mais variados, agregam-se agora aqueles do cenário global e de interestatalidade. A novidade fica por conta do aumento das despesas, na dependência de mercados externos, a demandar reservas elevadas e contingenciamentos duradouros, mas também despesas destinadas ao exterior, sob um princípio de solidariedade internacional, como o são as contribuições a organismos internacionais ou parcerias com governos estrangeiros.¹⁰¹

Por tudo isso, a gestão da atividade financeira estatal reclama modelos coerentes com essa nova realidade e sempre mais democráticos, para assegurar a consecução dos fins constitucionais do Estado, com proteção das minorias e permanente controle, interno e externo, além de preocupação contínua com os investimentos em favor das gerações futuras, ao que os gastos públicos igualmente devem atender, segundo um direito financeiro intergeracional.

onde e quando for necessário para impedir qualquer desvio de recursos” (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Gastos públicos*. São Paulo: Ed. RT, 2012. p. 147).

100. “O Tribunal de Contas, no Brasil, é o órgão que se manifesta, não só no interesse da moralidade administrativa, mas também no da preservação dos Objetivos pretendidos pelo Congresso quando autorizou despesas e receitas” (BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 85).

101. Cf. TANZI, Vito; SCHUKNECHT, Ludger. *Public spending in the 20th century: a global perspective*. New York: Cambridge, 2004. 291 p.

XI

BIBLIOGRAFIA

- ABBAMONTE, Giuseppe. Federalismo e partecipazione nella costituzione. In: VEGA, Maurício A. Plazas (coord.). *Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario*. Napoli – Bogotá: Jovene, 2011. vol. 4.
- _____. *Principios de derecho de la hacienda pública*. Trad. Sandra Cardona. Bogotá: Temis, 2009.
- ABENDROTH, Wolfgang. El Estado Social de derecho democrático y social como proyecto político. In: ABENDROTH, Wolfgang; FORSTHOFF, Ernst; DOEHRING, Karl. *El estado social*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1986.
- ABIGNENTE, Angelo. Il contributo di Rudolf Smend ed Hermann Heller al dibattito weimariano su diritto e stato. *Quaderni fiorentini per la storia del pensiero giuridico moderno*, Milano, 1992, n. 21, p. 213-257.
- ACCIOLY, Aristóphanes. *Contribuição de melhoria e valorização imobiliária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1951.
- ADAM, François; FERRAND, Olivier; RIOUX, Rémy. *Finances publiques*. 2. ed. Paris: Dalloz, 2007.
- ADEODATO, João Maurício. *A retórica constitucional: Sobre tolerância, direitos humanos e outros fundamentos éticos do direito positivo*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- _____. *Filosofia do direito: uma crítica à verdade na ética e na ciência (através de um exame da ontologia de Nicolai Hartmann)*. São Paulo: Saraiva, 1996.
- _____. *O problema da legitimidade no rastro do pensamento de Hannah Arendt*. Rio de Janeiro: Forense, 1989.
- AFSCHRIFT, Thierry. Les principes généraux de bonne administration et de sécurité juridique. In: AFSCHRIFT, Thierry (coord.). *L'évolution des principes généraux du droit fiscal*. Bruxelles: Larcier, 2009.
- AFTALIÓN, Enrique R.; VILANOVA, José. *Introducción al derecho*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1988.
- AGUIAR, Afonso Gomes. *Tratado da gestão fiscal*. Belo Horizonte: Fórum, 2011.
- AGUILLAR, Luis F. (coord.). *Política pública*. Madrid: Siglo XXI, 2010. 175 p.
- AHUMADA, Guillermo. *Tratado de Finanzas Publicas*. Cordoba: Assandri, 1948. vol. 1.
- ALBERTÍROVIRA, Enoch. Criterios constitucionales de la intervención pública en la economía: La Constitución económica. *XVII Jornadas de la Asociación de Letrados del Tribunal Constitucional*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2012.
- _____. *Federalismo y cooperación en la República Federal Alemana*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1986.
- ALBI, Emilio; GONZÁLEZ-PÁRAMO, José Manuel; ZUBIRI, Ignacio. *Economía Pública I: Fundamentos, presupuesto y gasto, aspectos macroeconómicos*. Barcelona: Ariel, 2004.
- ALCHOURRON, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Análisis lógico y derecho*. Madrid: CEC, 1991.
- _____; _____. *Normative systems*. New York: Springer-Verlag, 1971.

- _____; _____. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. Buenos Aires: Astrea, 1993.
- ALÉM, Ana Cláudia; GIAMBIAGI, Fabio. *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil*. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2000.
- ALESSI, Renato. *La responsabilità della pubblica amministrazione*. 3. ed. Milano: Giuffrè, 1955.
- ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.
- ALLAN, Charles M. *La teoría de la tributación*. Madrid: Alianza, 1974.
- ALLEN, Richard; RADEV, Dimitar. *Extrabudgetary Funds*. Washington: FMI, 2010.
- ALMEIDA, Guilherme Henrique de La Rocque. *Controle das transferências financeiras da União*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.
- ALMEIDA, Maria Herminia Tavares de. Recentralizando a federação? *Revista de Sociologia e Política*, Curitiba: 2005, n. 24, 29-40
- ALMEIDA JÚNIOR, João Mendes de. *Noções ontológicas de estado, soberania, autonomia, federação e fundação*. São Paulo: Saraiva, 1960.
- ALONSO GONZALEZ, Luis Manuel. Las deudas de la Administración y el principio de estabilidad presupuestaria. *Revista española de derecho administrativo*. Madrid: Civitas, 2004, n. 124, p. 533-552.
- _____. *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*. Barcelona: Marcial Pons, 1995.
- _____. *L'illecito e la responsabilità civile degli enti pubblici*. Milano: Giuffrè, 1972.
- ALTAMIRANO, Alejandro C. *Derecho tributario: teoría general*. Madrid: Marcial Pons, 2012.
- ÁLVAREZ CONDE, Enrique; SOUTO GALVÁN, Clara (org.). *La constitucionalización de la estabilidad presupuestaria*. Madrid: Marcial Pons, 2012.
- AMARAL, Gustavo. *Direito, escassez & escolha*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.
- AMARO CAVALCANTI. *Responsabilidade civil do estado*. Rio de Janeiro: Laemmert, 1957.
- AMATUCCI, Andrea. *El ordenamiento jurídico financiero*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1999.
- _____. *Funzioni e disciplina del bilancio dello stato*. Napoli: Jovene, 1970.
- _____. Intervención de la norma financiera en la economía: Perfiles constitucionales. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Ed. RT, vol. 4, n. 13/14, p. 57-81.
- _____. *L'interpretazione della norma di diritto finanziario*. Napoli: Jovene, 1965.
- _____. L'insegnamento del diritto finanziario. In: UCKMAR, Victor (org.). *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*. Padova: Cedam, 2000.
- _____. (org.). *Trattato di diritto tributario*. Padova: Cedam, 1994.
- _____; D'IPPOLITO, Federico Maria (org.). *Sistema di garanzie e ordinamento tributario*. Napoli: Satura, 2008.
- ANASTOPOULOS, Jean. *Les aspects financiers du fédéralisme*. Paris: LGDJ, 1979.
- ANDRADE, José Maria Arruda de. *Economicização do direito concorrencial*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.
- _____. Hermenêutica da ordem econômica constitucional e o aspecto constitutivo da concretização constitucional. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDFFE*, Belo Horizonte: Fórum, ano 1, n. 1, p. 249-268, mar.-ago. 2012.
- _____. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP, 2006.
- ANGÉLICO, João. *Contabilidade pública*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- _____. *Processamento das receitas e despesas públicas nas prefeituras e autarquias*. São Paulo: Atlas, 1973.

- ANON ROIG, María José. *Necesidades y derechos: un ensayo de fundamentación*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1994.
- ANTONINNI, Euclide. L'utilità della teoria del diritto tributario ed il suo insegnamento – Riflessioni. *Rivista di diritto Finanziario e Scienza delle finanze*, Milano: Giuffrè, ano XLVII, vol. 47, Parte I, p. 201-208, 1988.
- APOSTOLI, Adriana. *La svalutazione del principio di solidarietà*. Crisi di un valore fondamentale per la democrazia. Milano: Giuffrè, 2012.
- ARAÚJO, Eugênio Rosa de. *Direito econômico & financeiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2013.
- ARDANT, Gabriel. *Historie de l'impôt: du XVIII a u XXI siècle*. Paris: Fayard, 1972.
- ARENA, C et alii. *Finanza pubblica contemporanea: studi in onore di Jacopo Tivaroni*. Bari: Gius, Laterza & Figli, 1950.
- ARENDDT, Hannah. *Entre o passado e o futuro*. 4. ed. Trad. Mauro W. Barbosa de Almeida. São Paulo: Perspectiva, 1997.
- ARINO ORTIZ, Gaspar. *Principios de Derecho Público Económico: Modelo de Estado, Gestión Pública, Regulación Económica*. Granada: Comares, 2004.
- ARLERI, Alberto Barettoni. Bilanci pubblici. In: *Digesto delle discipline pubblicistiche*. Torino: Utet, 1987. p. 329-358.
- ARRETCHE, Marta. Federalismo e Igualdade Territorial: Uma Contradição em Termos? DADOS – Revista de Ciências Sociais, Rio de Janeiro: vol. 53, n. 3, 2010, p. 587-620.
- ARRUDA, Brás de Souza. *Preleções de ciência das finanças*. São Paulo: Linotechnology, 1937.
- ARTONI, Roberto. *Lezioni di Scienza delle Finanze*. 7. ed. Torino: Il Mulino, 2010.
- ASSONI FILHO, Sérgio. A lei de responsabilidade fiscal e o federalismo fiscal. In: CONTI, José Mauricio (org.). *Federalismo fiscal*. Barueri: Manole, 2004. p. 223-262.
- _____. *Crédito público e responsabilidade fiscal*. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2007.
- ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de ciência das finanças: direito financeiro e tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1969. 324 p.
- _____. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Ed. RT, 1991.
- _____. *Empréstimos públicos e seu regime jurídico*. São Paulo: Ed. RT, 1973.
- _____. *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1978. vol. 1.
- _____. Federação. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Ed. RT, n. 66, p. 35-44, abr.-jun. 1987.
- _____. *Hermenêutica e sistema constitucional tributário: interpretação no direito tributário*. São Paulo: Forense/Educ, 1975.
- _____. Imposto sobre serviços: competência tributária é, eminentemente, legislativa – matéria constitucional – função das normas gerais de direito tributário – ampla autonomia tributária do município – tributação dos serviços de vigilância bancária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Ed. RT, vol. 10, n. 35, p. 68-93, 1986.
- _____. *Instituições de direito público e república*. São Paulo: USP, 1984.
- _____. Justiça formal, justiça substancial e traços diferenciais entre ciência das finanças e direito financeiro. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Ed. RT, ano 2, n. 7, p. 201-207, jan.-mar. 1969.
- _____. Lei Complementar em Matéria Tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Ed. RT, n. 48, p. 84-106, 1989.
- _____. *Lei complementar na Constituição*. São Paulo: Ed. RT, 1971.
- _____. *Natureza jurídica da contribuição de melhoria*. São Paulo: Ed. RT, 1964.
- _____. *Noções de direito tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1964.

- _____. *Normas gerais de direito financeiro e regime jurídico das autarquias*. São Paulo: Fundação de Amparo à Pesquisa, 1965.
- _____. Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos estados e municípios: limites à norma geral – Código tributário nacional. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Ed. RT, n. 10, p. 46-80, out.-dez.
- _____. Normas gerais de direito financeiro. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: FGV, vol. 82, p. 26-37.
- _____; GIULIANI FONROUGE, Carlos M.; *Conceitos de direito tributário*: São Paulo: LAEL, 1973.
- _____. *República e Constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- _____. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Ed. RT, 1968.
- ATCGABAHIAN, Adolfo. I principi del sistema di bilancio dello Stato e la sua applicazione. In: VEGA, Maurício A. Plazas (coord.). *Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario*. Napoli – Bogotá: Jovene, 2011. vol. 3.
- AUBY, Jean-Bernard. *La décentralisation et le droit*. Paris: LGDJ, 2006.
- AUBY, Jean Marie; DUCOS-ADER, Robert. *Droit public: droit financier, droit fiscal*. Paris: Sirey, 1969.
- AUSTIN, John. *Delimitazione del campo della giurisprudenza*. Bologna: Il Mulino, 1995.
- BACHOF, Otto. *Normas constitucionais inconstitucionais?* Trad. José Manuel M. Cardoso da Costa. Coimbra: Livraria Almedina, 1994.
- BALEEIRO, Aliomar. *Alguns andaimos da Constituição*. Rio de Janeiro: Livraria Principal, 1950.
- _____. *Cinco aulas de finanças e política fiscal*. Salvador: Publicações da Universidade da Bahia, 1959.
- _____. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1992.
- _____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*: Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- _____. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- _____. A crise financeira do federalismo. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, Belo Horizonte: UFMG, n. 28, p. 77-111, 1970.
- _____. Estados, discriminação de rendas e reforma constitucional. *Revista de Direito Administrativo*, n. 30, p. 11-27, out./dez. 1952.
- _____. O direito financeiro na Constituição de 1967. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Ed. RT, vol. 3, n. 11, p. 149-171, jan./mar. 1970.
- _____. *Tributação e a imunidade da dívida pública*. Salvador: Livraria e Editora Baiana, 1939.
- BALERA, Wagner. *Sistema de seguridade social*. São Paulo: Ed. LTr, 2000.
- BALLADORE PALLIERI, Giorgio. *Dottrina dello Stato*. 2. ed. Padova: Cedam, 1964.
- BAPTISTA, Antonio Sergio. Lei de Responsabilidade Fiscal: Preservação do patrimônio público; concessão de serviço público; indenização em ações da concessionária; conceituação da receita decorrente da alienação. *Boletim de Direito Municipal*, São Paulo, vol. 17, n. 1, p. 4-6, jan. 2001.
- BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Teoria geral do federalismo*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- _____. Novos rumos do federalismo. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Ed. RT, n. 65, p. 5-26, jan.-mar. 1983.
- _____. *O princípio da subsidiariedade: conceito e evolução*. Belo Horizonte: FDUFG, 1995.
- BARBERIS, Mauro. *Ética para juristas*. Madrid: Trotta, 2006.
- BARBOSA, Rui. *Atos inconstitucionais*. Campinas: Russell, 2003.

- _____. *Atos legislativos: decisões ministeriais e circulares*. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1986.
- _____. *Commentários à Constituição Federal Brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1934. vol. 2.
- _____. *Finanças e política da república*. Rio de Janeiro: Companhia Imprensa, 1892.
- _____. *Obras completas de Rui Barbosa – Impostos interestaduais*. Rio de Janeiro: Ministério da Educação e Saúde, 1986. v. XXIII, t. II.
- _____. *Obras completas – Relatório do Ministro da Fazenda*. Rio de Janeiro: Ministério da Educação e Saúde, 1891. v. XVIII, t. I-III.
- _____. *Obras completas – Queda do Império*. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1947. v. XVI.
- _____. *Obras completas – Trabalhos diversos*. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1991. v. XL, t. VI.
- BARCELLONA, Pietro. *Dallo Stato sociale allo Stato immaginario*. Torino: Bollatti, 1994.
- BARILARI, André. *Le consentement à l'impôt*. Paris: Presses de Sciences PO, 2000.
- BARONE, Enrico. *Principi di economia finanziaria*. Bologna: Zanichelli, 1937.
- BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel. *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.
- BARRETO, Aires. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições – Regime jurídico, destinação e controle*. 2. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2011. 232 p.
- BARROS FILHO, Theotônio Monteiro. Evolução do conceito de orçamento. Orçamento cíclico. Orçamento econômico nacional. In: *Curso de direito financeiro*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1958. p. 41.
- BARROS, José Mauricio Fernandes Pereira de. *Apontamentos de direito financeiro brasileiro*. Rio de Janeiro: Eduardo & Henrique Laemmert, 1855.
- BARRY, Brian. *La teoria liberale della giustizia: analisi critica delle principali dottrine di John Rawls, una teoria della giustizia*. Milano: Giuffrè, 1994.
- BASSANI, Luigi Marco; VITALE, Alessandro; STEWART, William. *I concetti del federalismo*. Milano: Giuffrè, 1995.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1991.
- _____. *Lei complementar – teoria e comentários*. São Paulo: Saraiva, 1985.
- _____. A federação e o sistema tributário. In: BASTOS, Celso (coord.); FERRERI. *Por uma nova federação*. São Paulo: Ed. RT, 1995.
- _____. Incentivos Fiscais – Zona Franca de Manaus – Parecer. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo: Ed. RT, vol. 22, p. 167-183, 1998.
- _____. Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo: Ed. RT, vol. 8, n. 33, p. 285-301, 2000.
- _____. (coord.). *Por uma nova federação*. São Paulo: Ed. RT, 1995.
- _____; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1989.
- BASTOS, Pedro Paulo Zahluth. A construção do nacionalismo econômico de Vargas. BASTOS, Pedro Paulo Zahluth; FONSECA, Pedro Cesar Dutra (org.). *A Era Vargas – Desenvolvimento, Economia e Sociedade*. São Paulo: Ed. Unesp, 2012, p. 253-294.
- BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

- BAYONA DE PEROGORDO, José Juan. *El Derecho de los gastos públicos*. Madrid: IEF, 1991.
- _____.; SOLER ROCH, María Teresa. *Derecho financiero*. Alicante: Compás, 1987.
- BEAUD, Olivier. *Theorie de la Federation*. Paris: Presses Universitaires de France, 2007.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BELLUZZO, Luiz Gonzaga de Mello. *Valor e capitalismo: um ensaio sobre a economia política*. 3. ed. Campinas: UNICAMP-IE, 1998.
- _____. *O capital e suas metamorfoses*. São Paulo: UNESP, 2013.
- BELSUNCE, Horacio A. Garcia. *Estudios financieros*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1964.
- _____. *Tratado de tributación*. Buenos Aires: Astrea, 2003. v. I.
- BENDA, Ernesto. Dignidad humana y derechos de la personalidad. In: BENDA, Ernesto; MAIHOFER, Wener; VOGEL, H.; HESSE, Konrad; HEYDE, Wolfgang. *Manual de derecho constitucional*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2001. p. 117-144.
- BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- _____. *Soberania e Constituição: para uma crítica do constitucionalismo*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- _____. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003.
- _____. *Direito Econômico do Petróleo e dos Recursos Minerais*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- _____. *Constituição e Estado de exceção permanente: atualidade de Weimar*. Rio de Janeiro: Azougue, 2004.
- _____. *A Constituição brasileira de 1988, as “constituições transformadoras” e o “novo constitucionalismo latino-americano”*. São Paulo: Texto Inédito, 2013.
- _____. Democracia, inclusão social e igualdade. *Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica*, Porto Alegre: IHJ, n. 4, p. 165-182, 2006.
- _____. A Constituição Dirigente e a Constitucionalização de Tudo (ou do Nada). In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira & SARMENTO, Daniel (coord.). *A constitucionalização do direito. Fundamentos teóricos e aplicações específicas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.
- _____. A Constituição dirigente e a crise da teoria da Constituição. In: SOUZA NETO, Claudio Pereira [et al.]. *Teoria da Constituição: estudos sobre o lugar da política no direito constitucional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p. 75-150.
- _____. As possibilidades de uma teoria do Estado. In: LIMA, Martonio Mont’Alverne Barreto (org.) et al. *Democracia, direito e política: estudos internacionais em homenagem a Friedrich Müller*. Florianópolis: Boiteux, 2006, p. 325-342.
- _____. Breves considerações sobre o poder de iniciativa legislativa do Executivo. *Revista da Procuradoria Geral do Município de Fortaleza*, Fortaleza, vol. 12, p. 41-53, 2004.
- _____. Concepção material de serviço público e estado brasileiro. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Serviços públicos e direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- _____. Federalismo cooperativo e igualação das condições sociais de vida. *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, vol. 19, p. 93-100, 2008.
- _____. Federalismo e desenvolvimento regional no Brasil. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 889-906.
- _____. O impasse da democracia representativa. In: ROCHA, Fernando Luiz Ximenes (coord.). *Direito constitucional contemporâneo: estudos em homenagem ao professor Paulo Bonavides*. Belo Horizonte: Del Rey, 2005. p. 281-304.

