



Universidade Federal de Alagoas

Marcilio Barenco Corrêa de Mello

**A Precedência do Custeio na Implementação de Políticas Públicas sob a tutela dos
Direitos Fundamentais do Cidadão.**

Maceió/AL

2013

Marcílio Barenco Corrêa de Mello

**A Precedência do Custeio na Implementação de Políticas Públicas sob a tutela dos
Direitos Fundamentais do Cidadão.**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora como requisito para obtenção do grau de Mestre em Direito, sob a linha de pesquisa dos fundamentos constitucionais dos direitos dos contribuintes, com área de concentração em Fundamentos Constitucionais dos Direitos, da Faculdade de Direito de Alagoas (FDA), na Universidade Federal de Alagoas (UFAL), sob orientação do Prof. Dr. Manoel Cavalcante de Lima Neto.

Maceió/AL.

2013

Catálogo na fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Central
Divisão de Tratamento Técnico

Bibliotecária Responsável: Helena Cristina Pimentel do Vale

M527p Mello, Marcílio Barenco Corrêa de.
A precedência do custeio na implementação de políticas públicas sob a tutela dos direitos fundamentais do cidadão / Marcílio Barenco Corrêa de Mello. – 2013.
181 f.

Orientador: Manoel Cavalcante de Lima Neto.
Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Alagoas.
Programa de Pós-Graduação em Direito. Maceió, 2013.

Bibliografia: f. 173-181.

1. Direitos fundamentais. 2. Cidadão. 3. Estado social. 4. Políticas públicas.
5. Tributos – Fiscalização. I. Título.

CDU: 342.7



UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS - UFAL
FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS - FDA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO - PPGD
MESTRADO EM DIREITO

Marcilio Barenco Corrêa de Mello

“A precedência do custeio na implementação de políticas públicas sob a tutela dos direitos fundamentais do cidadão”

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito de Alagoas – UFAL, como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre.

Orientador: Prof. Dr. Manoel Cavalcante de Lima Neto

A Banca Examinadora, composta pelos professores abaixo, sob a presidência do primeiro, submeteu a candidata à defesa, em nível de Mestrado, e a julgou nos seguintes termos:

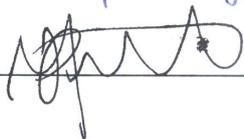
Prof. Dr. Gabriel Ivo (UFAL)

Julgamento: Nota 8,0 Assinatura: 

Prof. Dr. Querino Mallmann (UFAL)

Julgamento: Nota 8,0 Assinatura: 

Profª. Drª. Mariana Pimentel Fischer Pacheco (Convidado externo)

Julgamento: Nota 8,0 Assinatura: 

Maceió, 27 de maio de 2013.


Sara Regina A. França
Secretaria de Mestrado - FDA/UFAL
SIAPE 1940798

DEDICATÓRIAS

À memória dos meus avós maternos, Virgílio Barenco e Aluízia Gabrich Barenco, e ao meu pai, Rui, aos quais devo muito.

À minha genitora Lucília Barenco Corrêa de Mello, exemplo de mãe e educadora, a quem eu devo tudo em minha vida.

À minha esposa, Luise Calegari, às minhas filhas, Luise Barenco e Annelise Barenco, e aos meus irmãos Marisol, Maristela, Mariluci e Márcio, que ao longo da vida me fizeram enxergar que “O saber a gente aprende com os mestres e os livros. A sabedoria a gente aprende é com a vida e com os humildes”. (*Cora Coralina*)

AGRADECIMENTOS

A Deus, em primeiro lugar, que me propiciou o fechamento de mais um ciclo em minha vida profissional e acadêmica.

Ao meu professor e orientador, Dr. Manoel Cavalcante de Lima Neto, um verdadeiro mestre, de inspiração ímpar na arte acadêmica e na vida profissional.

Aos professores do curso de Mestrado em Direito da UFAL, que na transmissão do conhecimento, conseguiram transformar, evoluir e amadurecer minha opinião sobre a realidade do mundo jurídico.

A minha colega Karoline Mafra, que na arte da dedicação e perseverança, me impulsionou para desenvolvimento e conclusão desta tese.

A minha enteada, Paula Bini, mestranda em economia pelo IBMEC/RJ, que me fez refletir e encontrar, na arte de comparar os números, respostas inequívocas para indagações complexas.

RESUMO

MELLO, Marcílio Barenco Corrêa de. **A Precedência do Custeio na Implementação de Políticas Públicas sob a tutela dos Direitos Fundamentais do Cidadão**. 2013. 181 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2013.

O presente trabalho acadêmico pretende discutir sobre as fontes de custeio de políticas públicas gerais, com respeito aos direitos fundamentais do cidadão. A exegese da relação contratualista do Estado *versus* Indivíduo busca demonstrar o porquê e em que momento o indivíduo abriu mão da parcela de sua liberdade individual, seu patrimônio, em detrimento próprio e em favor do Estado e, ainda, sob que condições histórico-sociais se desenvolveram as pretéritas relações de poder, em especial, o poder de tributar. Tal entendimento ajuda-nos a estabelecer a evolução do próprio direito tributário em si, que se assemelha na transição do estado de liberdades naturais às imposições arbitrárias, seguidas do consentimento do indivíduo e de seu grupo, acabando por desaguar no império da lei, hoje agregado aos valores da justiça e da segurança para plenitude de sua realização. A atividade-meio do Estado - arrecadação de receitas -, tornou-se o mecanismo de exação legal sobre o patrimônio e renda do particular, para fazer face ao seu próprio funcionamento e a implementação de políticas públicas indispensáveis à realização dos ideários do Estado Social: o bem-estar da coletividade. Contudo, é necessário ressaltar que, para atingir patamares razoáveis nas finalísticas gerais esculpidas na Magna Carta de 1988, o ente estatal deve se valer de mecanismos de justiça social, reduzindo gradativamente as desigualdades sociais, para somente após, com políticas públicas eficazes, alcançar a concretude dos benefícios indispensáveis ao mínimo existencial de seus concidadãos. A segurança jurídica e a isonomia são premissas inderrogáveis no respeito aos direitos fundamentais dos contribuintes, visto que a esfera de patrimônio alheio (particular) é a que se toca como precedência da fonte de receita e provimento do custeio voltado à capitalização e formação de ativos dos entes que compõem a federação. A carga tributária excessiva deve ser desonerada gradualmente do contribuinte, possibilitando, *pari passu*, que o próprio ente estatal se desonere das políticas assistencialistas e de amparo; isso só se torna cabível diante de uma razoável autossustentabilidade dos indivíduos e do coletivo a que pertençam, visando, assim, a edificação de um Estado Social e Fiscal plenamente suportável. Para isso, o afastamento da malversação do erário público é imperioso, com significativo combate à corrupção, devendo ser eleitos como prioridades de vertentes das mais variadas formas de controle político, social e institucional disponíveis. Por derradeiro, sem se descuidar da discricionariedade essencial à gestão público-administrativa, deve o governante sofrer a fiscalização permanente de seus atos e gastos públicos praticados, de forma que se observe criteriosamente o estrito cumprimento das prioridades que acarretem a eficácia plena dos fundamentos político-constitucionais erigidos em nossa nação.

Palavras-chave: Direitos fundamentais do contribuinte. Poder de Tributar. Estado Social. Estado Fiscal. Políticas Públicas. Controle Estatal. Precedência do custeio. Receitas Públicas. Despesas Públicas.

ABSTRACT

This academic paper discusses the sources of funding of general public policies with respect to fundamental rights of the citizen. The exegesis of the relationship contractualist state versus individual seeks to demonstrate why and when, the individual gave up part of his personal liberty, his property, to his detriment and in favor of the State and also the conditions under which historical- developed the preterit social power relations, in particular, the power to tax. This understanding helps us establish the evolution of own tax law itself, which resembles the transition state of the natural liberties arbitrary impositions, followed by the consent of the individual and his group, eventually emptying into the rule of law, today added the values of justice and security to the fullness of its realization. The activity-through the state - revenue collection - became the engine cool exaction on equity and income of the individual, to meet its own operation and the implementation of public policies necessary to achieve the ideals of the welfare state: the welfare of the community. However, it should be emphasized that to achieve reasonable levels in the general allotments carved into the Magna Carta of 1215, the state entity must enforce mechanisms for social justice, gradually reducing social inequalities, for only after, effective public policies, achieve concreteness benefits indispensable to the existential minimum of their fellow citizens. Legal certainty and equality are non-derogable assumptions respecting the fundamental rights of taxpayers, since the sphere of foreign assets (particular) is that you play as precedence source of revenue and provision of funding and training geared to the capitalization of assets of entities that make up the federation. The excessive tax burden should be gradually unencumbered, enabling, *pari passu*, which the state entity desonerer of welfare policies and support, it only becomes applicable, before a reasonable self-sufficiency of individuals and the collective that belong, thus aiming at the construction of a state Social and Fiscal fully supportable. To do this, avoidance of malpractice of public money is imperative, with significant fighting corruption and should be chosen as priorities strands of various forms of political control, social and institutional available. Finally, without neglecting the discretion essential to managing public administration, the governor should suffer the permanent supervision of their actions and spending practiced, so that we carefully observe strict compliance with the priorities that lead to the effectiveness of full-political foundations constitutional erected in our nation.

Keywords: Fundamental rights of the taxpayer. Taxing Power. State Social. State Tax. Public Policy. State Control. Precedence costing. Public Revenues. Public Expenditure.