- _____. Percalços na formação do federalismo no Brasil. *Revista do Instituto de Pesquisas e Estudos*, Bauru, n. 32, p. 39-58, ago.-nov. 2001.
- _____. Política econômica e direito econômico. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDDE*, Belo Horizonte: Fórum, ano 1, n. 1, p. 199-219, mar.-ago. 2012.
- BERNARD, Sébastien. *La recherche de la rentabilité des activités publiques et le droit administratif*. Paris: LGDJ, 2001.
- BERNARDES, C. de Alvarenga; ALMEIDA FILHO, Joaquim Barbosa de. *Direito financeiro e finanças*. São Paulo: Atlas, 1967.
- BERTALANFFY, Ludwig von. *General system theory: foundations, development, applications*. New York: George Braziller, 2008.
- BERTOLISSI, Mario. Il federalismo fiscale per la riforma dello stato. *Diritto e Pratica Tributaria*, Padova: Dialnet, vol. 80, n. 2. p. 227-231, 2009.
- BIANCO, Giovanni. *Costituzione economica e ordine pubblico economico*. Torino: Utet, 2008.
- BIDART CAMPOS, German J. *El derecho de la constitución y su fuerza normativa*. Buenos Aires: Ediar, 2004.
- BIN, Roberto; FALCON, Giandomenico (org.). *Diritto regionale*. Bologna: Il Mulino, 2012.
- BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- BISCARETTI DI RUFFIA, Paolo. *Diritto costituzional: Instituições de direito público*. São Paulo: Ed. RT, 1984.
- BISES, Bruno. *Lezioni di scienza delle finanze: L'intervento pubblico nel sistema economico*. 2. ed. Torino: Giappichelli, 2005. vol. 1.
- BIX, Brian. *Teoría del derecho: ambición y límites*. Madrid: Marcial Pons, 2006.
- BLACHÉR, Philippe. *Contrôle de constitutionnalité et volonté générale*. Paris: Presses Universitaires de France, 2001.
- BLIACHERIENE, Ana Carla. *Controle dos atos administrativos que impactam no patrimônio econômico-financeiro do Estado*. São Paulo: USP, Tese de Livre-Docência, 2012.
- BLUMENSTEIN, Ernst. *Sistema di diritto delle imposte*. Trad. Irene Blumenstein. Francesco Forte. Milano: Giuffrè, 1954.
- BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Rio de Janeiro: Campus, 1992.
- _____. Dell'uso delle grandi dicotomie nella teoria del diritto. In: *Dalla struttura alla funzione – nuove studi de teoria del diritto*. Verona: Edizioni di Comunità, 1976.
- _____. *Estado, governo, sociedade: para uma teoria geral da política*. Trad. Marco Aurélio Nogueira. 4. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1992.
- BOCCACCIO, Marco. *Introduzione alla valutazione delle decisioni pubbliche*. Torino: Giappichelli, 2010.
- BOCCARDO, Gerolamo. *I principi della scienza e dell'arte delle finanze*. Torino: Unione tipografica, 1884.
- BOCHARD, A. *L'évolution de la fortune de l'état*. Paris: V. Giard & E. Brière, 1910.
- BÖCKENFÖRDE, Ernst Wolfgang. *El estado de derecho y la democracia*. Madrid: Trotta, 2000.
- _____. *Estudios sobre el estado de derecho y la democracia*. Madrid: Trotta, 2000.
- _____. *Stato, costituzione, democrazia*. Trad. Michele Nicoletti; Omar Brino. Milano: Giuffrè, 2006. vol. 73.
- BODIN, Jean (1576). *Los seis libros de la República*. Trad. Pedro Bravo Gala. Madrid: Tecnos, 1996.
- BOESLER, Felix; EHEBERG, Karl Theodor von. *Principios de hacienda*. Barcelona: Editorial Gustavo Gili, 1994.

- BOGNETTI, Giovanni. *Federalismo: Estratto dal Digesto*. 4. ed. Torino: Utet, 1992.
- _____. *La Costituzione economica italiana*. Milano: Giuffrè, 1995.
- BOMFIM, Diego Marcel. Reconsiderações sobre a neutralidade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, 2012, n. 197, p. 27-39.
- BOMPANI, Vito. *Rapporto giuridico di debito pubblico*. Bologna: Upeb, 1947.
- BONAVIDES, Paulo. *A Constituição aberta*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- _____. *Ciência política*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- _____. *Curso de direito constitucional*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- _____. *Do Estado liberal ao Estado social*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- _____. Do Estado neoliberal ao estado neo-social. In: COUTINHO, Aldacy (Colab). *Liber Amicorum: Homenagem ao Prof. Doutor Antonio José Avelãs Nunes*. Portugal: Coimbra, 2009. p. 873-891.
- _____. O federalismo e a revisão da forma de estado. *Revista Forense*, Rio de Janeiro: Forense, 2005, vol. 100, p. 537-557.
- _____. *Teoria constitucional da democracia participativa: por um direito constitucional de luta e resistência, por uma nova hermenêutica, por uma repolitização da legitimidade*. São Paulo: Malheiros, 2001.
- _____. *Teoria do Estado*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980.
- _____; ANDRADE, Paes de. *História constitucional do Brasil*. 3. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1991.
- _____. et al. *As tendências atuais do direito público: estudos em homenagem ao Prof. Afonso Arinos*. Rio de Janeiro: Forense, 1976.
- BONGIOVANNI, Giorgio. *Costituzionalismo e teoria del diritto: sistemi normativi contemporanei e modelli della razionalità giuridica*. Roma-Bari: Laterza, 2008.
- BORGES, José Souto Maior. *Introdução ao direito financeiro*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- _____. A capacidade contributiva, a seletividade e os impostos sobre o consumo. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte: Del Rey, vol. 8. p. 305-311, 2007.
- _____. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Ed. RT, 1975.
- _____. Normas gerais do direito tributário, inovações do seu regime na Constituição de 1988. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Ed. RT, n. 87, p. 64-71.
- _____. Sobre enunciados metafísicos na doutrina do direito tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 115, p. 20-31, 2012.
- _____. Sobre o todo e suas partes no sistema tributário nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 218, p. 107-129, 2013.
- BORIA, Pietro. *Lo stato impossibile*. Padova: Cedam, 2013.
- BOSI, Paolo. *Teoria della politica fiscale*. Bologna: Il Mulino, 1981.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. Restituição de impostos indiretos. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Ed. RT, vol. 22, p. 314-332, 1972.
- BOTTIN, Michel. *Histoire des finances publiques*. Paris: Economica, 1997.
- BOURGET, Renaud. *La science juridique et le droit financier et fiscal. Étude historique et comparative du développement de la science juridique fiscale (fin XIXe et XXe siècles)*. Paris: Dalloz, 2012.
- BOUSTA, Rhita. *Essai sur la Notion de Bonne Administration en Droit Public*. Paris: L'Harmattan, 2010.
- BOUVIER, Michel. *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*. Paris: LGDJ, 2005.

- _____. La doctrine administrative en droit fiscal: entre droit et politique. *Revista Internacional de Direito Tributário*, n. 5, [s.l.], p. 153-162, jan.-jun.
- _____. La question de l'impôt idéal. *Archives de philosophie du droit*. Paris: Dalloz, 2002.
- _____; ESCLASSAN, Marie-Christine; LASSALE, Jean-Pierre. *Finances publiques*. 6. ed. Paris: LGDJ, 2002.
- BRANCO, Marcello Simão. *A democracia federativa brasileira e o papel do Senado no ajuste fiscal dos anos 90*. Dissertação (Doutorado em Ciência Política). São Paulo: Universidade de São Paulo, 2007.
- BRACONNIER, Stéphane. *Droit des services publics*. Paris: PUF, 2003.
- BRAND, Dirk. *Financial Constitutional Law: A Comparison between Germany and South Africa*. Johannesburg: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2006.
- BRAZIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos- SPI. *Indicadores de programas: Guia Metodológico/ Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos – Brasília: MP, 2010*.
- _____. *Plano Mais Brasil PPA 2012-2015: agendas transversais – monitoramento participativo: ano base 2012*. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Planejamento e Investimento Estratégico; Secretaria de Orçamento Federal; Secretaria-Geral da Presidência da República, Secretaria Nacional de Articulação Social – Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão/SPI, 2013.
- _____. Tribunal de Contas da União. *Transferências governamentais constitucionais*. Brasília: TCU, Secretaria de Macroavaliação Governamental, 2008.
- BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da concorrência e tributação: à luz do art. 146-A da Constituição*. São Paulo: IBDT, 2009.
- BRITO, Edvaldo Pereira de. Atividade financeira do Estado. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 45-102.
- BRITTO, Carlos Ayres. O regime constitucional dos Tribunais de Contas. In: SOUSA, Alfredo José de; FRANCO, Antonio de Sousa. *O novo tribunal de contas: órgão protetor dos direitos fundamentais*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005. p. 59-76.
- BROCHIER, Hubert. *Finances publiques et redistribution des revenus*. Paris: Armand-Colin, 1950.
- BRUNORI, David (org.) *The future of State Taxation*. Washington: The Urban Institute Press, 1998.
- BUCCI, Maria Paula Dallari. *Direito administrativo e políticas públicas*. São Paulo: Saraiva, 2002.
- BUCHANAN, James M. *Economia y política: Escritos seleccionados*. Valencia: Universidad de Valencia, 1988.
- _____. Federalismo y equidad fiscal. In: MUSGRAVE, Richard A.; SHOUP, Carl S. (org.). *Ensayos sobre economía impositiva*. México: Fondo de Cultura Económica, 1964. p. 106-124.
- _____. *Limites Constitucionales al Poder Fiscal del Estado*. In: BUCHANAN, J. M.; MCCORMICK, R. E.; TOLLISON R. D. *El análisis económico delo político*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1984. p. 139-172.
- _____; BRENNAN, Geoffrey. *The power to tax: analytical foundations of a fiscal constitution*. Cambridge: Cambridge, 1980.
- _____; TULLOCK, Gordon. *Il calcolo del consenso: fondamenti logici della democrazia costituzionale*. Trad. Daniela Gianettu. Bologna: Il Mulino, 1998.
- _____; _____. *The calculus of consent: logical foundations of constitutional democracy*. Michigan: University of Michigan Press, 1965.
- BUISSON, Jacques. L'impôt et souveraineté. *Archives de philosophie du droit*. Paris: Dalloz, 2002.

- BURCKEL, Valérie; CRÉMIERS Catherine de. *Histoire de la comptabilité publique*. Paris: Economica, 1997.
- BURDEAU, Georges. *Lo Stato*. Roma: Goliardica, 1982.
- BURKHEAD, Jesse. *Orçamento público*. Rio de Janeiro: FGV, 1971.
- CABALLERO GUZMAN, Norma. *Les codes des impôts en droit comparé Contribution à une théorie de la codification fiscale*. Paris: L'Harmattan, 2012.
- CABRAL DE MONCADA, Luís S. *Direito econômico*. 2. ed. Coimbra: Ed. Coimbra, 1988.
- CADART, Jacques. *Institutions politiques et droit constitutionnel*. 3. ed. Paris: Economica, 1990.
- CADEDU, Lucia Cavallini. *Il Coordinamento Dinamico Della Finanza Pubblica*. Napoli: Jovene, 2012.
- CAETANO, Marcelo. *Princípios fundamentais de direito administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1977.
- CAGGIANO, Monica Herman. Explorando o federalismo. *Revista Direito Mackenzie*, São Paulo: Mackenzie, ano 1, n. 2, p. 139-172, 2003.
- CAIANI, Luigi. *I giudizi di valore nell'interpretazione giuridica*. Padova: Cedam, 1954.
- CALABRESI, Guido; BOBBITT, Philip. *Scelte tragiche: giuristi stranieri di oggi*. Trad. Cosimo Marco Mazzoni, Vincenzo Varano. Milano: Giuffrè, 1986.
- _____; _____. *Tragic choices*. New York: W. W. Norton, 1978.
- CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- CAMPOS, Francisco. *Direito administrativo*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1958.
- _____. Orçamento – Natureza Jurídica – Anualidade – Discriminação de Rendas – Imposto de Indústrias e Profissões – Movimento Econômico – Imposto sobre vendas e consignações. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: FGV, vol. 71, p. 324-344, jan.-mar. 1963.
- _____. Orçamento – Natureza Jurídica – Lei Material e Lei Formal – Exposição e Crítica da Doutrina de Laband – Direito Comparado – Elevação do Imposto de Vendas e Consignações em São Paulo. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: FGV, vol. 71, p. 447-467, jan.-mar. 1963.
- CAMPOS, Paloma Biglino. *Federalismo de integración y de devolución: el debate sobre la competencia*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. “*Brançosos*” e *interconstitucionalidade*: itinerários dos discursos sobre a historicidade constitucional. Coimbra: Almedina, 2006.
- _____. *Constituição dirigente e vinculação do legislador*: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas. 2. ed. Coimbra: Ed. Coimbra, 2001.
- _____. Da Constituição dirigente à jurisprudência dirigente. In: DE LUCCA, Newton; MEYER-PFLUG, Samantha Ribeiro; NEVES, Mariana Barboza Baeta. *Direito constitucional contemporâneo: homenagem ao Professor Michel Temer*. São Paulo: Ed. LTr, 2012. p. 139-172.
- _____. *Direito constitucional*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 1986.
- _____. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2008.
- _____. *O problema da responsabilidade do Estado por atos lícitos*. Coimbra: Almedina, 1974.
- _____; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lenio Luiz (coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.
- _____; MOREIRA, Vital. *Constituição da República Portuguesa anotada*. São Paulo: Ed. RT, 2007. vol. 1.
- _____; _____. *Fundamentos da Constituição*. Coimbra: 1991.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. Contribuições especiais no direito brasileiro. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Ed. RT, n. 31, p. 127-141, 1985.

- CAPELLA, Juan-Ramón. *Fruta prohibida: una aproximación histórico-teorética al estudio del derecho y del estado*. 5. ed. Madrid: Trotta, 2008.
- CAPPELLINI, Paolo. *Systema iuris: genesi del sistema e nascita della scienza delle pandette*. Milano: Giuffrè, 1984. vol. 1.
- _____. *Curso de direito constitucional tributário*. 10. ed. São Paulo: Ed. RT, 1997.
- CARNELUTTI, Francesco. *Metodologia del derecho*. México: 1950.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário: rev. e atual. até a Emenda Constitucional 67/2010*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- _____. *ICMS*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- CARREIRA, Liberato de Castro; LUIS NETO, Washington. *História financeira e orçamentária do império do Brasil*. Rio de Janeiro: Fundação Casa Rui Barbosa, 1980.
- CARRÉ DE MALBERG, Raymond. *Contribution a la théorie general de l'État*. Paris: Sirey, 1920. vol. 2.
- _____. *La legge, espressione della volontà generale*. Trad. Mariana Calamo Specchia. Milano: Giuffrè, 2008. vol. 76.
- _____. *Teoría general del Estado*. México: Fondo de Cultura Económica, 2001.
- _____. *Théorie générale de l'État*, Paris: Sirey, 1920.
- CARRERA RAYA, Francisco José. *Manual de derecho financiero*. Madrid: Tecnos, 1993.
- CARTEI, Gian Franco. *Il servizio universale*. Milano: Giuffrè, 2002.
- CARVALHO PINTO. *Normas gerais de direito financeiro*. São Paulo: Ed. Prefeitura do Município de São Paulo, 1949.
- CARVALHO, André Castro. *Vinculação de receitas públicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- CARVALHO, Cristiano Rosa de. *Teoria da decisão tributária*. São Paulo: USP, 2010.
- _____. *Teoria do sistema jurídico: direito, economia, tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- CARVALHO, José Augusto Moreira de. O orçamento a partir de seus princípios. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (org.). *Orçamentos públicos e direito financeiro*. São Paulo: Ed. RT, 2011. p. 98-105.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- _____. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2013.
- _____. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.
- _____. Livre iniciativa no direito tributário brasileiro: análise do art. 116 do Código Tributário Nacional. *IOB-Repertório de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo*, São Paulo: IOB, vol. 1, n. 13, p. 432-439, 2011.
- _____. Sobre a classificação dos tributos em diretos e indiretos. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n.117, p. 7-20, 2012.
- CARVALHO, Osvaldo Santos de. Imunidade no ICMS (imposto indireto). In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (coord.). *Imunidades tributárias*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 189-224.
- CASADO OLLERO, Gabriel. Aspectos constitucionales del derecho financiero: elementos axiológicos y valorativos del derecho financiero. *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, Madrid: Editorial de Derecho Financiero, vol. 39, n. 203, p. 1143-1176, 1989.
- _____. (coord.). *La financiación de los municipios*. Madrid: Dykinson, 2005.
- CASÁS, José Osvaldo. Restricciones al poder tributario de los municipios de provincia a partir de la ley de coparticipación tributaria. In: CASÁS, José Osvaldo (coord.). *Derecho tributario municipal*. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2001.

- CASSESE, Sabino. Tipologia della programmazione economica. In: GALGANO, Francesco. *Tratato di Diritto Commerciale e di Diritto Pubblico dell'economia – La costituzione economica*. Padova: Cedam, 1977.
- CASSIRER, Ernst. *El mito del Estado*. Bogotá: Fondo de Cultura Económica, 1996.
- CASTRO, Araújo. *A Constituição de 1937*. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1941.
- CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *Tratado dos impostos: estudo theorico e pratico*. 2. ed. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1910.
- CASTRO, José Nilo de. *Julgamento das contas municipais*. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.
- CASTRO, Róbison Gonçalves de; LIMA, Diana Vaz de. *Contabilidade pública*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- CATARINO, João Ricardo. *Finanças públicas e direito financeiro*. Coimbra: Almedina, 2012.
- _____. *Para uma teoria política do tributo*. 2. ed. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009.
- _____. *Princípios de finanças públicas*. Coimbra: Almedina, 2011.
- _____. O orçamento da União Europeia. In: _____.; TAVARES, José F. F. *Finanças públicas da União Europeia*. Coimbra: Almedina, 2012.
- _____. *Redistribuição tributária: Estado social e escolha individual*. Coimbra: Almedina, 2008.
- _____.; TAVARES, José F. F. (org.). *Finanças públicas da União Europeia*. Coimbra: Almedina, 2012.
- _____.; VALDEZ, Vasco. A necessidade pública como a última lei – o caso da sobretaxa extraordinária. Sobre a renda das pessoas físicas em Portugal. In: FERREIRA, Eduardo Paz; TORRES, Heleno Taveira; PALMA, Clotilde Celorico (org.). *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier: economia, finanças públicas e direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2013. p. 709-724.
- CAUDAL, Sylvie. L'apport des textes constitutionnels révolutionnaires au droit financier et fiscal. In: FAVOREU, Louis; HERTZOG, Robert; ROUX, André (Org). *Constitution et finances publiques*. Études en l'honneur de Loic Philip. Paris: Economica, 2011. p. 349-364.
- CAVACO SILVA, Aníbal António; NEVES, João Luís César das. *Finanças públicas e política macroeconómica*. Lisboa: Universidade Nova de Lisboa, 1992.
- CAVALCANTI, Amaro. *Elementos de finanças*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1896.
- _____. *Regime federativo e a república brasileira*. Brasília: Editora UnB, 1983.
- _____. *Resenha financeirado ex-Império do Brasil em 1889*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1890.
- CAVALCANTI, Themístocles Brandão. *Tratado de direito administrativo*. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1964. vol. 4.
- CENCERRADO MILLÁN, Emilio. *El mínimo exento: en el sistema tributario español*. Madrid: Marcial Pons, 1999.
- CÉSAR, Abelardo Vergueiro. *Processos monetários e o empréstimo público interno como receitas extraordinárias e o empréstimo público interno como receita*. São Paulo: Ed. RT, 1940.
- CETINA, Rafael Coello. El concepto constitucional de tributo. In: CASÁS, José Osvaldo *et al*. *Memorias de los seminarios de derecho constitucional tributario 2005-2006*. México: Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2007. p. 1291-1371.
- CHEROT, Jean-Yves. *Droit public économique*. Paris: Economica, 2002.
- CHIASSONI, Pierluigi. *Tecnica dell'interpretazione giuridica*. Bologna: IL Mulino, 2007.
- CHINCHILLA MARÍN, Carmen. El servicio universal de telecomunicaciones. In: GARCIA DE ENTERRÍA, Eduardo; QUADRA-SALCEDO, Tomás de la (coord.). *Comentarios a la Ley General de Telecomunicaciones*. Madrid: Civitas, 1999.