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1: Arrecadação Tributária Geral: em US\$ milhões	80
Tabela 2: Tabela de Receitas e Despesas Primárias em Relação ao PIB anual	105
Tabela 3: Despesas Diárias de Servidores Públicos e de Segurança e Transporte do Presidente da República	148
Tabela 4: Densidade Populacional do Brasil	152
Tabela 5: Origem e Crescimento da Receita no Estado de Alagoas	154
Tabela 6: Despesas Públicas em 2011 no Estado de Alagoas	155
Tabela 7: Despesas Públicas em 2011 por Ação	158
Tabela 8: Origem e Crescimento da Receita no Estado de Minas	159
Tabela 9: Receitas Tributárias em 2011	161
Tabela 10: Transferências Correntes em 2011	162

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Transferência de Recursos Obrigatórios para os Estados, DF e Municípios – Funções mais representativas	142
Gráfico 2: Transferência de Recursos Voluntários para Estados, DF e Municípios – Outras Funções	143
Gráfico 3: Receitas da União (R\$ milhões)	144
Gráfico 4: Receitas da União – percentual em relação à arrecadação total	145
Gráfico 5: Função da Despesa	146
Gráfico 6: Alocação da Despesa por Programa	147
Gráfico 7: Transferência de totalidade de recursos para Estados e Municípios (R\$ milhões)	151
Gráfico 8: Transferência de Recursos para Estados e Municípios – Per Capita (R\$)	152
Gráfico 9: Origem de outras Receitas	155
Gráfico 10: Outras Despesas (R\$ mil)	157
Gráfico 11: Outras Despesas	157
Gráfico 12: Origem de Outras Receitas	160
Gráfico 13: Função da Despesa	162
Gráfico 14 : Receita <i>Per Capita</i> (R\$)	163
Gráfico 15: Despesa <i>Per Capita</i> (R\$)	164
Gráfico 16: Geração de Caixa <i>Per Capita</i> (R\$)	164

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	13
1. VISÃO EVOLUTIVA DA TEORIA CONTRATUALISTA: OS ESTEIOS DO PODER DE TRIBUTAR.....	20
1.1. A Formação da Relação Jurídica Contratualista do Indivíduo <i>versus</i> Estado: liberdade natural, imposições arbitrárias, consentimento, positivismo jurídico.....	20
1.1.1. Da Liberdade Natural às Imposições Arbitrárias.....	20
1.1.2. Do Consentimento do Indivíduo ao Império da Lei.....	22
1.2. Traços de um Estado de Direito-Liberal.....	25
1.2.1. Das Aspirações do Liberalismo.....	25
1.2.2. Do Surgimento do Estado de Direito.....	26
1.3. A Separação dos Poderes como Dogma da primeira etapa do Constitucionalismo.....	27
1.3.1. Da transição do Poder Absoluto ao Poder Burguês.....	27
1.4. Por um Estado Liberal-Democrático.....	29
1.4.1. A Contenção do Poder de Potestade na Liberdade Jurídica.....	29
1.4.2. Aspirações liberal-democráticas.....	30
1.5. Estado Constitucional: o Constitucionalismo como centro normativo da Soberania.....	31
1.5.1. A Participação do Assentimento na Formação da Ordem Objetiva.....	31
1.5.2. A Ordem Social desencadeando Instituições.....	33
1.5.3. A Pauta da Soberania Moderna.....	33
1.5.4. A Incidência da Teoria da Soberania no Direito Tributário.....	35
1.5.5. A Vontade Majoritária na Justiça Social.....	36
1.6. Positivismo Jurídico: a Consolidação da Teoria do Garantismo como Fundamento Constitucional de Direitos.....	37
1.6.1. A Teoria do Garantismo na base do Positivismo Jurídico.....	37
1.6.2. A Eficácia do Garantismo.....	39
1.7. A Concepção do Estado Social Fiscal e o novo paradigma social.....	41
1.7.1. As Acepções do Estado Fiscal.....	41
1.7.2. Da Interpretação Teleológica do Tributo.....	42
1.7.3. Da Readequação do Amparo Estatal sob Novo Paradigma Social.....	44
2. O DIREITO TRIBUTÁRIO E SUA IMPORTÂNCIA NA IMPLEMENTAÇÃO DAS POLÍTICAS PÚBLICAS.....	48
2.1. A Correlação do Direito Tributário como Instrumento Regulador da Atividade-Meio.....	48
2.1.1. Uma Atividade-Meio para Consecução de uma Atividade-Fim.....	48
2.1.2. A Verticalização das Relações Tributárias.....	49
2.1.3. Da Natureza Dúplice do Tributo: uma Face dos Direitos Fundamentais.....	50
2.1.4. Das limitações dúplices decorrentes do poder de tributar.....	54
2.1.5. Os Desafios de uma Proposta de Remodelação Estatal.....	58
2.2. Da Aplicação do Corolário da Segurança Jurídica no Sistema Jurídico Tributário.....	61
2.2.1. A Representação do Instituto da Segurança Jurídica.....	61
2.2.2. A Construção da Segurança Jurídica.....	63
2.2.3. Segurança Jurídica Tributária: Cláusula Pétrea?.....	64