- CHRISTOPOULOS, Basile Georges Campos. *Despesa pública: estrutura, função e controle judicial*. Maceió: EDUFAL, 2011.
- CHVIRKOV, Lu M. *O planejamento econômico de estado*. Moscovo: Progresso, 1980.
- CICALA, Giuseppe. *Diritti sociali e crisi del diritto soggettivo nel sistema costituzionale italiano*. Napoli: Jovene, 1965.
- CITADINI, Antonio Roque. *O controle externo da administração pública*. São Paulo: Max Limonad, 1995.
- CLAVERO, Bartolomé. *El orden de los poderes. Historias constituyentes de la trinidad constitucional*. Madrid: Trotta, 2007.
- CLUZEL-MÉTAYER, Lucie. *Le service public et l'exigence de qualité*. Paris: Dalloz, 2006.
- COASE, Ronald. The problem of social cost. In: *Journal of Law and Economics*, Chicago: University of Chicago Press, vol. 3, n. 1, p. 1-44, 1960.
- COCIVERA, Benedetto. *Principi di diritto tributario*. Milano: Giuffrè, 1961.
- COELHO, Jurandyr. *Teoria e processo do orçamento*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1950.
- _____. Influência de Ruy Barbosa no controle das contas públicas. *Revista do serviço público* (separata), Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, a. XII, vol. 4, n. 2, p. 3-17, nov. 1949.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.
- _____. A repetição de tributos indiretos e temas complexos. In: CARVALHO, Maria Augusta Machado de (coord.). *Estudos de direito tributário em homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 327-330.
- _____. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.
- _____. Empréstimo compulsório: sua natureza jurídica do direito positivo brasileiro – considerações sobre o empréstimo compulsório criado pelo Dec.-lei 2.288/86, incidente sobre aquisição de veículos – estudo à luz da Constituição de 1967 – fixação histórica e doutrinária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Ed. RT, vol. 11, n. 42, p. 105-129, out.-dez. 1987.
- _____. Serviços públicos e tributação. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Serviços públicos e direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 239-266.
- COHEN STUART, Arnold Jacob. Contributo alla teoria della imposta progressiva sul reddito (1889). *Biblioteca dell'Economista*. Torino: Utet, 1920. vol. 25, p. 413-580.
- COLEMAN, Jules. *The practice of principle: in defense of a pragmatist approach to legal theory*. New York: Oxford University Press, 2001.
- COLLET, Martin. *Droit fiscal*. Paris: Presses Universitaires de France, 2007.
- COMANDUCCI, Paolo. *Constitución y teoría del derecho*. México: Fontamara, 2007.
- COMPARATO, Fábio Konder. A organização constitucional da função planejadora. *Revista trimestral de direito público*, São Paulo: Malheiros, n.8, p. 12-23, 1994.
- _____. Em busca de um remédio para a disfunção estrutural do estado contemporâneo. In: COUTINHO, Aldacy (Colab). *Liber Amicorum: Homenagem ao Prof. Doutor Antonio Jose Avelãs Nunes*. Portugal: Coimbra, 2009.
- _____. Ensaio sobre o juízo de constitucionalidade de políticas públicas. *Interesse público*, Belo Horizonte: Fórum, vol. 4, n. 16, p. 49-63, 2002.
- _____. *Ensaio e pareceres de direito empresarial*. Rio de Janeiro: Forense, 1978.
- _____. *Ética: direito, moral e religião no mundo moderno*. São Paulo: Companhia das Letras, 2006.
- _____. O indispensável direito econômico. In: _____. *Ensaio e pareceres de direito empresarial*. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 453-472.

- _____. O Indispensável Direito Econômico. *Revista dos Tribunais*, São Paulo: Ed. RT, n. 353, p. 14-26, 1965.
- _____. Planejar o Desenvolvimento: Perspectiva Institucional. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Ed. RT, p. 18-43, out.-dez. 1988.
- _____. Repensar a democracia. In: LIMA, Martonio Mont'Alverne Barreto (Org). *Democracia, direito e política: estudos internacionais em homenagem a Friedrich Muller*. Florianópolis: Boiteux, 2006.
- _____. Réquiem para uma Constituição. FIOCCA, Demiano; GRAU, Eros Roberto (org.). *Debate sobre a Constituição de 1988*. São Paulo: Paz e Terra, 2001.
- CONAN, Matthieu. *La non-obligation de dépenser*. Paris: LGDJ, 2004.
- CONTI, José Mauricio. Art. 32 a 39. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder (Org). *Comentários à lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 217-246.
- _____. *A autonomia financeira do poder judiciário*. São Paulo: MP Editora, 2006.
- _____. *Direito financeiro na Constituição de 1988*. São Paulo: Editora Oliveira Mendes, 1998.
- _____. *Federalismo fiscal e fundos de participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.
- _____. Federalismo fiscal e reforma tributária: utopia ou realidade? In: SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- _____. Plano plurianual – PPA. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. vol. 2, p. 322-339.
- COOLEY, Thomas M. *A Treatise on the Constitutional Limitations which rest upon the legislative power of the United States of the American Union*. 5. ed. New Jersey: The Lawbook Exchange, 1998.
- COOPER, Terry L. *The responsible administrator: an approach to ethics for the administrative role*. 6. ed. San Francisco: Jossey-Bass, 2012.
- CORONA, Juan F; DÍAZ, Amelia. *Teoría básica de hacienda pública*. Barcelona: Ariel, 1994.
- CORRALO, Giovanni. A responsabilização dos agentes políticos municipais por infração ao princípio da transparência, conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal. *Interesse Público*, Sapucaia do Sul, n. 9, p. 113-118, 2001.
- CORREA, Walter Barbosa. *Contribuição ao estudo da extrafiscalidade*. São Paulo, 1964.
- CORREIA NETO, Celso de Barros. O orçamento público e o Supremo Tribunal Federal. In: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury (org.). *Orçamentos públicos e direito financeiro*. São Paulo: Ed. RT, 2011. p. 112-121.
- CORTE-ENNA, Giuseppe. *Elementi di scienza delle finanze*. Milano: Società Editrice Libaria, 1912.
- CORTI, Horacio Guillermo. *Derecho constitucional presupuestario*. Buenos Aires: Lexis Nexis, 2007.
- _____. La natura della della legge di bilancio: verso un nuovo sistema giuridico finanziario. In: VEGA, Mauricio A. Plazas (coord.). *Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario*. Napoli – Bogotá: Jovene, 2011. vol. 3.
- COSCIANI, Cesare. *Scienze delle finanze*. 9. ed. Torino: Utet, 1991.
- COSSA, Louis. *Premiers éléments de la science des finances*. Paris: L. Larose et Forcel, 1891.
- COSSE, Emile. *Dette publique et les droits de l'état*. Paris: Arthur Rousseau, 1884.
- COSTA, Alcides Jorge. Normas gerais como instrumentos de uniformização do direito tributário. In: *Sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira*. São Paulo: Noeses, 2012. p. 1-20.
- COSTA, Almeida. *Direito das obrigações*. 3. ed. Lisboa: Almedina, 1983.

- COSTA, Helena Regina Lobo da. *A dignidade humana: teoria de prevenção geral positiva*. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2008.
- COSTA, Helena Regina. *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 2013.
- COSTA, José Rubens. Prestação de contas dos governos estaduais. Elegibilidade/inelegibilidade. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: FGV, vol. 208, p. 83-110, abr.-jun.
- COSTA, Pietro. O Estado de direito: uma introdução histórica. In: COSTA, Pietro; ZOLO, Danilo (org.). *O estado de direito: história, teoria, crítica*. Trad. Carlo Alberto Dastoli. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 95-198.
- COSTANTINI, E. *Manuale di scienza della finanza e di legislazione finanziaria italiana*. 2. ed. Milano: Dottor Francesco Vallardi, 1925.
- COUTINHO, Diogo Rosenthal. *Capacidades Estatais no Programa Bolsa Família: o desafio de consolidação do Sistema Único de Assistência Social*. Texto para Discussão. Brasília: IPEA, 2013. vol. 1.
- COUTINHO, José Bonifácio de Oliveira. *Orçamento permanente*. São Paulo: Typographia a vapor de Vanorden & Cia, 1897.
- COUTINHO, José Roberto de Andrade. Gestão patrimonial responsável: o Capítulo VIII da Lei de Responsabilidade Fiscal. *Forense Imobiliária*, Rio de Janeiro, vol. 1, n. 7, p. 10-23, nov. 2000.
- COVINO, Fabrizia. *La perequazione finanziaria nella costituzione*. Napoli: Jovene, 2008. p. 318.
- CRETELLA JÚNIOR, José. *Comentários à Constituição brasileira de 1988*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993.
- _____. Natureza das decisões do Tribunal de Contas. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Forense, 1986, n. 166, out.-dez. p. 1-16.
- _____. Prescrição contra a fazenda pública. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Ed. RT, n. 72, p. 23-29.
- CRICK, Bernard. *Em defesa da política*. Brasília: UnB, 1981.
- CRISAFULLI, Vezio. *Lezioni di diritto costituzionale*. 2. ed. Padova: Cedam, 1970. vol. 2.
- _____. *Lezioni di diritto costituzionale*. 6. ed., Padova: Cedam, 1993. vol. 1.
- _____. *Stato, popolo, governo: illusioni e delusioni costituzionali*. Milano: Giuffrè, 1985.
- CROSSMAN, R. H. S. *Biografia del Estado moderno*. Trad. J. A. Fernández de Castro. México: Fondo de Cultura Económica, 1992.
- CUCCI, Jorge Bravo. Gli interventi della norma finanziaria nell'economia i fini extrafiscali delle leggi tributarie. In: VEGA, Maurício A. Plazas (coord.). *Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario*. Napoli – Bogotá: Jovene, 2011. vol. 2
- CUEVA, Mario de la. *La idea del estado*. 5. ed. México: Fondo de Cultura Económica, 1996.
- CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A Fazenda Pública em juízo*. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2013.
- CUNHA, Paulo Ferreira da. *O procedimento administrativo*. Coimbra: Almedina, 1987.
- _____. *Tratado da (in)justiça*. Lisboa: Quid Juris, 2008.
- DAHL, Robert A. *A democracia e seus críticos*. São Paulo: Martins Fontes, 2012.
- _____. *Sulla democrazia*. Roma: Laterza, 2000.
- DALLARI, Adilson Abreu. Lei orçamentária – Processo Legislativo – Peculiaridades e decorrências. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, São Paulo: Ed. RT, vol. 5, n. 19, p. 57-63.
- _____. Orçamento impositivo. In: CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (org.). *Orçamentos públicos e direito financeiro*. São Paulo: Ed. RT, 2011. p. 309-327.
- _____. Tarifa remuneratória de serviços concedidos. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Serviços públicos e direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 213-237.

- DALLARI, Dalmo de Abreu. *Direitos humanos e cidadania*. 2. ed. São Paulo: Moderna, 2004.
- _____. *Elementos da teoria geral do Estado*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- _____. *O Estado federal*. São Paulo: Ática, 1986.
- _____. *O futuro do Estado*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- _____. *O poder dos juízes*. São Paulo: Saraiva, 1996.
- DALLAZEM, Dalton Luiz. O Código Civil de 2002 e o prazo para pleitear a Repetição do Indébito Tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Direito Tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 339-362.
- DALTON, Hugh. *Princípios das finanças públicas*. Trad. Maria de Lourdes Modiano. Rio de Janeiro: FGV, 1980.
- D'AMATI, Nicola. La formazione del diritto tributario in Italia (riflessione metodologiche e sistematiche). *Diritto e pratica tributaria*. Padova: Cedam, 2001. p. 3-46.
- _____. L'autonomia del Diritto tributario nell'unità del Diritto della finanza pubblica. In: VEGA, Maurício A. Plazas (coord.). *Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario*. Napoli – Bogotá: Jovene, 2011. vol. 2.
- _____. Linsegnamento del diritto tributario. In: UCKMAR, Victor (org.). *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*. Padova: Cedam, 2000. p. 127-151.
- DAMIEN, Catteau. *La LOLF et la modernisation de la gestion publique: la performance, fondement d'un droit public financier rénové*. Paris: Dalloz, 2007.
- DAUGERON, Bruno. *La notion d'élection en droit constitutionnel. Contribution à une théorie juridique de l'élection à partir du droit public français*. Paris: Dalloz, 2011.
- DEBBASCH, Charles et al. *Droit constitutionnel et institutions politiques*. 4. ed. Paris: Economica, 2001.
- DE JUANO, Manuel. *Curso de finanzas y derecho tributario*. Rosario: Molachino, 1963. t. 1.
- DELFIN NETTO, Antônio. O Brasil precisa de uma agenda de consenso. In: ____; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.); et al. *O tributo: reflexão multidisciplinar sobre a sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 321-330.
- DELGADO, José Augusto. A Lei de Responsabilidade Fiscal e os Tribunais de Contas. *Interesse Público*, São Paulo, n. 7, p. 11-43, 2000.
- _____. Execução contra a Fazenda Pública: revisão dos dispositivos constitucionais: algumas controvérsias. *Revista Forense*, Rio de Janeiro: Forense, vol. 89, n. 322, p. 29-37, abr./maio/jun.
- DENNINGER, Erhard; GRIMM, Dieter. Derecho y procedimiento jurídico como engranaje en una sociedad multicultural. In: DENNINGER, Erhard; GRIMM, Dieter. *Derecho constitucional para la sociedad multicultural*. Madrid: Trotta, 2007. p. 27-50.
- DEODATO, Alberto. *Manual de ciências das finanças*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 1984.
- DERUEL, François. *Finances publiques: droit fiscal*. 6. ed. Paris: Dalloz, 1987.
- DEVITIDEMARCO, Antonio. *Il carattere teorico dell'economia finanziaria*. Roma: Pasqualucci, 1888.
- _____. *Scienza delle finanze*. Roma: A. Manuzito, 1923.
- DIAS, Gabriel Nogueira. *Positivismo jurídico e a teoria geral do direito: na Obra de Hanks Kelsen*. São Paulo: Ed. RT, 2010.
- DIAS, José de Aguiar. *Da responsabilidade civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1944. v. II.
- DÍAZ, Elías. *Estado de derecho y sociedad democrática*. Madrid: Taurus, 1998.
- DÍEZ MORENO, Fernando. *El estado social*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2004.

- DIPIETRO, Juliano. Repartição das receitas tributárias: a repartição do produto da arrecadação. As transferências intergovernamentais. In: CONTI, José Maurício. *Federalismo fiscal*. São Paulo: Manole, 2004. p. 67 e ss.
- DIPIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- _____. Da constitucionalização do direito administrativo: reflexos sobre o princípio da legalidade e a discricionariedade administrativa. *Atualidades Jurídicas*. Revista do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, Belo Horizonte, vol. 2, n. 2, p. 83-106, jan.-jun. 2012.
- _____. *Discricionariedade administrativa na Constituição de 1988*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- DIRENZO, Franco. *Contributo alla determinazione del concetto di patrimonio dello stato*: Studi in onore di Achille Donato Giannini. Napoli: Jovene, 1957.
- DOEHRING, Karl. Estado Social, estado de derecho y orden democrático. In: ABENDROTH, Wolfgang; FORSTHOFF, Ernst; DOEHRING, Karl. *El estado social*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1986.
- _____. *Teoria do estado*. Trad. Gustavo Castro Alves Araújo. Belo Horizonte: Del Rey, 2008.
- DOMINGUEZ DEL BRIO, Francisco. *Hacienda publica como disciplina científica y su metodologia*. Barcelona: Universidad de Barcelona, 1982.
- DÓRIA, Sampaio. *Direito constitucional*. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 1958. vol. 1, t. II.
- _____. *Direito constitucional*. 5. ed. São Paulo: Max Limonad, 1962.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito constitucional tributário e “due process of law”*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- _____. *Discriminação de competência impositiva*. São Paulo: USP, 1972.
- _____. *Discriminação de Rendas Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972.
- _____. Restituição de imposto indireto e produto tabelado: Legitimidade processual do contribuinte de direito. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 6, p. 41-52.
- DREYFUS, Françoise. *La invención de la burocracia: servir al Estado en Francia, Gran Bretaña y Estados Unidos: siglos XVIII a XX*. Buenos Aires: Biblos, 2012.
- DROMI, José Roberto. *Derecho administrativo e econômico*. Buenos Aires: Astrea, 1979. vol. 2.
- _____. *Sistema y valores administrativos*. Buenos Aires: Ciudad Argentina, 2003.
- DUARTE, David. *Procedimentalização, participação e fundamentação: Para uma concretização do princípio da imparcialidade administrativa como parâmetro decisório*. Coimbra: Almeida, 1996.
- DUARTE, José. *A Constituição brasileira 1946: exegese dos textos a luz dos trabalhos da assembleia constituinte*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1947. vol. 3.
- DUE, John F. *Tributação indireta nas economias em desenvolvimento: o papel e a estrutura das tarifas aduaneiras, dos impostos de consumo e dos impostos de venda*. Trad. Camila Perret. São Paulo: Perspectiva, 1974.
- DUGUIT, Léon. *L'état le droit objectif et la loi positive*. Paris: Dalloz, 2003.
- _____. *Traité de droit constitutionnel: L'organisation politique de la France*. Paris : Boccard, 1924. vol. 4.
- DUVERGER, Maurice. *Finances publiques*. Paris: PUF, 1965.
- _____. *Instituciones financieras*. Barcelona: Bosch, 1960.
- DWORKIN, Ronald. *I diritti presi sul serio*. Bologna: Il Mulino, 1982.
- ECKSTEIN, Otto. *Economia financeira: introdução à política fiscal*. Trad. Luciano Miral. Rio de Janeiro: Zahar, 1964.
- EDGEWORTH, F. Y. La teoria pura de la imposición. In: MUSGRAVE, Richard A.; SHOUP, Carl S. *Ensayos sobre economía impositiva*. México: Fondo de Cultura Económica, 1964.

- EHEBERG-BOESLER. *Princípios de hacienda*. Barcelona: Editorial Gustavo Gili, 1944.
- EINAUDI, Luigi. *Corso di scienza della finanza*. 3. ed. Torino: Tip. E. Bono, 1916.
- _____. *Corso di scienza della finanza*. 4. ed. Torino: La Riforma Sociale, 1926.
- _____. *Miti e paradossi della giustizia tributaria*. Torino: Einaudi, 1938.
- _____. *Principi di scienza della finanza*. Torino: Edizioni Scientifiche Einaudi, 1952.
- _____. *Principi di Scienza della Finanze*. 4. ed. Torino: Edizioni Scientifiche Einaudi, 1956.
- ELKINS, David. Horizontal equity as a principle of tax theory. *Yale Law & Policy Review*, vol. 24, Connecticut: Yale Law School, p. 43-90, 2006.
- ELY, John Hart. *Democracia e desconfiança: Uma teoria do controle judicial de constitucionalidade*. São Paulo: Martins Fontes, 2010.
- ENNECCERUS, Ludwig; KIPP, Theodor; WOLF, Martín. *Tratado de derecho civil – derecho de obligaciones*. Buenos Aires: Bosch, 1948. vol. 2.
- ENTELMAN, Remo F. El problema de la clasificación en la ciencia del derecho. In: BULYGIN, Eugenio; GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: EUDEBA, 1994.
- ESTELLER-MORÉ, Alejandro. Is there a connection between the tax administration and the political power? *International Tax and Public Finance*. Netherlands: Springer, n. 12, p. 639-663, 2005.
- EUSÉBIO, Domingos Martins. *Privilégio creditório da fazenda nacional*. Lisboa: Ministério das Finanças, 1964.
- EWALD, François. *L'Etat providence*. Paris: Grasset, 1986.
- FAGUNDES, Miguel Seabra. Novas perspectivas do federalismo brasileiro: a expansão dos poderes federais. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Ed. RT, n. 10, p. 36-44, out.-dez 1969.
- _____. *O controle dos atos administrativos pelo poder judiciário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1957.
- _____. O Poder econômico e as suas repercussões sobre a autonomia política dos estados. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, Belo Horizonte: UFMG, 1970.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao direito tributário: de acordo com a Constituição de 1988*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- _____. Conceito e espécies de empréstimo compulsório. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Ed. RT, n.14, p. 38-46, out.-dez.
- _____. *Sistema tributário brasileiro: discriminação de rendas*. Rio de Janeiro: Forense, 1970.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón. El tributo como instituto jurídico: vínculos que lo integran. *Revista de la facultad de derecho de la Universidad Complutense. Estudios de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid: UCM, n. 20. p. 127-148, 1996.
- _____. La finalidad financiera en la gestión del patrimonio. *Civitas: Revista española de derecho financiero*, Madrid: Civitas, n. 35, p. 249-395, jul.-set.
- FALSITTA, Gaspare. Osservazioni sulla nascita e lo sviluppo scientifico del diritto tributario in Italia. *Rassegna Tributaria* 2/353-374, Roma: ETI, ano XLIII, mar.-apr. 2000.
- FALZEA, Angelo. *Ricerche di teoria generale del diritto e di dogmatica giuridica*. Milano: Giuffrè, 1997.
- FANNO, Marco. *Elementi di scienza delle finanze*. Torino: S. Lattes, 1929.
- FANTOZZI, Augusto. *Diritto tributário*. 4. ed. Torino: Utet, 2013.
- FAORO, Raymundo. Existe um pensamento político brasileiro? *Estudos Avançados*, São Paulo: USP, vol. 1, n. 1, p. 9-58, 1987.
- _____. *Os donos do poder*. 3. ed. Rio de Janeiro: Globo, 2001.