2.2.4. O Direito-Dever das Normas Constitucionais Tributárias	67
2.2.5. As Dimensões Individuais e Coletivas da Segurança Jurídica	69
2.3. Da Igualdade Tributária como Direito Fundamental do Contribuinte	70
2.3.1. Os Arcabouços da Igualdade Tributária na Lei e perante a Lei.....	70
2.3.2. O Reflexo da Isonomia numa Interpretação Sistemática	71
2.3.3. O <i>Status</i> da palavra Igualdade	73
2.4. Do Princípio da Capacidade Contributiva como Fonte de Minoração de Desigualdades Sociais	76
2.4.1. O ideário de justiça	76
2.4.2. A (Des)proporcionalidade da Carga Tributária <i>versus</i> o Produto Interno Bruto	78
2.4.3. A Impulsão Socioeconômica Brasileira	82
2.4.4. Da Natureza Instrumental do Tributo	83
2.4.5. A Vedação do Confisco e a Excessiva Carga Tributária.....	89
2.5. A correlação do Direito Tributário com as Finanças Públicas	90
2.5.1. As fontes correlatas de recursos voltados às políticas públicas	90
2.6. As Políticas Públicas no Estado Constitucional	94
2.6.1. Conceito e aplicação das Políticas Públicas	94
2.6.2. Os parâmetros de controle das políticas públicas	98
3. PERSPECTIVAS DE CONTROLE DAS AÇÕES ESTATAIS E A REMODELAÇÃO DE ORGANISMOS CONSTITUCIONAIS COMO INSTRUMENTOS DE PROTEÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS.....	102
3.1. O Controle Social e o Direito Tributário.....	102
3.1.1. Das Inter-relações entre o Direito e a Sociedade.....	102
3.1.2. Das Variadas Instâncias de Controle.....	105
3.1.3. Do Controle Social, seus Mecanismos e a Eficácia.	106
3.2. O Controle Externo Estatal e de Políticas Públicas	112
3.2.1. O Ministério Público junto ao Tribunal de Contas: uma neófito instituição de controle estatal.....	112
3.2.2. O novo Tribunal de Contas: Órgão Protetor dos Direitos Fundamentais.....	114
3.3. Do Controle Jurisdicional Especial: os Procedimentos Cautelares perante as Cortes de Contas	118
3.3.1. Dos Procedimentos Cautelares nas Cortes de Contas de Minas Gerais e Alagoas.	118
3.3.2. Da Jurisprudência do Tribunal de Contas de Minas Gerais e de Alagoas, em sede de medidas cautelares.....	120
3.4. O Princípio da Proibição do Excesso e da Proporcionalidade como realização de Direitos Fundamentais.	127
3.4.1. O Princípio da Proporcionalidade como Vetor dos Excessos Estatais.....	127
4. DA PRECEDÊNCIA DO CUSTEIO: UMA ANÁLISE CRÍTICA DAS FINANÇAS PÚBLICAS	137
4.1. Do Princípio da Precedência do Custeio na Seguridade Social.....	137
4.1.1. Das Fontes de Custeio da Seguridade Social.....	137
4.1.2. Da Natureza Jurídica da Contribuição Social e seus Aspectos.....	139

4.2. Uma análise das transferências correntes obrigatórias e voluntárias da União, como fonte de precedência das receitas públicas e do custeio dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios Brasileiros	141
4.2.1. Análise das Transferências Correntes Obrigatórias - Constitucionais e Legais – pela União aos demais entes federados	141
4.2.2. Análise das Transferências Correntes Voluntárias da União aos demais entes federados ..	142
4.2.3. Da Representação dos Recursos Próprios da União	144
4.2.4. Da Análise dos Gastos Públicos diretos da União, por função de despesa	145
4.2.5. Da Análise dos Gastos Públicos diretos da União, por Programa de Governo	147
4.2.6. Na Busca de Incongruências, Discrepâncias e Exorbitâncias de Gastos Públicos.....	148
4.3. Transferências de Recursos para o Estado de Alagoas e Minas Gerais, inclusive seus municípios	150
4.3.1. Transferência de Recursos Obrigatórios e Voluntários para o Estado de Alagoas e Minas Gerais.....	150
4.3.2. Transferência de Recursos Obrigatórios e Voluntários para o Estado de Alagoas e Minas Gerais, por critério de densidade demográfica.....	151
4.4. Da análise da Precedência das Receitas Públicas e do Custeio do Estado de Alagoas	153
4.4.1. Das Receitas Públicas do Estado de Alagoas	153
4.4.2. Das Despesas Públicas do Estado de Alagoas	155
4.4.3. Outras Despesas Públicas do Estado de Alagoas.....	156
4.4.4. Das Despesas Públicas do Estado de Alagoas, por Ação do Governo Central.....	158
4.5. Da análise da Precedência das Receitas Públicas e do Custeio do Estado de Minas Gerais	159
4.5.1. Das Receitas Públicas do Estado de Minas Gerais	159
4.5.2. Das Despesas Públicas do Estado de Minas Gerais	162
4.6. Do Comparativo de Receita e Despesa <i>Per Capita</i> e da Disponibilidade de Caixa mantida pelos Estados de Alagoas e Minas Gerais.....	163
CONCLUSÃO.....	166
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	173

INTRODUÇÃO

A concepção do positivismo do direito como objeto do mundo das sociedades de massas implantou uma cultura jurídica, cuja cognição demanda a exegese de sua historicidade, com especial nuances dos comandos comissivos, direcionados a tornar envoltas as complexas relações jurídicas contemporâneas e seu disciplinamento incutido de diversos axiomas, com gradual acúmulo de conceitos objetivos evolutivos, construindo-se, assim, o que denominamos de ordenamento jurídico pátrio.