- FARIA, José Eduardo. *Poder e legitimidade: uma introdução à política do direito*. São Paulo: Perspectiva, 1978.
- FARIA, Sylvio Santos. *Aspectos da parafiscalidade*. Salvador: Progresso, 1955.
- _____. *Iniciação financeira*. Salvador: UFBA, 1958.
- FASOLIS, Giovanni. *Scienza delle finanze e diritto finanziario: in relazione ai principii ed alle direttive fasciste*. 11. ed. Padova: Cedam, 1933.
- FAURE, Amparo Navarro. Il concetto di potestà finanziaria con riferimento ad un'azienda globalizzata. In: VEGA, Maurício A. Plazas (coord.). *Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario*. Napoli – Bogotá: Jovene, 2011. vol. 3.
- FAVOREU, Louis; HERTZOG, Robert; ROUX, Andre (coord.). *Constitution et finances publiques*. Paris: Economica, 2005.
- FEDELE, Andrea. *La tassa*. Siena: Senese, 1974.
- FENGHI, Francesco. Programazione econômica e modo di produção capitalístico. In: GALGANO, Francesco. *Tratatto di Diritto Commerciale e di Diritto Pubblico dell'economia – La costituzione economica*. Padova: Cedam, 1977, p. 235-262.
- FERNANDES, Fernando Lourenço. *Introdução ao planejamento da administração tributária*. Brasília: ESAF, 1983.
- FERNÁNDEZ-SANTAMARÍA, J. A. *La formación de la sociedad y el origen del Estado*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.
- FERRANDBADIA, Juan. *El Estado unitario, el federal y el estado regional*. Madrid: Tecnos, 1978.
- FERRAJOLI, Luigi. Costituzionalismo principialista e costituzionalismo garantista. In: *Giurisprudenza costituzionale*, n. 55, p. 2771-2816, 2010.
- _____. O Estado de Direito entre o passado e o futuro. IN: COSTA, Pietro; ZOLO, Danilo (org.). *O Estado de direito: história, teoria, crítica*. Trad. Carlos Alberto Dastoli. São Paulo: Martins Fontes, 2006.
- _____; MORESO, José Juan; ATIENZA, Manuel. *La teoría del derecho en el paradigma constitucional*. Madrid: Fundación Coloquio Jurídico Europeo, 2008.
- FERRARI, Giuseppe Franco (org.). *Il diritto pubblico dell'economia: oggetto, modelli ed evoluzione storica*. Milano: Egea, 2010.
- FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Competência tributária municipal. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Ed. RT, vol. 14, n. 54, p. 158-163, 1990.
- _____. Concorrência como tema constitucional: política de Estado e de governo e o Estado como agente normativo e regulador. *Revista do IBRAC – Direito da Concorrência, Consumo e Comércio Internacional*, São Paulo: IBRAC, vol. 19, p. 169-186, 2009.
- _____. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- _____. Práticas tributárias e abuso de poder econômico. *Revista de Direito da Concorrência*, n. 9, p. 125-138, jan.-mar, 2006.
- _____. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Ed. RT, vol. 5, n. 17-18, p. 51-56.
- _____; GRECO, Marco Aurélio. Desafios do federalismo fiscal brasileiro. *Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo*, São Paulo: Ed. RT, a. 1, n. 2, p. 97-104, jul.-dez. 1998.
- FERRAZ, Luciano. Poder de coerção e poder de sanção dos tribunais de contas: competência normativa e devido processo legal. *Interesse público*, n. 14, p. 184-191, abr.-jun.
- FERRAZ, Sérgio. A execução das decisões dos Tribunais de Contas: algumas observações. In: SOUSA, Alfredo José de (org.). *O novo tribunal de contas: órgãos protetor dos direitos fundamentais*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005. p. 213-224.

- FERREIRA, Eduardo Paz. *Ensinar finanças públicas numa faculdade de direito*. Coimbra: Almedina, 2005.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Do processo legislativo*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. 295 p.
- FERREIRA, Luis Pinto. *Capitais estrangeiros e dívida externa do Brasil*. São Paulo: Brasiliense, 1965.
- _____. *Comentários à Constituição brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1992. vol. 3.
- _____. *Princípios gerais do direito constitucional moderno*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1983. vol. 2.
- FERREIRA, Waldemar Martins. *História constitucional brasileira: História do direito constitucional brasileiro*. Brasília: Senado Federal, 2003.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de derecho financiero español*. 18. ed. Madrid: Marcial Pons, 1996.
- _____. *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario*. Barcelona: Marcial Pons, 1998.
- FERRERES COMELLA, Victor. *Justicia constitucional y democracia*. 2. ed. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007.
- FICHERA, Franco. Divieto di aiuti di Stato e “fiscalità di vantaggio”: l’attuazione del federalismo fiscale in Italia. In: VEGA, Maurício A. Plazas (coord.). *Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario*. Napoli – Bogotá: Jovene, 2011. vol. 4.
- _____. Fiscalità ed extrafiscalità nella costituzione: una rivisitazione dei lavori preparatori. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza Delle Finanze*, Milano: Giuffrè, vol. 56, n. 4, p. 486-534.
- _____. *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*. Roma: ESI, 1973.
- FILOMENO, José Geraldo Brito. *Manual de teoria geral do estado e ciência política*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- FINNIS, John. *Lei naturale e direitos naturais*. Trad. Leila Mendes. São Leopoldo: Unisinos, 2006.
- FIORINI, Bartolomé A. *Derecho administrativo*. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1995. t. 1.
- FLEINER, Fritz. *Instituciones de derecho administrativo*. Trad. Sabino A. Gendin. Barcelona: Labor, 1933.
- FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. Trad. Álvaro de Vitta. São Paulo: Martins Fontes, 2006.
- FLORA, Federico. *Manuale di scienza delle finanze*. 2. ed. Roma: Raffaello Giusti, 1903.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de finanzas públicas mexicanas*. 20. ed. México: Porrúa, 1978.
- FONSECA, Pedro Cesar Dutra. Gênese e precursores do desenvolvimentismo no Brasil. BASTOS, Pedro Paulo Zahluth; FONSECA, Pedro Cesar Dutra (org.). *A Era Vargas – Desenvolvimentismo, Economia e Sociedade*. São Paulo: Ed. Unesp, 2012, p. 21-50.
- FONROUGE, Carlos M. Giuliana. *Derecho financiero*. 10. ed. Buenos Aires: La Ley, 2011. vol. 1.
- FORSTHOFF, Ernst. Concepto y esencia del Estado Social de derecho. In: ABENDROTH, Wolfgang; FORSTHOFF, Ernst; DOEHRING, Karl. *El estado social*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1986. p. 68-106.
- _____. *Lo stato della società industriale*. Trad. Alessandro Mangia. Milano: Giuffrè, 2011.
- _____. *Traité de droit administratif Allemand*. Bruxellas: Émile Bruylant, 1969.
- FORTE, Francesco. *Principi di economia finanziaria: trattato di economia pubblica*. 2. ed. Milano: Giuffrè, 1988.
- FOSSATI, Amedeo; TAMARINDO, E. Walter. Il federalismo fiscale in Germania. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza Delle Finanze*, Milano: Giuffrè, vol. 59, n. 4, p. 557-588, 2000.

- FRAENKEL, Ernst. *Il doppio stato*. Torino: Einaudi, 1983.
- FRANCISCO DE LA GARZA, Sergio. *Derecho financiero mexicano*. México: Porrúa, 1969.
- FRANCO, Antonio L. de Sousa. *Finanças públicas e direito financeiro*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 1996. vol. 2.
- FRANCO, Gabriel. *Principios de hacienda pública*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1967.
- FREITAS, Juarez. *Discricionariedade administrativa e o direito fundamental à boa administração pública*. São Paulo: Malheiros, 2007.
- _____. *O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- FULLER, Lon L. *The morality of law*. London: Yale University, 1969.
- FURTADO, Celso. *Formação Econômica do Brasil*. 32. ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 2003.
- _____. *Teoria e política do desenvolvimento econômico*. 10. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2000.
- GAFFURI, Franco. *L'attitudine alla contribuzione*. Milano: Giuffrè, 1969.
- GALDINO, Flávio. *Introdução à teoria dos custos dos direitos: direitos não nascem em árvores*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.
- GALLO, Franco. I capisaldi del federalismo fiscale. *Diritto e Pratica Tributaria*, Padova: Dialnet, vol. 80, n. 2, p. 219-226, 2009.
- _____. Il federalismo fiscale “cooperativo”. *Rassegna Tributaria*, Roma, n. 2, vol. 38, 1995, *yomunitario* vol. 8, n. 3-4. Milano: Giuffrè, 1988, p. 275-284.
- _____. *Le ragioni del fisco: ética e giustizia nella tassazione*. Bologna: Il Mulino, 2007.
- _____. Prime osservazioni sulla proposta di federalismo fiscale in Italia. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 84, p. 83-95, 2000.
- GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.
- GANGEMI, Lello. *Finanza pubblica*. Napoli: Liguori, 1965.
- _____. *Tratado de hacienda pública*. Trad. Francisco Fernández Flores. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964. vol. 1.
- GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. *Estudios financieros*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1966.
- GARCÍA DE ENTERÍA, Eduardo; FERNANDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Ed. RT, 1991.
- GARCÍA DE LA MORA, Leonardo. La enseñanza del derecho financiero y tributario: pasado, presente y futuro. *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid: Civitas, n. 104, p. 735-803, oct.-dic. 1999.
- GARCÍA, Eusebio González. Los tributos extrafiscales en el derecho Español. In: PIRES, Manuel (coord.). *Da extrafiscalidade*. Lisboa: Universidade Lusíada Editora, 2011.
- GARCÍA VITORIA, Ignacio. *La libertad de empresa: un terrible derecho?* Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2008.
- GARDBAUM, Stephen A. The Nature of Preemption. *Cornell Law Review*. Ithaca, NY: Cornell Law School, 1994, n. 79, p. 767-815.
- GARGARELLA, Roberto. *Derecho constitucional*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2008. vol. 1.
- GARNIER, Joseph. *Traité de finances*. 4. ed. Paris: Garnier frères e Guillamin éditeurs, 1883.
- GASPARINI, Diógenes. Criação de municípios. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Ed. RT, vol. 73, p. 296-302, 1985.
- _____. Desmembramento e anexação de território municipal. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Ed. RT, vol. 72, p. 237-241, 1984.

- GAUDEMET, Paul Marie. *Précis de finances publiques*. Paris: Montchrestien, 1970.
- _____. Le budget, limite de l'action gouvernementale. In: PHILIP, Loïc (coord.) *Dictionnaire encyclopedique de finances publiques*. Paris: Economica, 1991. vol. 1.
- _____; MOLINIER, J. *Finances publiques: Fiscalité*. 5. ed. Paris: Montchrestien, 1992. t. 2.
- GAUDEMET, Yves. *Traite de droit administratif*. 16. ed. Paris: LGDJ, 2001.
- GIACOMONI, James. *Orçamento público*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- GIANNINI, Achille Donato. *Elementi di diritto finanziario*. Milano: Giuffrè, 1945.
- _____. *Elementi di diritto finanziario e di contabilità dello Stato*. Milano: Giuffrè, 1936.
- _____. *Istituzioni di diritto tributario*. Milão: Giuffrè, 1968.
- GIANNINI, M. Severo. *Diritto amministrativo*. 3. ed. Milano: Giuffrè, 1993. vol. 1 e 2.
- _____. *Diritto pubblico della economia*. Bologna: Il Mulino, 1993.
- _____. *Il pubblico potere*. Bologna: Mulino, 1986.
- GIARDINA, Emilio. The crisis of the fiscal state. In: *Scritti scelti*. Milano: Franco Angeli, 2008. p. 162-171.
- GILSON, Iberê. O orçamento como condicionante da administração financeira. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: FGV, vol. 92, p. 34-45, abr.-jul. 1968.
- _____. Suspensión e Interrupción de la Prescripción. *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación, Madrid: Centro de Estudios Financieros*, n. 79, p. 3-55, 2001.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho financiero*. Buenos Aires: Depalma, 1970.
- _____. Direito financeiro: uma nova disciplina jurídica. *Revista Forense*, Rio de Janeiro: Forense, p. 61-70, 1941.
- GNES, Matteo. *I privilegi dello stato debitore*. Milano: Giuffrè, 2012.
- GONÇALVES, J. A. Lima. *Isonomia na norma tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993.
- GORDILLO, Agustin A. *Tratado de derecho administrativo: Parte general*. Buenos Aires: Macchi, 1974. t. 1.
- _____. *Tratado de derecho administrativo: Parte general*. Buenos Aires: Macchi, 1974. t. 2.
- GRAÑA, Eduardo; ÁLVAREZ, César. *Principios de teoría del Estado y de la Constitución*. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2003.
- GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica*. São Paulo: Ed. RT, 1990.
- GRAZIANI, Augusto. *Istituzioni di scienza delle finanze*. 3. ed. Torino: Utet, 1929.
- _____. *Primi elementi di scienza delle finanze*. Milano: Giuffrè, 1962.
- _____. *Principios de ciencia de las finanzas*. Trad. Dino Jarach. Buenos Aires: Depalma, 1949.
- _____. Sul problema della classificazione delle pubbliche entrate. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Milano: Giuffrè, n. 4, p. 101-116.
- _____. *Sul rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*. Milano: Giuffrè, 1953.
- GREWE, Constance; RUIZ FABRI, Hélène. *Droits constitutionnels européens*. Paris: Presses Universitaires de France, 1995.
- GRIZIOTTI, Benvenuto. *Primi elementi di scienza delle finanze*. Milano: Giuffrè, 1962.
- _____. *Principios de ciencia de las finanzas*. Buenos Aires: Depalma, 1949.
- _____. Alta finanza per la vittoria della guerra e della pace. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Milano: Giuffrè, v. VI, parte I, fasc. III, p. 166-190, 1942.
- _____. *Considerazioni sui metodi, limiti e problemi della scienza pura della finanza*. Roma, 1912.

- _____. Il potere finanziario e il diritto finanziario nello studio autonomo delle finanze pubbliche. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Milano: Giuffrè, 1, p. 134-149, 1954.
- _____. Per il progresso scientifico degli studi e degli ordinamenti finanziari. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. Milano: Giuffrè, p. 1-7, mar. 1937.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. Justiça fiscal e mínimo existencial. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (org.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 99-114.
- _____. Responsabilidade fiscal, renúncia de receitas e guerra fiscal. In: CORRÊA, Walter Barbosa. *Dívida fiscal: exigibilidade – prazo de caducidade da segurança*. São Paulo: Ed. RT, 1972. p. 78-80.
- GRZEGORCZYK, Christophe. *Théorie générale des valeurs et le droit: Essai sur les prémisses axiologiques de la pensée juridique*. Paris: LGDJ, 1982.
- GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho. *Regime jurídico dos tribunais de contas*. São Paulo: Ed. RT, 1992.
- GUASTINI, Riccardo. *Estudios de teoría constitucional*. México: Fontamara, 2007.
- GUILLAUME, Henri; DUREAU, Guillaume; SILVENT, Franck. *Gestion publique: L'État et la performance*. Paris: Dalloz, 2002.
- GUIMARÃES, Vasco Branco. *A responsabilidade civil da administração fiscal emergente da obrigação de imposto*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.
- GUTMANN, Daniel. Du droit à la philosophie de l'impôt. *Archives de philosophie du droit*. Paris: Dalloz, 2002. p. 7-14.
- GUZMAN, Norma Caballero. *Les codes des impôts em droit comparé: Contribution à une théorie de la codification fiscale*. Paris: L'Harmattan, 2012.
- HÄBERLE, Peter. *El Estado constitucional*. Trad. Hector Fix-Fierro. Buenos Aires: Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 2007.
- _____. *Le libertà fondamentali nello stato costituzionale*. Roma: La Nuova Italia Scientifica, 1993.
- HABERMAS, Jurgen. *Direito e democracia: entre facticidade e validade*. Trad. Flavio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. vol. 2.
- HAMILTON, Alexander. *The Federalist*. Oxford: Blackwell, 1948.
- HAMON, Francis; TROPER, Michel; BURDEAU, Georges. *Direito constitucional*. Trad. Carlos Souza. Barueri: Manole, 2005.
- HART, Herbert. *The Concept of Law*. Oxford: Clarendon Press, 1961.
- HARTMANN, Nicolai. *Ontologia. El pensar teleológico*. México: Fondo de Cultura Económica, 1964.
- HAURIOU, Andre; GICQUEL, Jean; GELARD, Patrice. *Derecho constitucional e instituciones políticas*. 6. ed. Barcelona: Ariel, 1980.
- HAYEK, Friedrich August von. *Legge, legislazione e libertà*. Trad. Pier Giuseppe Monateri. Milano: EST, 2000.
- HEIDEGGER, Martin. *Ontologia: hermenéutica de la facticidad*. Madrid: Alianza, 1999.
- HELLER, Hermann. *Teoría del estado*. Granada: Comares, 2004.
- HERNANDEZ GONZALEZ, José Ignacio. *La libertad de empresa y sus garantías jurídicas: estudio comparado del derecho español y venezolano*. Caracas: Fundación de Derecho Administrativo, 2004.
- HERRERA MOLINA, Pedro M. Creatividad en la investigación jurídica: Un modelo aplicado al derecho financiero y tributario. In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma (Org). *Cadernos de Debates Tributários: Tema: Aspectos Controvertidos do CTN*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 3-21.

- _____. *Los precios públicos como recurso financiero*. Madrid: Civitas, 1991.
- _____. *Metodología del derecho financiero y tributario*. México: Porrúa, 2004.
- HERTZOG, Robert. À la recherche d'une théorie du système financier public complexe. In: FAVOREU, Louis; HERTZOG, Robert; ROUX, André (org.). *Constitution et finances publiques*. Études en l'honneur de Loic Philip. Paris: Economica, 2005.
- HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Porto Alegre: Fabris, 1991.
- _____. Constitución y derecho constitucional. In: BENDA, Ernesto; MAIHOFER, Wener; VOGEL, H.; HESSE, Konrad; HEYDE, Wolfgang. *Manual de derecho constitucional*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2001. p. 1-15.
- _____. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Fabris, 1998.
- _____. *Escritos de derecho constitucional*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1992.
- HEUSCHLING, Luc. *État de droit, rechtsstaat, rule of law*. Paris: Dalloz, 2002. vol. 16.
- HILLMAN, Arye L. *Public finance and public policy: responsibilities and limitations of government*. Cambridge: Cambridge, 2008.
- HOBBS, Thomas. *Leviatã ou matéria, forma e poder de uma República eclesiástica e civil*. Trad. João Paulo Monteiro. São Paulo: Martins Fontes, 2003.
- HOFMEISTER, Wilhelm; CARNEIRO, José Mario Brasileiro (org.). *Federalismo na Alemanha e no Brasil*. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2001.
- HOLMES, Kevin. *The concept of income: a multidisciplinary analysis*. Netherlands: IBFD, 2000.
- HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: W. W. Norton, 1999.
- HORTA, Raul Machado. *Direito constitucional*. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.
- _____. *Estudos de direito constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.
- _____. Formas simétrica e assimétrica do federalismo no estado moderno. In: SALDANHA, Nelson; REIS, Palhares Moreira. *Estudos jurídicos, políticos e sociais em homenagem a Gláucio Veiga*. Curitiba: Juruá, 2000.
- _____. Pluralidade do Federalismo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEREIRA, Antônio Celso Alves. *Direito contemporâneo. Estudos em homenagem a Oscar Correa*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2001. p. 247-257.
- _____. Problemas do federalismo brasileiro. *Revista Forense*, Rio de Janeiro: Forense, vol. 100, p. 381-402, 2006.
- HORVATH, Estevão. *O direito tributário no contexto da atividade financeira do estado*. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Tese de professor titular, 2009.
- HUBERMAN, Leo. *História da riqueza do homem*. 20. ed. Rio de Janeiro: Zahar, 1984. 318 p.
- HUGON, Paul. *O imposto*. Teoria moderna e principais sistemas. São Paulo: Renascença, 1945.
- INGROSSO, Giovanni. *Curso di finanza pubblica*. Napoli: Jovene, 1969.
- _____. *Divisione e classificazione nella scienza giuridica finanziaria*. Napoli: Scientificha Italiane, 1977.
- IRTI, Natalino. *Diritto ed Economia – teoria, problemi e orientamenti*. Padova: Cedam, 1999.
- _____. *Letà della decodificazione*. 3. ed. Milano: Giuffrè, 1989.
- _____. *L'ordine giuridico del mercato*. Bari: Laterza, 2003.
- IVO, Gabriel. *Constituição estadual: competência para elaboração da Constituição do Estado-membro*. São Paulo: Max Limonad, 1997.
- JAMENSON, Samuel Haig (coord.). *Orçamento e administração financeira*. 2. ed. Rio de Janeiro: FGV, 1963.

- JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2003.
- _____. *Principio per l'applicazione delle tasse di registro*. Padova: Cedam, 1937.
- JARAMILLO, Esteban. *Tratado de ciencia de la hacienda pública*. Bogotá: Minerva, 1930.
- JELLINEK, Georg. *Teoría General del Estado*. Trad. Fernando de Los Ríos. México: Fondo de Cultura Económica, 2002.
- JEZÈ, Gaston. *Cours de finances publiques: 1927-1928: professe a la faculte de droit de l'universite de Paris*. Paris: Giard, 1928.
- _____. *Cours de finances publiques*. Paris: LGDJ, 1935.
- _____. *Cours de science des finances et de legislation financiere francaise*. Paris: Giard, 1922.
- _____. *Natureza e regime juridico do crédito fiscal*. *Revista de Direito Administrativo*, vol. 3, p. 59-68, 1946.
- _____. *Remboursement des empreents publics d'etat*. Paris: Giard, 1927.
- JOXE, Pierre. La protection de l'intérêt public. Les missions des juridictions financières (à propos des nouvelles relations entre la Cour et le Parlement). *Revue Francaise de Finances Publiques*, Paris: LGDJ, n. 56, p. 7-26, 1996.
- JUAN, Soroeta. *Los presupuestos participativos*. 2 ed. Madrid: Aranzadi, 2011.
- JUANO, Manuel de. *Curso de finanzas y derecho tributario: parte general*. Rosario: Molachino rosario, 1963. vol. 1.
- JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- KARMIS, Dimitrios; Norman, Wayne J. (org.) *Theories of Federalism: A Reader*. New York: Palgrave, 2006.
- KHAN, Aman; e HILDRETH, W. Bartley (org.). *Budget Theory in the Public Sector*. London: Quorum Books, 2002.
- KANT, Immanuel. *Introducción a la teoría del derecho*. Trad. Felipe González Vicen. Madrid: Marcial Pons, 2005.
- KAPLOW, Louis. *The Theory of Taxation and Public Economics*. Princeton: Princeton University Press, 2008.
- _____; SHAVELL, Steven. *Fairness versus welfare*. Cambridge: Harvard University Press, 2002.
- KELMAN, Mark. *Strategy or Principle: The Choice Between Regulation and Taxation*. Ann Arbor: University of Michigan Press, 1999.
- KELSEN, Hans. *A democracia*. 2. ed. Trad. Vera Barkow. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- _____. *Jurisdição constitucional*. Trad. Alexandre Krug. São Paulo: Martins Fontes, 2003.
- _____. *La idea del derecho natural y otros ensayos*. Buenos Aires: Editorial Losada, 1946.
- _____. *O estado como integração: um confronto de princípios*. Trad. Plínio Fernandes Toledo. São Paulo: Martins Fontes, 2003.
- _____. *O que é justiça? A justiça, o direito e a política no espelho da ciência*. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2001.
- _____. *Problemas capitales de la teoría jurídica del Estado*. Trad. Wenceslao Roces. México: Porrúa, 1987.
- _____. *Una teoria fenomenológica del diritto*. Roma: Scientifiche Italiane, 1990.
- _____. *Teoría general del Estado*. Trad. Luiz Legaz Lacambra. Granada: Comares, 2002.
- KLUTH, Winfried. La reforma del federalismo alemán: razones, objetivos y modificaciones. *Revista de Derecho Político*, Madrid: UNED, n. 70, p. 37-62, 2007.
- KOHAMA, Heilio. *Contabilidade pública: teoria e prática*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- KOPS, Guido J. Os ordenadores da defesa pública e a apuração de sua responsabilidade. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Forense, vol. 71, p. 29-49, jan.-mar. 1963.

- KOUBI, Geneviève. *Droit du service public*. Paris: Montchrestien, 2000.
- KRIEK, Maria Frederica. *Discriminação de rendas em estados federais: um estudo comparado*. Recife: UFPE, Dissertação de Mestrado, 1978.
- KRIELE, Martin. *Introdução à teoria do estado: os fundamentos históricos da legitimidade do estado constitucional democrático*. Trad. Urbano Carvelli. Porto Alegre: Fabris, 2009.
- LA CUEVA, Mario de; CARPIZO, Jorge. *Teoría de la constitución*. 2. ed. México: Porrúa, 2008.
- LABAND, Paul. *El derecho presupuestario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1979.
- LADU, Giampaolo. Processi decisionali e controlli di gestione nel settore pubblico. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Milano: Giuffrè, vol. 59, n. 3, p. 462-508.
- LAFERRIÈRE, Julien; WALINE, Marcel. *Traité élémentaire de science et de législation financières*. Paris: LGDJ, 1952.
- LAGO, Miguel Ángel Martínez. Naturaleza y límites de la función de aprobación de los presupuestos. In: *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario: Studi in onore di Andrea Amatucci*. Bogotá: Temis – Jovene, v. III. p. 102-132.
- LAPORTA, Francisco J. *El imperio de la ley: una versión actual*. Madrid: Trotta, 2007.
- LARENZ, Karl. *La filosofía contemporánea del derecho y del estado*. Madrid: Revista de Derecho Privado, 2008.
- LASSALE, Ferdinand. *Que é uma Constituição?* Rio de Janeiro: Laemmert, 1969.
- LAUBADÈRE, André de. *Direito Público Económico*. Coimbra: Almedina, 1985.
- LAUFENBURGER, Henry. *Economie financière en trois leçons: Science économique et science financière, économie privée et crédit public*. Paris: Sirey, 1950.
- _____. *Finanzas comparadas: Estados Unidos – Francia – Inglaterra – México – URSS*. México: Fondo de Cultura Económica, 1951.
- _____. *L'intervention de l'État en matière économique*. Paris: LGDJ, 1939.
- _____. *Precis d'économie et de législation financières: revenu, capital et impôt*. Paris: Sirey, 1947.
- _____. *Théorie économique et psychologique des finances publiques*. Paris: Sirey, 1956.
- LAURÉ, Maurice. *Science fiscale*. Paris: Presses Universitaires de France, 1993.
- _____. *Traité de politique fiscale*. Paris: Presses Universitaires de France, 1957.
- LAUTH, Thomas P. The separation of powers principle and budget decision making. KHAN, Aman; e HILDRETH, W. Bartley. *Budget Theory in the Public Sector*. London: Quorum Books, 2002, p. 42-76.
- LAUVAUX, Philippe. *Les grandes démocraties contemporaines*. 3. ed. Paris: PUF, 2004.
- LEAL, Victor Nunes. *Coronelismo, enxada e voto o município e o regime representativo no Brasil*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1997.
- _____. Valor das decisões do Tribunal de Contas. In: _____. *Problemas de direito público*. Brasília: Imprensa Nacional, 1999. p. 223-39.
- LENZ, Carlos Eduardo Thompson Flores. O tribunal de contas e o poder judiciário. *Revista de Direito Administrativo*, vol. 238, [s.l.], p. 265-281, 2004.
- LEROY-BEAULIEU, Paul. *Traité de la science des finances*. Paris: Libr. Félix Alcan, 1912.
- LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. A formação da doutrina dos direitos fundamentais. In: MIRANDA, Jorge; SILVA, Marco Antônio Marques da (coord.); PEREIRA, Ademar [et al.]. *Tratado luso-brasileiro da dignidade humana*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 387-394.
- _____. Da intervenção. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lenio Luiz (coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva – Almedina, 2013. p. 800-818.
- _____. *Globalização, regionalização e soberania*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004.

- _____. *Pressupostos materiais e formais da intervenção federal no Brasil*, São Paulo: Ed. RT, 1994.
- _____. Reflexões em torno do princípio republicano. In: VELLOSO, Carlos Mario da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do (coord.). *Princípios constitucionais fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: Lex, 2005. p. 375-384.
- _____; FARALLI, Carla. A formação da doutrina dos direitos fundamentais. *Revista Autônoma de Direito Privado*, n. 2, [s.l.], p. 157-169, jan.-mar.
- LIFSCHITZ, Nora. L'evoluzione del pensiero giuridico finanziario in America Latina: La finanza pubblica come espressione del costituzionalismo latinoamericano. In: VEGA, Maurício A. Plazas (coord.). *Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario*. Napoli – Bogotá: Jovene, 2011. vol. 3.
- LIMA, Martonio Mont'Alverne Barreto. Constituição e Idealismo – O Dilema da Efetivação Constitucional sem a Política. *Revista Controle*, Fortaleza: TCE-CE, vol. 9, n. 1, p. 11-35, jan.-jun. 2011.
- LIMA, Ruy Cirne. *Princípios de direito administrativo*. 6. ed. São Paulo: Ed. RT, 1987.
- LIRA filho, João. *Controle das finanças públicas*. Rio de Janeiro: 1966.
- LISBOA, José da Silva (Visconde de Cairu). *Princípios de economia política*. Rio de Janeiro: Pongetti, 1956 (1804).
- LLAU, Pierre. Budget. In: PHILIP, Loïc (coord.) *Dictionnaire encyclopedique de finances publiques*. Paris: Economica, 1991. vol. 1, p. 181-182.
- LOEWENSTEIN, Karl. *Teoria de la constitución*. Barcelona: Ariel, 1986.
- LOLINI, Ettore. *L'attività finanziaria nella dottrina e nella realtà: Saggio di una sistemazione scientifica dei fenomeni finanziari*. Roma: Athenaeum, 1920.
- LONGO, Carlos Alberto; TROSTER, Roberto Luis. *Economia do setor público*. São Paulo: Atlas, 1993.
- LOSANO, Mario G. *Sistema e estrutura no direito: das origens à escola histórica*. Trad. Carlo Alberto Dastoli. São Paulo: Martins Fontes, 2008, vol. 1.
- LOZANO IRUESTE, José Maria. *Introducción a la Teoría Del Presupuesto*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1983.
- LUCCA, Newton de; MEYER-PFLUG, Samantha; NEVES, Mariana Barboza Baeta (coord.). *Direito constitucional contemporâneo: homenagem ao professor Michel Temer*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- LUHMANN, Niklas. *Sistemi sociali: Fondamenti di una teoria generale*. Trad. Alberto Febbrajo. Bologna: Il Mulino, 1990.
- MACHADO, Celso Cordeiro. *Limites e conflitos de competência tributária no direito brasileiro*. Belo Horizonte: UFMG, 1968.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito constitucional tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2012.
- _____. Imposto indireto, repetição do indébito e imunidade subjetiva. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, vol. 2, 1995.
- _____. Imprescritibilidade da ação declaratória do direito de compensar tributo indevido. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Problemas de processo judicial tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1998. p. 115-125.
- _____. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Malheiros, 2010.
- _____. Segurança jurídica e a questão da hierarquia da lei complementar. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário e ordem econômica: homenagem aos 60 anos da ABDF*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 257-276.

- MACHADO JÚNIOR, J. Teixeira. *Classificação das contas públicas*. Rio de Janeiro: FGV, 1967.
- MACHETE, Pedro. *Estado de Direito Democrático e administração paritária*. Coimbra: Almedina, 2007.
- MACMAHON, Arthur W. *Practica del Federalismo: Estudios comparados entre países con sistema federal experimentado y nuevas federaciones*. Trad. Moises Naymark; Martha Mercader Sanchez-Albornoz. Buenos Aires: Editorial Bibliografica Argentinas, 1955.
- MAGLIULO, Antonio. La costituzione economica dell'Italia nella nuova Europa: Un'interpretazione storica. In: *Studi e note di economia*. Siena: 1999, n. 3, p. 161-189.
- MAIA, José Antonio da Silva. *Compendio do direito financeiro*. Rio de Janeiro: Typografia Nacional, 1841.
- MAIHOFFER, Werner. Principios de una democracia en libertad. In: HESSE, Konrad. *Manual de derecho constitucional*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2001.
- MANGIAVILLANO, Alexandre. *Le contribuable et l'Etat l'impôt et la garantie constitutionnelle de la propriété* (Allemagne – France). Paris: Dalloz, 2013.
- MARCHAL, Jean. *Cours d'économie politique*. 4. ed. Paris: Génin, 1967.
- MARCUSE, Herbert. *Razão e revolução: Hegel e o advento da teoria social*. Trad. Marília Barroso. 5. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2004.
- MARINHO, Josaphat. Ordem econômica nas constituições brasileiras. In: _____. *Estudos constitucionais*. Salvador: UFBA, 1989. p. 231-243.
- MARÍN-BARNUEVO, Diego Fabo. *La protección del mínimo existencial en el ámbito del I.R.P.F.* Madrid: Colex, 1996.
- MARONGIU, Gianni. Brevi noterelle a margine del C.D. In: ANTONINI, Luca. Le coordinate del nuovo federalismo fiscale. *Diritto e Pratica Tributaria*, Padova: Dialnet, vol. 80, n. 2. p. 271-275, 2009.
- MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J. Metodología y derecho financiero: es preciso rehabilitar la figura de B. Grizotti y el análisis integral de la actividad financiera del estado. *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, p. 913-947, 2000.
- MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo. *Curso de derecho financiero y tributario*. 4. ed. Madrid: Tecnos, 1993.
- _____; _____. CASADO OLLERO, Gabriel; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. *Curso de derecho financiero y tributario*. 14. ed. Madrid: Tecnos, 2003.
- MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel. *Ley de Presupuestos y Constitución: Sobre las singularidades de la reserva de ley en materia presupuestaria*. Valladolid: Trotta, 1998.
- _____. Naturaleza y límites de la función de aprobación de los presupuestos. In: *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario*. Studi in onore di Andrea Amatucci. Bogotá: Temis – Jovene, 2011. v. III, 102-132.
- MARTINEZ, Pedro Soares. *Esboço de uma teoria das despesas públicas*. Lisboa: Ministério das Finanças, 1967.
- MARTINIELLO, Laura. Profili definitivi e procedimento di formazione del bilancio dello Stato. In: FIORI, Giovanni. *La procedura di formazione del bilancio nell'economia e nel governo dell'azienda Stato*. Milano: Giuffrè, 2008. p. 27-59.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. As finanças públicas na Constituição Federal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 103-176.
- _____. *Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo: Ed. RT, 2006.
- _____. *Sistema tributário Nacional na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

- _____; NASCIMENTO, Carlos Valder do (org.). *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2001.
- MARTINS, Marcelo Guerra. *Democracia fiscal e seus fundamentos a luz do direito & economia*. São Paulo: USP, 2009.
- MASAGÃO, Mário. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Ed. RT, v. II.
- MARTINS, Paulo de Sena. *FUNDEB, federalismo e regime de colaboração*, Campinas, SP: Autores Associados, 2011.
- MASSANET, Juan Ramalho. Hacia un concepto constitucional de tributo. In: PALAO TABOADA, Carlos et al. *Temas pendientes de derecho tributario*. Barcelona: Cedecs, 1997.
- MASSONETTO, Luis Fernando. *O direito financeiro no capitalismo contemporâneo: a emergência de um novo padrão normativo*. São Paulo: USP, Tese de Doutorado, 2006.
- _____; BERCOVICI, Gilberto. A Constituição Dirigente Invertida: a Blindagem da Constituição Financeira e a Agonia da Constituição Econômica. *Boletim de Ciências Econômicas*, Coimbra: Ed. Coimbra, p. 57-77, 2006.
- MATOS, J. M. Rocha. As despesas fixas e sua significação na estrutura orçamentária. *Revista do serviço público* (separata), Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, a. XIII, vol. 2, n. 1, p. 3-26, abr. 1950,=.
- MATTEUCCI, Nicola. *Lo Stato moderno*. Lessico e percorsi. Bologna: Il Mulino, 1993.
- MAURER, Hartmut. *Contributos para o direito do Estado*. Trad. de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.
- MAYER, Otto. *Derecho administrativo alemán*. Trad. de Horacio H. Heredia; Ernesto Krotoschin. Buenos Aires: Depalma, 1903. t. I.
- MCCORMICK, John P. Habermas, Supranational Democracy and the European Constitution. *European Constitutional Law Review*, Cambridge: T.M.C. ASSER PRESS, vol. 2, p. 398-423, 2006.
- MC GEE, Robert W. *The Philosophy of Taxation and Public Finance*. Miami: Luwer, 2004.
- MEDAUAR, Odete. Ainda existe serviço público? In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Serviços públicos e direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 29-39.
- _____. *Direito administrativo moderno*. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Ed. RT, 2008.
- _____. *O direito administrativo em evolução*. São Paulo: Ed. RT, 2013.
- _____. Poder de polícia. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Renovar, vol. 199, 1985.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 21. Ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
- _____. *Finanças municipais*. São Paulo: Ed. RT, 1979.
- MELIS, Giuseppe; FARALLI, Carla. La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta “fiscalità di vantaggio”: profili comunitari. *Rassegna Tributaria*, Roma, n. 4, 2009.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- _____. A democracia e suas dificuldades contemporâneas. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Renovar, vol. 212, 1998.
- _____. Apontamentos sobre o poder de polícia. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Ed. RT, n. 9, p. 55-68, 1969.
- _____. *Discrecionalidade e controle jurisdicional*. São Paulo: Malheiros, 1992.
- _____. (org.). *Direito administrativo e constitucional: Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 1997.

- _____. *Eficácia das normas constitucionais e direitos sociais*. São Paulo: Malheiros, 2009.
- _____. *Prestação de serviços públicos e administração indireta*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 1983.
- _____. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 1984.
- MELLO, José Luiz de Anhaia. *O estado federal e as suas novas perspectivas*. São Paulo: Max Limonad, 1960.
- MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Princípios gerais de direito administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1969. vol. 1.
- _____. *A contribuição de melhoria e a autonomia municipal*. São Paulo: Prefeitura do Município de São Paulo, 1952.
- _____. *Natureza jurídica do estado federal*. São Paulo: Município de São Paulo, 1948.
- _____. Tribunais de Contas: Natureza, alcance e efeitos de suas funções. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Ed. RT, n. 73, ano XVIII, p. 181-192, jan.-mar. 1985.
- _____. Espaço constitucional do Brasil. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: FGV, 1950, n. 19, p. 1-19.
- MENDES, Gilmar Ferreira; CORREIA NETO, Celso de Barros. Transparência fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. vol. 2, p. 177-201.
- MÉRIGOT, Jean Guy. Elementos de uma teoria da parafiscalidade. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: FGV, vol. 33, p. 54-66, 1953.
- MERKL, Adolfo. *Teoría general del derecho administrativo*. Granada: Comares, 2004.
- MERUSI, Fabio. *Il sogno di Diocleziano: Il diritto nelle crisi economiche*. Torino: Giappichelli, 2013.
- MIGNOT, Gabriel. La fiscalité dérogatoire pour un réexamen des dépenses fiscales: Synthèse du 21^e rapport du conseil des impôts. *Revue Française de Finances Publiques*, n. 84, p. 205-218, 2003.
- MIKESELL, John L. *Fiscal Administration*. 9. ed. Boston: Wadsworth, 2014.
- MILL, John Stuart. *Princípios de economia política: con algunas de sus aplicaciones a la filosofía social (1848)*. Trad. Teodoro Ortiz. México: Fondo de Cultura Económica, 2001.
- MINISTÉRIODAJUSTIÇA. *Fiscalização orçamentária e financeira*. Brasília: Fundação Petrônio Portella, 1985.
- MIRANDA, Jorge. A dignidade da pessoa humana e a unidade valorativa do sistema de direitos fundamentais. In: SILVA, Marco Antonio Marques da (coord.). *Tratado luso-brasileiro da dignidade humana*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 167-176.
- _____. *Contributo para uma teoria da inconstitucionalidade*. Coimbra: Ed. Coimbra, 1996.
- _____. *Manual de direito constitucional*. 2. ed. Coimbra: Ed. Coimbra, 2000. t. V.
- _____. *Manual de direito constitucional*. 5. ed. Coimbra: Ed. Coimbra, 2004. t. IV.
- MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967 com a emenda n. 1 de 1969*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 1970.
- _____. *Tratado de direito privado*. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954. vol. 6.
- _____. *Tratado de direito privado – Direito das Obrigações: títulos ao portador*. 3. ed. São Paulo: Ed. RT, 1984. t. XXXIII.
- MITA, Enrico. *Principio di diritto tributario*. 6. ed. [s.l.]: Giuffrè, 2011.
- MODUGNO, Franco (coord.). *Attuazione e integrazione della costituzione*. Napoli: Jovene, 2008.
- _____. *La ragionevolezza nella giustizia costituzionale*. Napoli: Editoriale scientifica, 2007.
- _____. *Principi di diritto costituzionale: estratto da lineamenti di diritto pubblico*. Torino: Giappichelli, 2008.

- _____. Prncipi di regime e rigidità costituzionale. In: LABRIOLA, Silvano. *Valori e principi del regime repubblicano*. Roma: Laterza, 2006. vol. 3 – Legalità e garanzia.
- MONCADA, Luís S. Cabral de. *A problemática jurídica do planeamento económico*. Coimbra: Ed. Coimbra, 1985.
- _____. *Direito Económico*. Coimbra: Ed. Coimbra: 1988.
- _____. *Perspectivas do novo direito orçamental português*. Coimbra: Ed. Coimbra, 1984.
- MONNIER, Jean-Marie. La formation des conceptions de la justice fiscale dans la pensée économique anglo-saxonne. *Revue Française de Finances publiques*, n. 84, p. 91-133, 2003.
- MONTALIVET, Pierre de. *Les objectifs de valeur constitutionnelle*. Paris: Dalloz, 2006.
- MONTEIRO, Jorge Vianna. *Governo e crise: escolhas públicas no Brasil e no mundo, 2007-2011*. Rio de Janeiro: FGV, 2011.
- _____. *Como funciona o governo: escolhas públicas na democracia representativa*. Rio de Janeiro: FGV, 2007.
- MOORE, Mark H. *Creating Public Value*. Massachusetts: Harvard Press, 1995.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática das taxas*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- MORAES, Filomeno. A Constituição econômica no Brasil: da subcomissão do Itamarati à Constituição Federal de 1988. *Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais*, Fortaleza: Edições Demócrito Rocha, vol. 10, n. 12, p. 567-94, 2011.
- MOREIRA, João Baptista. *A contribuição de melhoria e a imposição de valorização imobiliária: tratado de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1999. vol. 1.
- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- _____. *Direito da participação política: legislativa, administrativa, judicial*. Rio de Janeiro: Renovar, 1992.
- MOREIRA, Vital. *Constituição da República Portuguesa anotada*. São Paulo: Ed. RT, 2007. vol. 1.
- MOREIRA, Vital. *Economia e Constituição*. 2. ed. Coimbra: Ed. Coimbra, 1979.
- MORIN, Edgar. Complexidade e liberdade. In: _____; PRIGOGINE, Ilya. *A sociedade em busca de valores*. Lisboa: Piaget, 2000.
- _____. *Ciência com consciência*. 4. ed. Trad. Maria D. Alexandre. Rio de Janeiro: Bertrand, 2000.
- MORSELLI, Emanuele. *Compendio di scienza delle finanze*. Padova: Cedam, 1954.
- _____. *Curso di scienza della finanza pubblica*. 2. ed. Padova: Cedam, 1937.
- _____. *Curso di scienza della finanza pubblica*. 3. ed. Padova: Cedam, 1939.
- _____. *Dottrina del tributo: i presupposti scientifici della finanza pubblica*. Padova: Cedam, 1967.
- _____. *Studi di istituzioni e dottrine finanziarie*. Padova: Cedam, 1936.
- MORTATI, Costantino. *Istituzioni di diritto pubblico*. Trad. Franco Modugno. Padova: Cedam, 1991.
- _____. *La costituzione in senso materiale*. Milano: Giuffrè, 1998. vol. 49.
- MOSTACCI, Edmondo. Finanza pubblica e politica economica: tra Stato nazionale e ordinamento europeo. In: FERRARI, Giuseppe Franco (org.). *Il diritto pubblico dell'economia: oggetto, modelli ed evoluzione storica*. Milano: Egea, 2010.
- MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. 3. ed. Trad. Peter Naumann. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- MUSGRAVE, Richard A. *Finanza pubblica, equità, democrazia*. Bologna: Il Mulino, 1995.
- _____. Schumpeter's crisis of the tax state: an essay in fiscal sociology. *Journal of Evolutionary Economics*, Berlin: Springer-Verlag, p. 89-113, 1992.

- _____. *Teoria das finanças públicas: Um estudo de economia governamental*. Trad. Auriphebo Berrance Simões. Brasília: Atlas, 1973. vol. 2.
- _____; SHOUP, Carl S. (org.). *Ensayos sobre economía impositiva*. Trad. Marta Chavez; Augustin Lopez Munguia. México: Fondo de Cultura Económica, 1964.
- MYRBACH-RHEINFELD, Franz Von. *Précis de droit financier*. Paris: Giard & Briere, 1910.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1998.
- _____. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. *Revista de Direito Público da Economia*. Coimbra: vol. 5, n. 20, out.-dez, p.153-181.
- _____. *Direito fiscal*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2007.
- _____. *Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005.
- _____. *Porum estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2008. vol. 2.
- _____. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurelio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.); SACCHETTO, Claudio *et al.* *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 110-140.
- NASCIMENTO, Carlos Valder do. Planejamento e orçamento-programa. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. vol. 2, p. 283-311.
- NAWIASKY, Hans. *Cuestiones fundamentales de derecho tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1982.
- NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. 2. ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994.
- _____. *Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista*. Trad. José María Martín Oviedo. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964.
- NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: Acadêmica, 1994.
- _____. *Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico*. São Paulo: Martins Fontes, 2013.
- _____. Soberania do Estado e soberania do povo no Estado Democrático de Direito. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito e poder nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos*. Barueri: Manole, 2005. p. 413-425.
- _____. *Teoria da inconstitucionalidade das leis*. São Paulo: Saraiva, 1988.
- _____. *Transconstitucionalismo*. São Paulo: Martins Fontes, 2009.
- NEVES, Mariana Barboza Baeta. *Direito constitucional contemporâneo: homenagem ao Professor Michel Temer*. São Paulo: Ed. LTr, 2012.
- NINA, Luigi. *Lezioni di scienza delle finanze e diritto finanziario*. Padova: Cedam, 1932.
- NITTI, Francesco. *Principios de ciência das finanças*. Trad. C. de Machado. Rio de Janeiro: Atena, 1937. vol. 1.
- NOGUEIRA, Ataliba. *O estado é meio e não fim*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1955.
- NOGUEIRA, Rui Barbosa. *Direito financeiro: curso de direito tributário*. São Paulo: Bushatsky, 1969.
- NONET, Philippe; SELZNICK, Philip. *Direito e sociedade: a transição ao sistema jurídico responsivo*. Trad. Vera Ribeiro. Rio de Janeiro: Revan, 2010.
- NORTH, Douglass C. Economic Performance through Time. *The American Economic Review*, Pittsburgh: American Economic Association, vol. 84, n. 3, p. 359-368, 1994.
- _____. A Transaction Cost Theory of Politics. In: *Journal of Theoretical Politics*, Sage, n. 2, p. 355-367, 1990.

- _____. *Institutions, institutional change, and economic performance*. New York: Cambridge University Press, 1990.
- NOVAIS, Jorge Reis. *Contributo para uma teoria do estado de direito: do estado de direito liberal ao estado social e democrático de direito*. Coimbra: Almedina, 2006.
- NOVOA, Cesar García. El principio de no discriminación em matéria tributária. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 339-370.
- _____. El concepto constitucional de tributo: una visión al cumplirse los 25 años de vida de la Constitución. In: JUNQUEIRA, Manuela Fernández; DÉGANO, Isidoro Martín (coord.). *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*. Valladolid: Lex Nova, 2005. p. 239-274.
- _____. *El concepto de tributo*. Madrid: Marcial Pons, 2012.
- _____. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000.
- _____. *Financiación autonómica y reforma del Senado*. Madrid: Marcial Pons, 2012.
- NUNES, António Jose Avelãs. *Uma introdução à economia política*. São Paulo: Quartier, 2007.
- NUNES, José de Castro. *Da fazenda pública em juízo*. Tribunal federal de recursos – juízo dos feitos. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1960.
- _____. *Do estado federado e sua organização municipal*. Rio de Janeiro: Leite Ribeiro, 1920.
- NUSDEO, Fábio. A principiologia da ordem econômica constitucional. In: VELLOSO, Carlos Mário da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (coord.). *Princípios constitucionais fundamentais: estudos em homenagem ao Professor Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: Lex, 2005. p. 389-402.
- _____. *Curso de economia: introdução ao direito econômico*. São Paulo: Ed. RT, 1997.
- _____. *Fundamentos para uma codificação do Direito Econômico*. São Paulo: Ed. RT, 1995.
- _____. O direito econômico centenário. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDDE*, Belo Horizonte: Fórum, ano 1, n. 1, p. 221-247, mar.-ago. 2012.
- OCDE. *Labudgétisation axée sur la performance dans les pays de l'OCDE*, 2007. Paris: OCDE, 2008.
- OCTAVIANI, Alessandro. A bênção de Hamilton na semiperiferia: ordem econômico-social e os juros da dívida pública interna. In: CONTI, Jose Mauricio; SCAFF, Fernando Facury. *Orçamentos públicos e direito financeiro*. São Paulo: Ed. RT, 2011. p. 1179-1205.
- O'CONNOR, James. *La crisi fiscale dello Stato*. Torino: Einaudi, 1977.
- OGNETTI, Giovanni. *Federalismo*. Napoli: Utet Giuridica, 2009.
- OLIVA, Eric. Essai de définition normative du domaine des finances publiques. In: FAVOREU, Louis; HERTZOG, Robert; ROUX, André (Org). *Constitution et finances publiques*. Études en l'honneur de Loic Philip. Paris: Economica, 2011. p. 493-513.
- OLIVEIRA, Candido Baptista de. *Systema financial do Brasil*. S. Petersburg: Typographia Privilegiada de Fischer, 1842.
- OLIVEIRA, João Martins. *Direito fiscal*. Rio de Janeiro: Livraria Jacinto, 1943.
- OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de. Minorias e democracia no Brasil. *Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica*, Porto Alegre: IHJ, n. 4, p. 307-322, 2006.
- OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 5. ed. São Paulo: Ed. RT, 2013.
- _____. Direito Financeiro: conceito, autonomia e fontes. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 9-29.
- _____. Empréstimos públicos no Brasil. In: MELLO, Celso Antonio Bandeira de (org.). *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba: Direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 1997.

- _____. Fundos públicos financeiros. *Revista tributária e de finanças públicas*, São Paulo: Ed. RT, a. 12, n. 56, p. 264-275 mai.-jun. 2004.
- _____. *Gastos públicos*. São Paulo: Ed. RT, 2012.
- _____. Inexistência da contribuição de melhoria no direito brasileiro. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Ed. RT, v.10, n. 36.
- _____. O que é Constituição material: como seria no Brasil? *Revista da Escola Paulista de Direito*, São Paulo: EPD, vol. 5, n. 7, p. 62-66.
- _____. Propriedade: função social e tributação. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Direito tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 265-288.
- _____. *Receitas públicas originárias*. São Paulo: Malheiros, 1994.
- _____. Regime constitucional do direito financeiro. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 467-496.
- _____. *Responsabilidade fiscal*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 2002.
- _____. Segurança jurídica: previsibilidade. In: DALLARI, Adilson Abreu *et al.* *Segurança jurídica no Brasil*. São Paulo: RG Editores, 2012. p. 189-200.
- _____. Serviços públicos e tributação: Natureza jurídica da contraprestação de serviços concedidos e permitidos. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Serviços públicos e direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 239-266.
- _____. *Taxas de polícia*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 2004.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Repetição do indébito, compensação e ação declaratória. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Repetição do indébito e compensação no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 355-398.
- OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. *Contribuições para intervenção no domínio econômico no direito tributário brasileiro*. São Paulo, Tese de Livre-Docência, 1988.
- OLIVEIRA, Weder de. *Curso de responsabilidade fiscal: direito, orçamento e finanças públicas*. Belo Horizonte: Fórum, 2013.
- ORSONI, Gilbert. Les idéologies révolutionnaires et l'impôt. *Revue Française de Finances Publiques*, n. 84, p. 11-21, 2003.
- OSTERLOH, Lerke. Problemi di metodo nel Diritto tributario. In: VEGA, Maurício A. Plazas (coord.). *Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario*. Napoli – Bogotá: Jovene, 2011. vol. 1.
- OTERO, Paulo. *Legalidade e administração pública: o sentido da vinculação administrativa a juridicidade*. Coimbra: Almedina, 2003.
- OVIDO, Juan Ignacio Gorospe. El derecho financiero: un aspecto mas en la vision poliedrica de la actividad financiera. In: JUNQUEIRA, Manuela Fernandez (org.); DEGANO, Isidoro Martin (coord.); ALARCON GARCIA, Gloria [et al.]. *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*. Valladolid: Lex Nova, 2005. p. 2635-2647.
- PACE, Alessandro. *Potere costituente, rigidità costituzionale, autovincoli legislativi*. 2. ed. Padova: Cedam, 2002.
- PACHECO, Ana Sofia Assis. Dos impostos fiscais aos impostos extrafiscais. Do Estado liberal ao Estado Social In: PIRES, Manuel (coord.). *Da extrafiscalidade*. Lisboa: Universidade Lusíada Editora, 2011.
- PAIM, Antônio. Redirecionar o debate sobre federalismo. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 231-242.
- PALAO TABOADA, Carlos. *Derecho financiero y tributario I*. 2. ed. Madrid: Colex, 1987.

- _____. La enseñanza del derecho financiero y tributario. *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid: Civitas, n. 40, p. 493-504, oct.-dic. 1983.
- PALERMO, Francesco; NICOLINI, Matteo (org.). *Federalismo fiscale in Europa: esperienze straniere e spunti per il caso italiano*. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane, 2012.
- PALERMO, Fernanda Kellner de Oliveira. O princípio da proporcionalidade e as sanções penais nos contratos administrativos. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Renovar, vol. 227, p. 321-337, 2002.
- PALMERIO, Giovanni. *Principi di finanza pubblica*. Napoli: Cacucci, 2007.
- PAMPLONA, Karla Marques. Federalismo fiscal, transferências intergovernamentais constitucionais e desenvolvimento regional. Uma análise em prol da efetividade dos direitos fundamentais. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 14, n. 2328, 15 nov. 2009. Disponível em: [http://jus.com.br/artigos/13860]. Acesso em: 23 dez. 2013.
- PANIAGUA SOTO, Francisco J.; NAVARRO PASCUAL, Reyes. *Hacienda Pública I: Teoría del presupuesto y gasto público*. Madrid: Pearson, 2010.
- PAPIER, Juan Jorge. Ley fundamental y orden económico. In: BENDA, Ernesto; MAIHOFER, Wener; VOGEL, H.; HESSE, Konrad; HEYDE, Wolfgang. *Manual de derecho constitucional*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2001. p. 566-580.
- PARENZAN, Tullio. *Profili del sistema dei controlli esterni sulla pubblica amministrazione: Com riferimenti di diritto comparato*. Milano: Giuffrè, 1983.
- PARRAVICINI, Giannino. *Scienza delle finanze: principi*. Milano: Giuffrè, 1970.
- PARSONS, Talcott. *O sistema das sociedades modernas*. São Paulo: Pioneira, 1974.
- PASCUAL GARCÍA, José. *Régimen jurídico del gasto público: Presupuestación, ejecución y control*. 5. ed. Madrid: Boletín Oficial del Estado, 2009.
- PASCUAL, Reyes Navarro; SOTO, Francisco J. *Hacienda Pública: Teoría del presupuesto y gasto público*. Madrid: Pearson Educación, 2010.
- PASSERIN D'ENTRÈVES, Alessandro. *La dottrina dello stato: elementi di analisi di interpretazione*. 2. ed. Torino: Giappichelli, 1967.
- PASTOR, Javier Viciano. *Libre competencia e intervención pública en la economía: acuerdos restrictivos de la competencia de origen legal*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 1995.
- PAULANI, Leda M. *Modernidade e discurso econômico*. São Paulo: Boitempo, 2005.
- PECES-BARBA, Gregorio. *Teoria dei diritti fondamentali*. Milano: Giuffrè, 1993.
- PEDROSA, Bernadette. Perspectivas do federalismo brasileiro. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, Belo Horizonte: UFMG, n. 52, p. 105-123, jan. 1981.
- PELLEGRINO, Carlos Roberto. Os contratos da administração pública. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Renovar, vol. 179-180, p. 68-91, 1990.
- PELLET, Rémi. *La cour des comptes*. Paris: La Découverte, 1998.
- _____. La fin de l'universalité budgétaire. In: FAVOREU, Louis; HERTZOG, Robert; ROUX, André. *Constitution et finances publiques*. Paris: Economica, 2005. p. 515-527.
- PETERSON, Paul. *The Price of Federalism*. New York: Brookings Institution Press. 1995. 286 p.
- PEREIRA, César A. Guimarães. O endividamento público na lei de responsabilidade fiscal. *Revista de Diálogo Jurídico*, Salvador, n. 10, p. 1-51, jan. 2002.
- PEREZ, Marcos Augusto. As vicissitudes da regulação econômica estatal: reflexão sobre as lições do direito norte-americano em comparação com o direito brasileiro. In: CARDOZO, José Eduardo Martins; QUEIROZ, João Eduardo Lopes; SANTOS, Márcia Walquiria Batista da (org.). *Curso de direito administrativo econômico*. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 149-169, v. III.
- PEREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario: parte general*. 11. ed. Madrid: Civitas, 2001.

- PERNTHALER, Peter. *El estado federal asimétrico: fundamentos teóricos, consecuencias prácticas y ámbitos de aplicación en la reforma del Estado federal austriaco*. Trad. Xabier Arzo. Onati: Instituto Vasco de Administración Pública, 1999.
- PFÖSTL, Eva (org.) *Il federalismo fiscale*. Roma: APES, 2008.
- PHILIP, Loïc (coord.) *Dictionnaire encyclopedique de finances publiques*. Paris: Economica, 1991. vol. 1.
- PIANCASTELLI, Marcelo; PEROBELLI, Fernando. *ICMS evolução recente e guerra fiscal*. Texto para discussão 402 do Instituto de Pesquisa de Economia Aplicada – IPEA.
- PIEPER, Josef. *El descubrimiento de la realidad*. Madrid: Rialp, 1974.
- PIERSON, Nicolas Gerard; SURET, Louis. *Revenus de l'état*. Paris: Giard & Briere, 1913.
- PIGOU, Arthur Cecil. *Economia del benessere*. Trad. Mario Einaudi. Torino: Utet, 1948.
- PIKETTY, Thomas. *Le Capital au XXIe siècle*. Paris: Seuil, 2013.
- PINELLI, Cesare. Diritti costituzionali condizionati, argomento delle risorse disponibili, principio di equilibrio finanziario. In: RUGGERI, Antonio. *La motivazione delle decisioni della Corte costituzionale*. Torino: Giappichelli, 1994. p. 548 e ss.
- PINTO, Bilac. Finanças e direito: a crise da ciência das finanças – os limites do poder fiscal do Estado – uma nova doutrina sobre a inconstitucionalidade das leis fiscais. *Revista Forense*, Rio de Janeiro: Forense, vol. 82, n. 442, p. 547-562, 1940.
- PINTO, Francisco Bilac Moreira. *Enriquecimento ilícito no exercício de cargos públicos*. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1960.
- PINTO, Carlos Alberto A. de Carvalho. *Discriminação de rendas*. São Paulo: Prefeitura do Município de São Paulo, 1941.
- PINTO, Rosalice. Taxas de natureza extrafiscal como indutoras de comportamento: uma visão textual-discursiva. In: PIRES, Manuel (coord.). *Da extrafiscalidade*. Lisboa: Universidade Lusíada Editora, 2011. p. 283-302.
- PISARELLO, Gerardo. Del estado social legislativo al estado social constitucional: por una protección compleja de los derechos sociales. *Isonomia*. Madrid: Doxa, n. 15, 2001.
- PISTONE, Antonio. *La giuridificazione tributaria in rapporto agli altri rami del diritto*. Padova: Cedam, 1994.
- PITA GRANDAL, Ana Maria (coord.). *Hacienda autonómica y local*. Vigo: Tórculo, 2003.
- PIZZORUSSO, Alessandro. Il problema del rafforzamento dell'esecutivo in Italia ed in Francia. In: MODUGNO, Franco (coord.). *Attuazione e integrazione della costituzione*. Napoli: Jovene, 2008. p. 101-138.
- _____. *La costituzione ferita*. Bari: Laterza, 1999.
- PLAZAS VEGA, Mauricio A. *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*. 2. ed. Bogotá: Temis, 2006.
- _____. *La cuestión social y la nueva izquierda en América Latina*. Bogotá: Temis, 2007.
- POGGIOLI, Marcello. *Indicatori di forza economica e prelievo confiscatorio*. Padova: Cedam, 2012.
- PONTES, Helenilson Cunha. Federalismo e repartição tributária. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo: Ed. RT, vol. 15, n. 4, p. 32-41, 1996.
- POPPER, Karl. *A lógica da pesquisa científica*. São Paulo: Cultrix, 2007.
- PORTELLA, André. Lei orçamentária anual – LOA. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. vol. 2, p. 352-392.
- POSNER, Richard A. *The economic analysis of law*. 5. ed. New York: Aspen Law & Business, 1998.