As voláteis relações interpessoais existentes em nossa sociedade a longo da história, permeadas por um processo de evolução constante, devem ser objeto de análise na busca da compreensão dos mandamentos e conteúdos dessa cultura do direito, importando em acatar que a edificação da norma jurídica perpassa e se condiciona a situações circunstanciais de fato que nortearão o intérprete na busca de respostas num longo caminho de construção intelectual.

Não sem razão é preciso afirmar que o ordenamento jurídico positivo está imerso ou aproximado a uma realidade social que o fundamenta, o justifica e o autoriza como reflexo da dinâmica natural dos fatos, onde a inerente história impõe-se de forma conclusiva para a produção de arcabouços jurídico-normativos, influenciando - direta ou indiretamente -, no ato de vontade propulsora de deflagração dos conceitos normativos objetivos.

Nessa senda, vamos estudar as nuances que envolvam a sustentabilidade de nosso Estado Social Fiscal, considerando que a democracia trouxera grandes plexos sociais, por vezes não suportáveis aos ideários primários do Estado, sobretudo sob a ótica da precedência da fonte de custeio, constituída, em grande monta, da exação legal do patrimônio do particular.

E tocando aos bens e liberdades públicas do indivíduo, merece destaque a preservação dos direitos fundamentais do contribuinte sem quaisquer retrocessos, visto que construído a duras penas por gerações que derramaram sangue, suor e lágrimas para tais conquistas, passando da proteção de suas esferas de patrimônio pessoal, para o grau máximo de patrimônio jurídico, fazendo surgir a segurança como direito e garantia individual e coletivo, portanto direito fundamental.

Fato é que os objetivos fundamentais republicanos de nossa pátria constituem o norte das políticas públicas a serem implementadas nos programas governamentais.

A realidade teórica ainda é muito díspar da realidade fática. Temos instrumentos legais para atingir as finalidades pelo qual o Estado de Direito foi erigido, mas nos falta a funcionalidade da máquina pública e dos governos na busca do atingimento de tais objetivos, com casos isolados de sucesso em território nacional.

O estudo das fontes de custeio de entes que compõe a Federação torna-se mecanismo importante para apontar precedências, aportes, vicissitudes, acertos, e principalmente os erros na aplicação do Direito Financeiro, intimamente ligado ao Direito Tributário.

Num contraponto das receitas e dos gastos públicos, verificaremos as prioridades eleitas pelos governos ao longo dos anos, visando a implementação das políticas que compõem os objetivos republicanos ou por vezes, interesses próprios.

Nesse contexto, certamente nos depararemos com incongruências ou malversações, com a figura do Estado Perdulário: gasta muito e por vezes, gasta mal. Com o pontual escoamento indevido de verbas públicas, aliado a corrupção e ao crescente endividamento dos entes, teremos fatalmente, uma das causas de prejuízo na implementação das políticas públicas indispensáveis ao mínimo existencial dos membros da sociedade, com a conseqüente falta de recursos e disponibilidade financeira para tal *mister*, cada vez mais crescente em tempos de solidariedade social.

E como conter tal ciclo vicioso, com vistas ao aperfeiçoamento da funcionalidade do sistema público, para se atingir os verdadeiros objetivos do Estado? Como responder as demandas da sociedade sob a vigência de um Estado Social Fiscal, enquanto ente protetor dos direitos dela própria? Como diminuir as desigualdades sociais, na tentativa de criar de uma rede de autossustentância tanto aos cidadãos, com menor onerosidade para si (carga tributária), quanto ao ente estatal, com maior equilíbrio das contas públicas e serviços públicos de excelência? Como manter incutida a ideia do princípio da solidariedade como uma das soluções da miséria dos concidadãos? Como garantir a eficácia de políticas públicas voltadas à dignidade da pessoa humana?

De certo, uma melhor gestão da *res* pública, compartilhada, proba, democratizada, seria um bom início para solução dos graves problemas que ainda enfrentamos. Mas não é só. O ser humano enquanto gestor, dotado de discricionariedade e subjetivado do livre arbítrio, se torna alvo fácil aos erros e acertos que a vida o reserva, por vezes, passando a abusar do poder de forma dolosa ou culposa, agravado ainda mais, pela falta de qualificação ora dispensável no provimento aos cargos públicos eletivos de nosso país.

Apresenta-se como mecanismo de combate eficaz aos desvios de todas as naturezas, as variadas espécies de controle (social, político, institucional), que subsidiados pela informação e maior transparência pública, serão, indubitavelmente, vetores dos comandos de excessos, tredestinações, tergiversações, omissões e arbítrios estatais; surge ainda algo ainda incipientemente explorado: o controle externo da eficácia das políticas públicas.

Considerando que a eficácia se apresenta exauriente a implementação da política pública em si ou da realização dos gastos públicos, pouco vemos esta forma de controle de efetividade, apresentando-se atualmente, como um enorme desafio na busca da excelência dos serviços públicos e das políticas públicas levadas a efeito.

Ademais, as consequências das variadas formas de controle, com apontamento de irregularidades, acarretarão de certo, responsabilizações pessoais (cíveis, criminais e administrativas), criando-se assim, uma nova cultura política permeada de caracteres pedagógico-preventivos, capazes de trazer a edificação de um sólido Estado Social Fiscal, suportável a longo prazo.

Sem prejuízo de tais assertivas, numa visão pós-positivista, os sentimentos de ética, justiça social, equidade, solidariedade, razoabilidade, dentre outros, acrescentam-se aos ideais positivistas, impondo não só ao aplicador da lei, mas também ao julgador e ao formador da regra, uma concretude de matizes e influências factuais e valorativas, que subsidiam a dinâmica do próprio ordenamento jurídico no tempo e no espaço. Surge assim, um novo ciclo hermenêutico-jurídico.

Há de se observar, nessa última análise, que a discricionariedade e a influência do juspositivismo contemporâneo não pode permear as decisões políticas de modo a justificar qualquer postura do gestor, na senda de políticas públicas, fundados em abstrações e generalidades principiológicas. Aqui, a lição da dogmática do direito organizado, lastrada no direito positivo, aplica-se perfeitamente para evitar os desvios de finalidade dos objetivos esculpidos na Magna Carta, considerando ser dotada de plena consistência jurídica.

Sob tais premissas, valoramos por perscrutar uma visão evolutiva da história nas relações jurídicas decorrentes das tensões permanentes entre Indivíduo *versus* Estado, os fatos sociais que decidiram seus destinos, as diversas formas de constituição e destituição do poder, os elementos formadores e informativos dos Estados, os axiomas que impulsionaram as revoluções e transformações das sociedades e, em especial, a reconquista gradual das

liberdades individuais tolhidas pelos Estados totalitários, com a remodelação de seus conteúdos, agora voltados a um Estado de solidariedade e amparo.

Para a construção das bases sólidas das relações jurídico-atuariais, focamos no tributo como mola mestra de todos os impulsos políticos pactuados, uma vez que, sem a fonte de recursos mínimos e indispensáveis seria impossível a funcionalidade da máquina estatal, na busca da redução das desigualdades sociais, com *status* de amparo inerente a um Estado Social Fiscal.

A implementação de políticas públicas é o norte objetivado pela norma fundamental pela incansável busca de respeito à dignidade da pessoa humana.

Toda essa disciplina social, estatal, jurídico-normativa ganha envergadura constitucional ao passo que se apresenta como pedra de toque dos direitos fundamentais do indivíduo, ora concebendo-lhe direitos, tutelas, prerrogativas, benefícios, garantias, que emergem naturalmente de qualquer caráter contratualista ou associativo, sem não, concomitantemente, deixar de impingir-lhe deveres, obrigações, observâncias, limitações, ao exercício pleno de certas liberdades naturais e da propriedade, de modo a não mantê-los em seu estado natural, isto é, em caráter absoluto.

Pela relevância do tema, suas nuances, seus riscos, suas linhas tênues, de modo a não permitir os retrocessos do arbítrio em detrimento das conquistas sociais alcançadas no lento evoluir da humanidade, é que nos debruçamos também nos valores máximos de um estatuto mínimo do contribuinte, baseado fundamentalmente na segurança jurídica, isonomia tributária e na capacidade contributiva como fontes de minoração de desigualdades socioeconômicas de nossa nação.

Contudo, a realidade social é gravada de enormes fossos sociais, caracterizados por uma história própria do nosso povo, que não pode ficar a *latere* da tutela e dos “olhos” do Estado Constitucional pelo qual nos organizamos.

O princípio da solidariedade implícito nas diretrizes de nossa nação se torna premente. Essa realidade inafastável impõe o assistencialismo, acabando por onerar demais os membros da própria sociedade por meio de uma elevada carga tributária, sem que o ente estatal consiga dar provisão às demandas recorrentes de um mundo globalizado, envolto em crises econômicas às vezes imprevisíveis, se não bastasse à crise social instalada há tempos em nosso seio.

Por outro lado, teremos que analisar a estruturação e sustentabilidade de um modelo de Estado Social Fiscal plenamente suportável, sob à ótica financeiro-tributária para

os contribuintes e para o próprio Estado, visto que eventual estado de falência com ausência de provisão de recursos imporá uma catastrófica derrogação de um contrato edificado pela própria sociedade que, traz em seu bojo, direitos e garantias inerentes à própria dignidade da pessoa humana, portanto, essenciais à sua existência.