- POZZOLO, Susanna. *Neoconstitucionalismo e positivismo jurídico: as faces da teoria do direito em tempos de interpretação moral da Constituição*. São Paulo: Landy, 2006.
- PRADO JÚNIOR, Caio. *Evolução política do Brasil: colônia e império*. 21. ed. São Paulo: Brasiliense, 1999.
- _____. *História econômica do Brasil*. São Paulo: Brasiliense, 2004. 364 p.
- PRADO, Sergio. Distribuição intergovernamental de recursos na Federação brasileira. In: REZENDE, Fernando (org.). *Descentralização e federalismo fiscal no Brasil: desafios da reforma tributária*. Rio de Janeiro: Fundação Konrad Adenauer, 2003. p. 41-125.
- PRÓL, Luis López Guerra; SCHNEIDER, Hans Peter. *Democracia y constitución*. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1991.
- PROUDHON, Pierre Joseph. *Théorie de l'impôt (1865)*. Paris: L'Harmattan, 1995.
- _____. *Do princípio federativo*. TRINDADE, Francisco (Trad.). São Paulo: Imaginário, 2001.
- PUGLIESE, Mario. *Instituciones de derecho financiero*. México: Fondo de Cultura Económica, 1939.
- _____. *Instituzioni di diritto finanziario: diritto tributario*, Padova: Cedam, 1937.
- _____. *Le tasse nella scienza e nel Diritto Positivo Italiano*. Padova: Cedam, 1930.
- QUADROS, Fausto de. *O princípio da subsidiariedade no direito comunitário após o tratado da união europeia*. Coimbra: Livraria Almedina, 1995.
- QUEIROZ, Cristina. Direitos fundamentais sociais: questões interpretativas e limites de justiciabilidade. In: SILVA, Virgílio Afonso da (org.). *Interpretação constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 165-216.
- QUEROL, Francis. *Finances publiques*. Paris: Ellipses, 2002.
- _____. *La parafiscalité*. Paris: CNRS Droit, 1997.
- RACHETER, Donald P.; WAGNER, Richard E. *Politics, taxation, and the rule of law: the power to tax in constitutional perspective*. Boston: Kluwer Law, 2002.
- RAEYMAEKER, Louis. *Filosofia del ser*. Madrid: Gredos, 1974.
- RAGO, Domenico di. *La pubblicazione nel diritto público: profili generali*. Roma: Edizioni Scientifiche Italiane, 1983.
- RAMOS, Dirceô Torrecillas. *O federalismo assimétrico*. Rio de Janeiro: Forense, 2000. 234p.
- RAMOS, Elival da Silva. *Ativismo judicial: Parâmetros dogmáticos*. São Paulo: Saraiva, 2010.
- RAMOS, J. Batista. *Tribunal de contas: princípio de legalidade e legalidade da despesa*. Rio de Janeiro: Forense, 1980.
- RAMOS, José Nabantino. *Sistema Brasileiro de Direito Econômico*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977.
- RASMUSSEN, U. W. *Divida externa e a sua conversão em investimentos*. São Paulo: Aduaneiras, 1988.
- RANELLETTI, Oreste. *L'insegnamento del diritto finanziario. Dir. Prat. Trib.* Padova: Cedam, 1954. vol. 1.
- RANIERI, Nina. Sobre o federalismo e o estado federal. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, São Paulo: Ed. RT, n. 9, p. 87-98, 1995.
- RAWLS, John. *História da filosofia moral*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- _____. *Justiça como equidade: uma reformulação*. Trad. Claudia Berliner. São Paulo: Martins Fontes, 2003.
- _____. *Justiça e democracia*. Trad. Irene A. Paternot. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- _____. *Liberalismo político*. Trad. Sergio René Madero Báez. México: Fondo de Cultura Económica, 1993.

- _____. *O direito dos povos*. Trad. de Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2001.
- REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.
- REGIS, Andre. *O novo federalismo brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- REGLA, Josep Aguilo; ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Fragmentos para una teoría de la constitución*. Madrid: Iustel, 2007.
- REICH, Norbert. *Mercado y derecho* (Teoría y praxis del derecho económico en la República Federal Alemana). Trad. Antoni Font. Barcelona: Ariel.
- RESCIGNO, Giuseppe Ugo. Interpretazione e Costituzione. *Diritto Pubblico*, Firenze: Giuffrè, n. 1, p. 3-32, 2011.
- REVENGA, Jaime Sánchez. *Manual de presupuestos y gestión financiera del sector público*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2009.
- REVIGLIO, Franco. *Principi di scienza delle finanze*. Torino: Utet, 1998.
- REZENDE, Fernando (org.). *Federalismo Brasileiro em seu Labirinto: Crise e Necessidade de Reformas*. Rio de Janeiro: FGV: 2013.
- REZZOAGLI, Luciano Carlos; REZZOAGLI, Bruno Ariel. Teoría de la igualdad intergeneracional: una perspectiva financiera y tributaria en la República Argentina. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, Porto Alegre: Magister, vol. 6, n. 33, p.171-187, 2012.
- RICCA-SALERNO, Giuseppe. *Scienza delle finanze*. 2. ed. Firenze: G. Barbera, 1890.
- RIBEIRO, Carlos José de Assis. *Análise jurídica do crédito público*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954.
- _____. *Crédito público no Brasil: Teoria e prática*. Rio de Janeiro: FGV, 1973.
- RIBEIRO, Manuel. Atividade jurisdicional dos Tribunais de Contas. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: FGV, vol. 68, p. 50-59, abr.-jun. 1962.
- RICARDO, David. *Princípios de economia política e de tributação*. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1983.
- RICCA-SALERNO, Giuseppe. *Scienza delle finanze*. 2. ed. Firenze: G. Barbera, 1890.
- RIVERO, Jean. *Direito administrativo*. Coimbra: Almedina, 1981.
- RIVOLT, Jean. *Budget de l'état*. Paris: Sevil, 1975.
- RIVOSECCHI, Guido. *L'indirizzo Politico Finanziario tra Costituzione Italiana e Vincoli Europei*. Padova: Cedam, 2007.
- ROBLES MORCHÓN, Gregorio. *Introducción a la teoría del derecho*. Madrid: Debate, 1994.
- ROCHA, Ariosto de Rezende. *Elementos de direito financeiro e finanças*. Manaus: Governo, 1966.
- _____. Observações sobre a responsabilidade patrimonial do Estado. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília: Senado, a. 28, n. 111, p. 79-122, jul.-set. 1991.
- ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. Constituição e ordem econômica. In: FIOCCA, Demiano; GRAU, Eros Roberto (org.). *Debate sobre a Constituição de 1988*. São Paulo: Paz e Terra, 2001.
- _____. *República e federação no Brasil*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.
- ROCHA, Joaquim Freitas da. *Constituição, ordenamento e conflitos normativos: esboço de uma teoria analítica da ordenação normativa*. Coimbra: Ed. Coimbra, 2008.
- RODRIGUES, Eurico. Tribunais de Contas. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Forense, vol. 59, p. 1-25, jan.-mar. 1960.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, Alvaro. Estudio Preliminar – Laband y el Derecho Presupuestario del Império Alemán. In: LABAND, Paul. *El derecho presupuestario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1979. p.

- _____. La hacienda pública y el modelo de estado, en la constitución española de 1978: Una reflexión sobre la dimensión constitucional del gasto público en el estado social de derecho. *Revista de Direito Tributário*, [s.l.], vol. 9, n. 34, p.57-76.
- RODRIGUEZ ROSSI, Victor Ernesto. *Credito publico: efectos y empleo*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1981.
- ROMAGNOLI, Umberto. Il sistema econômico nella Costituzione. In: GALGANO, Francesco. *Tratatto di Diritto Commerciale e di Diritto Pubblico dell'economia—La costituzione economica*. Padova: Cedam, 1977. p. 139-184.
- ROMANO, Santi. La formazione, le modificazioni e l'estinzione del comune. In: ROMANO, Santi. *Gli Scritti nel Trattato Orlando*. Milano: Giuffrè, 2003. p. 296-302.
- _____. *Princípios de direito constitucional geral*. São Paulo: Ed. RT, 1977.
- ROSA JR., Luiz Emygdio F. da. *Novo manual de direito financeiro e direito tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar.
- ROSA, Pedro Koscky. Perspectivas na elaboração orçamentária. *Revista do serviço público (separata)*, Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, p. 3-41, jul.-ago. 1963.
- ROSEN, Harvey S.; GAYER, Ted. *Scienza delle finanze*. 3. ed. Milano: McGraw-Hill, 2010.
- ROSENFELD, Michel. *Interpretazioni: il diritto fra etica e politica*. Bologna: Il Mulino, 2000.
- ROSS, Alf. *Lógica de las normas*, Madrid: Tecnos, 1971.
- _____. *Por que democracia?* Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1989.
- ROSSY, H. *Instituciones de derecho financiero*. Barcelona: Bosch, 1959.
- ROTHMANN, Gerd Willi. A guerra fiscal dos Estados (des)ordem tributária e econômica da federação. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário e ordem econômica: homenagem aos 60 anos da ABDF*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 471-494.
- ROURE, Agenor de. *Formação do direito orçamentário brasileiro: desenvolvimento da "Memoria" aprovada pelo Primeiro Congresso de Historia Nacional, reunido em 1914, no Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro: Typ. do Jornal do Commercio, 1916.
- _____. *Orçamento: Preparo, elaboração e fiscalização*. Rio de Janeiro: 1926.
- ROVIRA MOLA, Alberto de. *Los fondos fiscales con finalidad redistributiva*. Madrid: Instituto de Estudios de Administración Local, 1976.
- RUBIN, Irene. *The Politics of Public Budgeting: Getting and Spending, Borrowing and Balancing*. 6. ed. Washington: CQ Press, 2010.
- RUIZ MANERO, Juan. Una tipología de las normas constitucionales. In: REGLA, Josep Aguilo; ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Fragments para una teoria de la constitución*. Madrid: Iustel, 2007. p. 73-94.
- RUSSO, Pasquale. *Lezioni di diritto tributario: parte generale*. Milano: Giuffrè, 1992.
- SABALLOS, Reynaldo Balladares. Le imposte com fini extrafiscales. Profili costituzionali e di teoria generale. In: URICCHIO, Antonio (org.). *Imposizione di scopo e federalismo fiscale*. Santarcangelo di Romagna: Maggioli, 2013. p. 29-63.
- SAÏDJ, Luc. Pour un principe (au moins provisoire...) de globalité budgétaire. In: FAVOREU, Louis; HERTZOG, Robert; ROUX, André. *Constitution et finances publiques*. Paris: Economica, 2005.
- _____. (coord.); GAUDEMET, M. M. Jean Philippe et al. *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques*. Paris: Economica, 1991. vol. 1.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Politicos, 1975. vol. 1.
- _____. *Lecciones de derecho financiero*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 1979.

- _____. *Notas de derecho financiero*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 1975. t. I, vol. 3.
- _____. *Sistema de derecho financiero*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 1977. vol. 1.
- SALDANHA, Nelson. *O jardim e a praça: o privado e o público na vida social e histórica*. São Paulo: EDUSP, 1993.
- _____. *O poder constituinte*. São Paulo: Ed. RT, 1986.
- _____. *Ordem e hermenêutica: sobre as relações entre as formas de organização e o pensamento interpretativo, principalmente no direito*. Rio de Janeiro: Renovar, 1992.
- SAMBRI, Sergio Massimiliano. *Project financing la finanza di progetto per la realizzazione di opere pubbliche*. 2. ed. Padova: Cedam, 2013.
- SAMPAIO, Egas Rosa. *Instituições de ciência das finanças: uma abordagem econômico-financeira*. Rio de Janeiro: Forense, 1991. 351 p.
- SAMPAIO, Mário de Bittencourt. Os grandes empreendimentos econômicos no orçamento. *Revista do serviço público* (separata), Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, a. XII, vol. 4, n. 1, p. 3-24, out. 1949.
- SÁNCHEZ, J. L. Saldanha. A reforma fiscal portuguesa numa perspectiva constitucional. In: *Ciência e técnica fiscal*, Lisboa: Ministério das Finanças, 1989, n. 354, p. 41-44.
- SÁNCHEZ, Manuel González. L'autonomia del Diritto finanziario. In: VEGA, Maurício A. Plazas (coord.). *Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario*. Napoli – Bogotá: Jovene, 2011. vol. 2.
- SANTIAGO NINO, Carlos. *El constructivismo ético*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1989.
- _____. *Fundamentos de derecho constitucional: análisis filosófico, jurídico y politológico de la práctica constitucional*. Buenos Aires: Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 2005.
- SANTOS, Antonio Carlos dos; GONÇALVES, Maria Eduarda; MARQUES, Maria Manuel Leite. *Direito econômico*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1998.
- SANTOS, Marcia Walquiria Batista dos. A Lei de Responsabilidade Fiscal sob a ótica do Tribunal de Contas. In: QUADROS, Cerdônio (org.). *Responsabilidade fiscal*. São Paulo: NDJ, 2001. p. 223-262.
- _____. *Curso de direito administrativo econômico, II*. São Paulo: Malheiros, 2006.
- SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.
- _____. Direitos fundamentais sociais e proibição de retrocesso: algumas notas sobre o desafio da sobrevivência dos direitos sociais num contexto de crise. *Revista Brasileira de Direito Constitucional*, São Paulo, n. 4, p. 241-271, jul.-dez. 2004.
- _____. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.
- _____; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Ed. RT, 2012.
- SCAFF, Fernando Facury. Normas gerais de direito financeiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 30-44.
- _____. Reserva do possível, mínimo existencial e direitos humanos. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira. (coord.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 115-131.
- _____. *Royalties decorrentes da exploração de recursos naturais não renováveis: incidência e rateio federativo*. São Paulo: USP, Tese de Livre-Docência, 2013.

- _____; ROCHA, Francisco Sergio. Equilíbrio orçamentário e sustentabilidade financeira – anotações sobre o Brasil. *Revistas dos Tribunais*, São Paulo: Ed. RT, vol. 925, p. 175-201, 2012.
- _____; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macedo; CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lenio Luiz (coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva – Almedina, 2013.
- SCHELLING, F. W. J. *Sistema del idealismo transcendental*. Trad. Jacinto Rivera Rosales, Virginia López Domínguez. Buenos Aires: Anthropos, 2005.
- SCHIAVOLIN, Roberto. L'extrafiscalità: profili generali. In: PIRES, Manuel (coord.). *Da extrafiscalidade*. Lisboa: Universidade Lusíada Editora, 2011. p. 13-40.
- SCHMIDT-ASSMANN, Eberhard. *La teoría general del derecho administrativo como sistema: objeto y fundamentos de la construcción sistemática*. Trad. Mariano Bacigalupo. Barcelona: Marcial Pons, 2003.
- SCHMITT, Carl. *Teoría de la constitución*. Madrid: Alianza, 2003.
- _____. *Dottrina della costituzione*, Milano: Giuffrè, 1984.
- _____. *Legalidad y legitimidad*. Granada: Comares, 2006.
- SCHMÖLDERS, Günter. *Teoría general del impuesto*. Trad. Luis A. Martín Merino. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1962.
- _____; DUBERGE, Jean. *Problema de psicologia financeira*. Trad. José María Martín Oviedo. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1965.
- SCHMOLLER, Gustavo. *Política social y economía política*. Granada: Comares, 2007.
- SCHNEIDER, Hans Peter. *Democracia y constitución*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991.
- _____. Aplicación directa y eficacia indirecta de las normas constitucionales. In: _____. *Democracia y constitución*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991. p. 71-115.
- _____. La constitución: función y estructura. In: SCHNEIDER, Hans Peter. *Democracia y constitución*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- _____. Livre concorrência e tributação. In: *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2007. 11 vol, p. 241-271.
- SCHUMPETER, Joseph A. *História da análise econômica – de 1870 a 1914*. Rio de Janeiro: Usaid, 1964.
- _____. *The crisis of the tax state*. In: *International Economic Papers*, New York: MacMillan, n. 4, p. 5-38, 1954.
- SCHWARTZ, Bernard. *O federalismo norte-americano atual: uma visão contemporânea*. Trad. Élcio Cerqueira. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1984.
- SEABRA FAGUNDES, Miguel. *O controle dos atos administrativos pelo poder judiciário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1957.
- _____. Da nova ordem econômica na nova Constituição. In: CAVALCANTI, Themístocles B. et al (coord.). *Estudos sobre a Constituição de 1967 e sua Emenda. 1*. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 1977.
- SELICATO, Pietro. La comparazione nel Diritto tributario: riflessioni. In: VEGA, Maurício A. Plazas (coord.). *Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario*. Napoli – Bogotá: Jovene, 2011. vol. 1.
- SELIGMAN, E. R. A. Introducción a la traslación e incidencia de los impuestos. In: MUSGRAVE, Richard A.; SHOUP, Carl S. *Ensayos sobre economía impositiva*. México: Fondo de Cultura Económica, 1964. p. 223-235.

- SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. Trad. Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2002.
- SEVILLA SEGURA, José V. *Política y técnicas tributarias*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005.
- SIEYÈS, Emmanuel-Joseph. *A constituinte burguesa: qu'est-ce que le tiers état?* Trad. Norma Azevedo. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.
- SILVA, Almiro do Couto e. Problemas jurídicos do planejamento. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: FGV, vol. 170, p. 1-17, out.-dez.
- SILVA, Anibal Antonio Cavaco; NEVES, João Luis Cesar das. *Finanças públicas e política macro-econômica: objetivos e instrumentos*. 9. ed. Lisboa: Almedina, 1992.
- SILVA, Gerson Augusto da. *Sistema tributário brasileiro*. Rio de Janeiro, 1948.
- SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- _____. *Orçamento-programa no Brasil*. São Paulo: Ed. RT, 1973.
- _____. *Tributos e normas de política fiscal na Constituição do Brasil*. São Paulo: Ed. RT, 1968.
- _____. *Curso de direito constitucional positivo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- _____. Federalismo, autonomia e discriminação de rendas. *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, vol. 19, p. 243-266, 2008.
- _____. Orçamento-programa. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coords.). *Tratado de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, vol. 2, p. 101-131, 2013.
- _____. Participação dos Municípios na arrecadação da união e do Estado. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Ed. RT, n. 10, p. 81-85.
- SILVA, Paulo Roberto Coimbra. A utilização do tributo como instrumento de políticas públicas. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e a Constituição: homenagem ao professor Sacha Calmon Navarro Coêlho*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 721-732.
- SILVA, Sebastião de Santana e. *Orçamento-programa como base do desenvolvimento econômico*. São Paulo: Instituto Roberto Simonsen/FIESP-CIESP, 1966.
- SILVA, Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da. *Em busca do acto administrativo perdido*. Coimbra: Almedina, 1996.
- SILVA, Virgílio Afonso da. *A constitucionalização do direito: Os direitos fundamentais nas relações entre particulares*. São Paulo: Ed. RT, 2004.
- SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. *Direito penal econômico como direito penal de perigo*. São Paulo: Ed. RT, 2006.
- SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. Guerra fiscal no ICMS – benefícios fiscais: questões pontuais. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Pres.). *Direito tributário e os conceitos de direito privado: VII Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 125-150.
- SIMÕES, Edson. Tribunais de contas. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Tratado de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. vol. 2, p. 234-311.
- SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *El derecho financiero y la ciencia jurídica*. Bolonia: Publicaciones del Real Colégio de España, 1985.
- SIMONS, H. C. *Personal income taxation: the definition of income as a problem of fiscal policy*. Chicago: University of Chicago Press, 1938.
- SIQUEIRA, Jorge Cesar. *Dívida pública brasileira 1995-2005: alongamento e perfil de indexação*. Mestrado em Economia Política, PUC, São Paulo, 2007.

- SIQUEIRA NETO, José Francisco. Neoconstitucionalismo e ativismo judicial: desafios à democracia brasileira. In: DE LUCCA, Newton; MEYER-PFLUG, Samantha Ribeiro; NEVES, Mariana Barboza Baeta. *Direito constitucional contemporâneo: homenagem ao Professor Michel Temer*. São Paulo: Ed. LTr, 2012. p. 201-210.
- SIMÕES, Edson. Tribunais de contas. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valderdo (coord.). *Tratado de direito financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. vol. 2, p. 234-311.
- SMEND, Rudolf. *Costituzione e diritto costituzionale*. Milano: Giuffrè, 1988.
- SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. São Paulo: Martins Fontes, 2003. vol. 2.
- SOLA, Juan Vicente. *Constitución y economía*. Buenos Aires: Lexis Nexis, 2004.
- SOLERROCH, María Teresa. *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*. Madrid: Civitas, 1983.
- SOUSA, Rubens Gomes de. Normas Gerais de Direito Financeiro. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, vol. 37, p. 12-34, 1954.
- SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Teoria da Constituição econômica*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.
- SPAAK, Torben. *The concept of legal competence: An essay in conceptual analysis*. Trad. Robert Carroll. Aldershot: Dartmouth, 1994.
- SPENCER, Herbert. *O indivíduo contra o Estado*. Trad. Leôncio de Sá Filho. São Paulo: Ed. Brasil, s/d.
- SPISSO, Rodolfo R.; BIDART CAMPOS, German J. *Derecho constitucional tributario*. 3. ed. Buenos Aires: Lexis Nexis, 2007.
- STAMP, Josiah. *I principi fondamentali dell'imposizione in rapporto ai moderni sviluppi*. Torino: Utet, 1934.
- STAMMLER, Rudolf. *The theory of justice*. Trad. Isaac Husik. New York: The Macmillan Company, 1925.
- STARCK, Christian. *La Constitution cadre et mesure du droit*. Paris: Economica, 1994.
- STASSINOPOULOS, Michel. *Traité des actes administratifs*. Paris: LGDJ, 1973.
- STEPAN, Alfred. Para uma Nova Análise Comparativa do Federalismo e da Democracia: Federações que Restringem ou Ampliam o Poder do Demos. *Dados*. Rio de Janeiro: 1999, vol. 42, n. 2.
- _____. Federalism and democracy: beyond the U.S. Model. KARMIS, Dimitrios; Norman, Wayne J. (org.) *Theories of Federalism: A Reader*. New York: Palgrave, 2006, p. 255-267.
- STEPHANES, Oswald Otto; FERREIRA, Aladim Tadeu. *Planejamento, orçamento e programação financeira*. Rio de Janeiro: Interciência, 1978.
- STERN, Klaus. *Derecho del estado de la república federal alemana*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1987.
- STIGLITZ, Joseph E. *Economia del Settore Pubblico – Fondamenti teorici*. Trad. Alessandro Balestrino; Giuseppe Pisauro. 2. ed. Milano: Hoepli, 2013.
- STOURM, René. *Le budget*. 7. ed. Paris: Félix Alcan, 1900.
- SUEUR, Jean-Jacques. Direito econômico e metodologia do direito. In: FARJAT, Gérard (coord.). *Filosofia do direito e direito econômico: que diálogo?* Lisboa: Instituto Piaget, 1999. p. 319-337.
- SUNDELSON, J. Wilner. Princípios orçamentários. Trad. Célia Neves. *Revista do serviço público* (separata), Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, a. VII, vol. 2, n. 1, p. 3-31, abr. 1944.
- SUNDFELD, Carlos Ari. *Fundamentos de direito público*. São Paulo: Malheiros, 1992.
- TÁCITO, Caio. Poder de polícia e polícia do poder. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Ed. RT, n. 74, p. 63-69, 1985.
- TALAMINI, Eduardo. *Federalismo*. Torino: Utet, 1992.

- TALICE, Carlo. *La legge di bilancio*. Milano: Giuffrè, 1969.
- TANGORRA, Vincenzo. *Trattato di scienza della finanza*. Milano: Società Editrice Libreria, 1915.
- TANZI, Vito; SCHUKNECHT, Ludger. *Public spending in the 20th century: a global perspective*. New York: Cambridge, 2004.
- TAVARES, André Ramos. A intervenção do Estado no domínio econômico. In: CARDOZO, José Eduardo Martins; QUEIROZ, João Eduardo Lopes; SANTOS, Marcia Walquiria Batista. *Curso de direito administrativo econômico, II*. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 173-218.
- _____. *Curso de direito constitucional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- _____. Transdisciplinariedade e direito constitucional. In: VELLOSO, Carlos Mário da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (coord.). *Princípios constitucionais fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: Lex, 2005. p. 125-140.
- TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Finanças públicas e orçamento na Constituição. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, Porto Alegre, vol. 5, n. 29, p. 5-18, nov.-dez. 2011.
- TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- TENÓRIO, Igor. *Curso de direito financeiro brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- THAYER, James Bradley. The origin and scope of the American doctrine of constitutional law. *Harvard Law Review*, vol. 7, p. 129-156, 1893.
- THÉBAULT, Stéphane. *L'ordonnateur en droit public financier*. Paris: LGDJ, 2007.
- TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2008.
- TISCINI, Riccardo; IZZO, Maria Federica. Processo decisionale, sistemi di programmazione e modelli di governance. In: FIORI, Giovanni. *La procedura di formazione del bilancio nell'economia e nel governo dell'azienda Stato*. Milano: Giuffrè, 2008. p. 1-25.
- TOCQUEVILLE, Alexis de. *A democracia na América*. 2. ed. Belo Horizonte: Itatiaia/Edusp, 1987.
- _____. *A democracia na América*. 3. ed. São Paulo: Edusp, 1987.
- TOJAL, Sebastião Botto de Barros. *Teoria geral do Estado: elementos de uma nova ciência social*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- TOLDO, Nino Oliveira. *O orçamento como instrumento de efetivação das políticas públicas no Brasil*. São Paulo: USP, 2006.
- TOMELIN, Georghio. Os dois últimos quadrimestres do mandato e a correta aplicação das normas de Direito Financeiro. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo: Malheiros, n. 51-52, p. 194-203.
- TORCHIA, Luisa. *Lezioni di diritto amministrativo progredito*. Bologna: Il Mulino, 2010.
- TORMIN, Sérgio. *Deficit público, dívida pública e crescimento econômico: uma análise do período pós-real*. Dissertação de Mestrado, PUC, São Paulo, 2008.
- TORRES, Alberto. *A organização nacional: a Constituição*. 4. ed. São Paulo: UnB, 1982.
- TORRES, Amable Corcuera. I principi di bilancio con riferimento agli enti locali. In: VEGA, Maurício A. Plazas (coord.). *Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario*. Napoli – Bogotá: Jovene, 2011. vol. 3.
- TORRES LÓPEZ, Juan. *Analisis economico del derecho*. Madrid: Tecnos, 1987.
- TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Ed. RT, 2012.
- _____. A compensação financeira (art. 20, § 1.º,) na discriminação constitucional de rendas – regime jurídico e aspectos tributários. *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*, Belo Horizonte: Del Rey/ABDT, a. II, n. 3, p. 127-185, maio-ago. 1999.

- _____. A compensação financeira devida na exploração de petróleo e recursos minerais e na geração de energia elétrica. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 74, p. 52-89, 1999.
- _____. Contribuições da doutrina italiana para a formação do direito tributário brasileiro. *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, Padova: Cedam, v. LXXIII, p. 380-398, 2002.
- _____. Controles de qualidade de combustíveis entre as competências da União e dos estados: atuação da ANP e a cassação de inscrição estadual de ICMS. *Interesse Público*, Belo Horizonte: Fórum, vol. 10, n. 50, p.187-228.
- _____. Desenvolvimento, meio ambiente e extrafiscalidade no Brasil. In: PIRES, Manuel (coord.). *Da extrafiscalidade*. Lisboa: Universidade Lusíada Editora, 2011. p. 85-115.
- _____. *Direito tributário das telecomunicações e satélites*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- _____. *Direito tributário e direito privado*. São Paulo: Ed. RT, 2003.
- _____. Drawback e importações para a zona franca de Manaus: Aplicação dos princípios de não discriminação e de proteção do mercado nacional. In: CATÃO, Marcos André Vinhas; GOMES, Marcus Lívio (coord.). *Estudos sobre Direito do Comércio Internacional: livro em homenagem ao Professor Adilson Rodrigues Pires*. Rio de Janeiro: TereArt, 2012. p. 146-169.
- _____. Funções das leis complementares no sistema tributário nacional – hierarquia de normas – papel do CTN no ordenamento. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 84, p. 50-69, 2002.
- _____. ICMS, substituição tributária e im TORRES, João Camillo de Oliveira. A formação do federalismo no Brasil. São Paulo: Nacional, 1961.
- _____. unidades nas operações interestaduais com petróleo e derivados. *Revista dos Tribunais*, São Paulo: Ed. RT, p. 453-507, 2012.
- _____. IOF nas operações com títulos públicos e a vedação de analogia com operação de câmbio: o caso dos T-Bills. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo. *Direito tributário – Impostos federais*. Edições especiais Revista dos Tribunais 100 anos. São Paulo: Ed. RT, 2011. p. 983-1024.
- _____. Interpretação das normas tributárias. *Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal*, Lisboa: IDEFF – Almedina, n. 3, a. III, p. 47-94, 2010.
- _____. La autonomía financiera de los municipios en el derecho brasileño. In: CASADO OLLERO, Gabriel. (org.). *La financiación de los municipios: experiencias comparadas*. Madrid: Dykinson, 2005. p. 125-156.
- _____. (coord.). *Leis complementares em matéria tributária: aspectos práticos atuais*. São Paulo: Manole, 2003.
- _____. Pressupostos constitucionais das contribuições de intervenção no domínio econômico: A CIDE-tecnologia. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 107-172.
- _____. Projeto de lei em matéria tributária e financeira apresentado por membro do poder legislativo e os limites da iniciativa do executivo. *Revista Escola Paulista de Direito*, São Paulo: EPD, vol. 5, n. 7, p. 119-131, maio-jun. 2010.
- _____. (coord.). *Sistema tributário, legalidade e direito comparado: entre forma e substância*. Belo Horizonte: Fórum, 2010.
- _____.; RODRIGUES, F. C. *Fundo soberano do Brasil e finanças públicas*. Belo Horizonte: Fórum, 2012.
- TORRES, João Camillo de Oliveira. A formação do federalismo no Brasil. São Paulo: Nacional, 1961.
- TORRES, Ricardo Lobo. *A ideia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.
- _____. *Curso de direito financeiro e tributário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

- _____. *O orçamento na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.
- _____. *Sistemas constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- _____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. vol. 1.
- _____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: Os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. vol. 4.
- _____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. vol. 5.
- TREMONTI, Giulio. *La fiscalità industriale*. Bologna: Il Mulino, 1988.
- _____; VITALETTI, Giuseppe. *Il federalismo fiscale: autonomia municipale e solidarietà sociale*. Bari: Laterza, 1994.
- _____; _____. *La fiera delle tasse*. Bologna: Mulino, 1991.
- TRESCH, Richard W. *Public Finance: a normative theory*. San Diego: Academic Press, 2002.
- TREUHERZ, Rolf Mario. *Administração da dívida pública*. São Paulo: Pioneira, 1979.
- TROPER, Michel. *La philosophie du droit*. Paris: Presses Universitaires de France, 2003.
- _____. *Per una teoria giuridica dello Stato*. Napoli: Guida, 1998.
- TROTABAS, Louis. *Precis de science et législation financières*. Paris: Dalloz, 1950.
- _____; COTTERET, Jean-Marie. *Droit budgétaire et comptabilité publique*. 4. ed. Paris: Dalloz, 1991.
- TROYA, José Vicente. Il diritto della spesa pubblica. In: VEGA, Maurício A. Plazas (coord.). *Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario*. Napoli – Bogotá: Jovene, 2011. vol. 3.
- TUNDO, Francesco. *Contributo allo studio dell'autonomia tributaria dei comuni*. Padova: Cedam, 2002.
- UCKMAR, Victor. Federalismo fiscale tra autonomia e solidarietà. *Diritto e Pratica Tributaria*, Padova: Dialnet, vol. 80, n. 2. p. 215-218, 2009.
- URICCHIO, Antonio. L'imposizione di scopo nell'ordinamento italiano: modelli e principi ispiratori. URICCHIO, Antonio (org.). *Imposizione di scopo e federalismo fiscale*. Santarcangelo di Romagna: Maggioli, 2013. p. 11-27.
- VALÉRIO, Walter Paldes. *Programa de direito financeiro e finanças*. Porto Alegre: Sulina, 1981.
- VALLES VIVES, Francesc. *El control externo del gasto público: Configuración y garantía constitucional*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2003.
- VAN CREVELD, Martin. *Ascensão e declínio do estado*. Trad. Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2004.
- VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Trad. Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1932.
- _____. *Opere giuridiche*. Milano: Giuffrè, 1962. vol. 2.
- VARELA, Alfredo. *História constitucional brasileira: Direito constitucional brasileiro (Reforma das instituições nacionais)*. Brasília: Senado Federal, 2002.
- VARSANO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. *Seminário Internacional Políticas Industriais Descentralizadas*, patrocinado pela Cepal e pelo IPEA e realizado em Brasília em 11 e 12 de novembro de 1996.
- VASQUES, Sergio (coord.); *As taxas de regulação econômica em Portugal*. Coimbra: Almedina, 2008.
- _____. *Os impostos do pecado: o álcool, o tabaco, o jogo e o fisco*. Coimbra: Almedina, 1999.
- _____. *Os impostos especiais de consumo*. Coimbra: Almedina, 2001.
- _____. *O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária*. Coimbra: Almedina, 2008.

- VAZ, José Otávio de Vianna. *O pagamento de tributos por meio de precatórios*. Belo Horizonte: Del Rey, 2007.
- VEGAS, Giuseppe. *Il nuovo bilancio pubblico*. Bologna: Il Mulino, 2010.
- VEIGA, Dídimo Agapito da. *Ensaio de ciência das finanças e de economia pública*. Rio de Janeiro: Editora Jacinto Ribeiro dos Santos, 1937.
- VEIGA FILHO, João Pedro da. *Manual da ciência das finanças*. 3. ed. São Paulo: O Estado, 1917.
- _____. *Manual da ciência das finanças*. 4. ed. São Paulo: Monteiro Lobato, 1923.
- VEIGA, Clovis de Andrade. *Direito financeiro aplicado: planejamento, elaboração, execução e controle orçamentário*. São Paulo: Ed. RT, 1975.
- VEIGA, Gláucia. *Introdução à política fiscal*. Recife: UFPE, 1970.
- VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.
- VELLOSO, Carlos Mario da Silva. Lei complementar tributária. *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo: Malheiros, n. 235, p. 117-138, jan.-mar. 2004.
- _____. Responsabilidade Civil do Estado. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, a. 24, n. 96, p. 233-252, out.-dez. 1987.
- VERDÚ, Pablo Lucas. *A luta pelo Estado de direito*. Trad. Agassiz Almeida Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- VEZZOSO, Giovanni. Il federalismo fiscale: dalle innovazioni costituzionali del 2001 al disegno calderoli. *Diritto e Pratica Tributaria*, Padova: Dialnet, vol. 79, n. 5, p. 855-895, 2008.
- VIANA, Luis. Federalismo. In: NOGUEIRA, Octaciano (org.). *Doutrina constitucional brasileira: Constituição de 1946*. Brasília: Senado Federal, 2006.
- VICIANO PASTOR, Javier. *Libre competencia e intervención pública en la economía: acuerdos restrictivos de la competencia de origen legal*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 1995.
- VIDIGAL, Geraldo de Camargo. *Fundamentos do direito financeiro*. São Paulo: Ed. RT, 1973.
- _____. *Teoria geral do direito econômico*. São Paulo: Ed. RT, 1977.
- VIGO, Rodolfo Luis. *Interpretación constitucional*. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2004.
- VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Ed. RT, 1977.
- _____. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: Ed. RT, 2000.
- _____. *Escritos jurídicos e filosóficos*. São Paulo: Axis Mundi, 2003. vol. 2.
- VILE, M. J. C. *Constitucionalismo y separación de poderes*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007.
- VILLEGAS, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 5. ed. Buenos Aires: Depalma, 1994.
- _____. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 7. ed. Buenos Aires: Depalma, 1998.
- VILLEY, Michel. *Le droit et les droits de l'homme*. 3. ed. Paris: Presses Universitaires de France, 1998.
- VIVANTE, Cesare. *Instituições do direito comercial*. 2. ed. Sorocaba: Minelli, 2007.
- VOGEL, Juan Joaquín. El régimen federal de la ley fundamental. In: BENDA, Ernst; MAIHOFER, Werner; VOGEL, Hans-Jochen; HESSE, Konrad; HEYDE, Wolfgang (org.). *Manual de derecho constitucional*. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2001. p. 613-675.
- WAGNER, Adolfo. *La scienza delle finanze*. Trad. Maggiorino Ferraris, Giovanni Bistolfi. Torino: Unione Tipografica, 1891.
- WALD, Arnoldo. Da natureza jurídica do fundo imobiliário. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, econômico e Financeiro*, São Paulo: Ed. RT, a. XXIX, n. 80, p. 15-23, out.-dez. 1990.
- WALDRON, Jeremy. The core of the case against judicial review, *The Yale Law Journal*, vol. 115, Issue 6, p. 1346-1406, 2006.

- WALUCHOW, Wilfrid J. *Positivismo jurídico incluyente*. Trad. Marcela S. Gil, Romina Tesone. Madrid: Marcial Pons, 2007.
- WASERMAN, Franck. *Les doctrines financières publiques en France au 19ème siècle: Emprunts économiques, empreinte juridique*. Paris: LGDJ, 2012.
- WEBER, Max. *Ciência e política: duas vocações*. São Paulo: Cultrix, 1989.
- _____. *Economia e sociedade*. Brasília: UnB, 1991.
- WELTER, Henry. *Le contrôle juridictionnel de l'amoralité administrative*. Paris: Recueil Sirey, 1929.
- WELZEL, Hans. *Introducción a la filosofía del derecho: derecho natural y justicia material*. Buenos Aires: IBdeF, 2005.
- WILGES, Ilmo José. *Noções de direito financeiro: o orçamento público*. Porto Alegre: Sagra-Dc Luzzatto, 1995.
- WROBLEWSKI, Jerzy. *Constitución y teoría general de la interpretación jurídica*. Trad. Arantxa Azurza. Madrid: Civitas, 2001.
- XAVIER, Alberto. A imunidade do ICM na exportação de produtos industrializados e o imposto único sobre minerais. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, vol. 43, p. 93-113, 1988.
- YEBRA, Perfecto. *El poder financiero*. Madrid: Derecho Financiero, 1977.
- ZACCARIA, Giuseppe; VIOLA, Francesco. *Diritto e interpretazione: lineamenti di teoria ermeneutica del diritto*. 2. ed. Bari: Laterza, 2004.
- ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho dúctil: ley, derechos, justicia*. Trad. Marina Gascón. Madrid: Trotta, 1995.
- _____. *Il diritto mite: legge diritti giustizia*. Torino: Einaudi, 1992.
- _____. *Manuale di diritto costituzionale: il sistema delle fonti del diritto*. Torino: Utet, 1999. vol. 1.
- ZANOBINI, Guido. *Corso di diritto amministrativo*. 5. ed. Milano: Giuffrè, 1947. vol. 1.
- ZIMMERMAN, Joseph Francis. *Horizontal Federalism: Interstate Relations*. Albany: State University of New York Press, 2011.
- ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria geral do federalismo democrático*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.
- ZOLO, Danilo. Teoria e crítica do Estado de Direito. In: COSTA, Pietro; ZOLO, Danilo. *O Estado de direito: história, teoria, crítica*. Trad. Carlo Alberto Dastoli. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

Diagramação • eletrônica

Microart Com. e Editoração Eletrônica Ltda., CNPJ 03.392.481/0001-16

Impressão e encadernação

Orgrafic Gráfica e Editora Ltda., CNPJ 08.738.805/0001-49