De fato, a análise dos orçamentos públicos deve ser objeto de estudo, pela condição de correlação que o financeiro-tributário guarda na fonte de recursos para implementação de políticas públicas gerais, a fim de que pontuemos *prima facie*, se a governança age em busca das reais prioridades em nome da sociedade (objetivos fundamentais constitucionais), ou se vivenciamos uma crise de representação, onde os ideários políticos, filosóficos, normativos são tergiversados pelos ideários pessoais, partidários e de interesse de uma minoria em face da maioria, portanto contramajoritários.

Precisamos comprovar a existência ou não de uma cadeia racional de ofertas de políticas públicas gerais, voltadas à garantia do mínimo existencial do indivíduo, bem como apontar mecanismos de melhora da autossustentabilidade do Estado, otimização do gasto de seus recursos (despesas públicas), que devem primordialmente passar pelo crivo do controle.

Visando parametrizar as finalidades políticas diante da ausência do conceito constitucional do mínimo existencial do indivíduo, devemos procurá-lo na ideia de liberdade, nos princípios constitucionais da igualdade, do devido processo legal e da livre iniciativa, nos direitos humanos e nas imunidades e privilégios do cidadão; nesta ausência de um conteúdo específico, terá o condão de abranger qualquer direito, ainda que originariamente não fundamental (direito à saúde, à alimentação, à cultura, à segurança pública, etc.).

Assim, a análise da precedência das fontes de custeio (receitas públicas) deverá passar sob o crivo financeiro-evolutivo de sua formação no decorrer dos últimos anos, com vistas a demonstrar uma carga tributária excessiva em desfavor do contribuinte, comparando-se, por eleição, os gastos públicos e as despesas públicas empreendidas pelos gestores respectivos, apontando-se assim, o grau de endividamento de entes que compõe a Federação.

Com tal assertiva, poderemos desaguar na constituição das principais fontes de geração de recursos por amostragem de relevância, bem como as fontes de eleição dos gastos, concluindo-se pelas políticas públicas gerais implementadas nos últimos cinco anos, seus níveis de razoabilidade, ou ainda, causas de malversação do erário público (desvios de finalidade).

Em nome do debate, ainda que ceda a desigualdade social e regional existente entre o sudeste e o nordeste, vamos demonstrar qual o valor *per capita* destinado a um

indivíduo, seja na aferição de receitas globais de um Estado-Membro, seja na realização de despesas globais do referido ente, de modo a concluirmos, por amostragem, quanto um indivíduo representa na receita pública e quanto o Estado gasta com o mesmo por regiões do país, ora eleitas por critérios de conveniência acadêmica.

Explico: a realidade do ser humano traz transformações que influenciam na sua vida, seu *modus operandi*, sua cultura, seu estado de espírito, sua vocação e seus interesses.

Sob tais premissas, o início desta pesquisa se deu no Estado de Alagoas, onde o pesquisador morava e tinha suas ocupações habituais, em especial, exercendo uma função pública de comando no Poder Executivo, na busca incansável da implementação de uma política pública setorial: a segurança pública.

No curso da pesquisa científica, de forma repentina, o pesquisador mudou-se para o Estado de Minas Gerais, exercendo agora uma neófito função pública de controle externo do erário, por meio de um órgão constitucional ministerial.

As realidades sociais, políticas, econômicas e jurídicas se transformaram, trazendo óticas diversas de interesse de investigação: de executor de política pública específica a controlador externo de políticas públicas gerais. Assim, fez-se surgir a conveniência acadêmica acima descrita, visando não só confrontar as realidades que serão estudadas, como estimular a pesquisa em si, com a contribuição para aperfeiçoamento dos próprios entes estatais.

A União enquanto ente-mãe e provedora dos demais entes que compõem as unidades da Federação, responsável pela arrecadação de receitas, transferências de recursos, implementação de políticas públicas e realizadora de gastos públicos, necessariamente será alvo de estudo comparativo orçamentário-financeiro.

Sob todo esse diapasão, enfrentaremos a questão de controle das ações estatais, a forma de tolhimento de atos abusivos e ilegais, a eficácia da impulsão de seus atores-controladores, a efetividade de tutelas processuais de sustação, de modo que, num regime democrático de governo, com efetivo combate à corrupção, afastada a figura de um possível Estado perdulário, possamos focar nossos esforços à implementação de políticas públicas que minorem as desigualdades socioeconômicas, desonerando gradualmente o atual Estado de amparo existente e os concidadãos.

Diminuindo-se os gastos públicos, através de seu controle de eficácia em políticas públicas, poderemos desonerar os contribuintes, numa reconstrução da história de autossustentabilidade do cidadão, da sociedade em que convive e do próprio Estado Social Fiscal,

como direito fundamental de possuímos um Estado plenamente suportável e sustentável a longo prazo.

1. VISÃO EVOLUTIVA DA TEORIA CONTRATUALISTA: OS ESTEIOS DO PODER DE TRIBUTAR

1.1. A Formação da Relação Jurídica Contratualista do Indivíduo *versus* Estado: liberdade natural, imposições arbitrárias, consentimento, positivismo jurídico

1.1.1. Da Liberdade Natural às Imposições Arbitrárias

Como expressão do pacto social, o homem nasce livre e tem na sua essência, enquanto ser humano, tão logo lhe recobre a razão, os seus maiores bens jurídicos - *prima facie* - inafastáveis, irrenunciáveis e intransigíveis sob a ótica jusnaturalista: o regime de liberdades, do livre arbítrio, do direito à identidade.

Entender o porquê da derrogação dessa condição em dado momento histórico, tanto por ato volitivo, quanto por imposição de um indivíduo mais forte ao mais fraco, significa entender a sua diminuição ou renúncia da qualidade do próprio homem e, por consequência, de seus direitos.

Tal fato decorre de uma necessidade premente, sem a qual não aceitaríamos tamanha autodilapidação essencial, nuclear, calcada numa possível estatização do estado natural, diante de ausência de forças para transposição de obstáculos indispensáveis ao não perecimento da raça humana, influenciada pelo épico regime de servidão absolutista.

Em sua obra, Rousseau¹ refuta que a imposição do mais forte ao mais fraco seja a causa para autoderrogação do regime de liberdades do ser humano, desde que o mais forte não a eleja como centro normativo de direito, por ato unilateral, que ao passar do tempo não se manteria íntegra ou legitimada como tal, impulsionando insurgências. Faz alusão que aceitar a lei do mais forte seria o mesmo que aceitar “a espécie humana dividida em rebanho de gado, cada qual com seu chefe a guardá-la, a fim de a devorar”², sendo contrário ao regime de escravidão, numa verdadeira crítica à doutrina de Hobbes. De fato, Rosseau³ guarda razão ao aduzir que submeter uma multidão é diferente de reger uma sociedade.

Já Hobbes⁴ associa à condição de direito natural do homem a entrega de sua liberdade a um soberano, que, lhe tomando as decisões mais acertadas, preservará a vida de

¹ ROUSSEAU, Jean-Jacques. **O Contrato Social**. Tradução: Rolando Roque da Silva. Edição eletrônica: Ed. Ridendo Castig Mores, *in passim*. Disponível em: <<http://www.jahr.org>>. Acesso em: 1º agosto 2012.

² *Idem*.

³ *Idem*.

⁴ HOBBS, Thomas. **Leviatã**. Coleção Pensadores: São Paulo, 1974, *in passim*.

seu predecessor, que sobrevive em estado de risco e iminente guerra pelo desequilíbrio de suas naturezas mútuas: igualdades, posses e ideais.

Há um consenso de que o ideário de preservação da vida recaia sobre o próprio ser humano, aludindo-se o direito à identidade.

Daí racionalizarmos as convenções, agregações e associações volitivas como verdadeiras bases legitimadoras das renúncias por todos os seres humanos, entre si próprios, cedendo-se mutuamente - no todo ou em parte - suas ditas liberdades públicas, seus direitos individuais, suas posses, abrindo-se mão de suas próprias identidades na composição de um ente coletivo e soberano, tudo em seu próprio favor.

Tal ente soberano representaria a vontade de todo o grupo, subjugando os membros da coletividade que o fizera emergir, apresentando-se, assim, como corolário da manifestação coletiva. A lei do mais forte adviria do direito adquirido ao direito de outrem, obrigando este à obediência das ordens daquele em face da instituição de lídima soberania de poder político.

O poder político seria fruto convencional do povo, não podendo o ente soberano ultrapassar os limites impostos nas convenções gerais. No pacto social firmado, dar-se-á a existência e vida do ente político, dinamizando-se à vontade popular pelas leis e convenções de natureza civil, num processo de evolução do direito natural.

Tal fato não importaria a ab-rogação da autodeterminação, das palavras ou da opinião do indivíduo enquanto *persona*; entretanto, importaria o não descumprimento ou desrespeito das emanções do soberano, que corresponderia assim a sua própria vontade previamente avençada, numa verdadeira via da mão dupla.

Rousseau⁵ destaca ainda que as regras só servem quando postas por bons governos; assim, o Estado Social só se realizaria em sua atividade finalística do bem-estar da coletividade quando não houvesse uma grande desigualdade de propriedade entre seus membros, ao ponto que nenhum homem devesse ser destituído de posses o suficiente para alienar-se, nem abastado tanto, para poder adquirir outro que se venda.

Nesse sentido, o governo aparece responsável pela execução das leis, que nelas guarda a limitação de atuação daquele, interposto entre os membros da sociedade e o soberano.

⁵ ROUSSEAU, Jean-Jacques. **O Contrato Social**. Tradução: Rolando Roque da Silva. Edição eletrônica: Ed. Ridendo Castig Mores, *in passim*. Disponível em: <<http://www.jahr.org>>. Acesso em: 1º agosto 2012.

Temos que a unidade de desígnios de *personas* corresponderá à unidade de desígnios de todos, isto é, como vontade de governança, devendo-se expurgar outras vontades coletivas contrárias, visando à manutenção do princípio da igualdade, com regência do ente soberano.

Para atendimento da finalidade estatal pode-se tudo, até mesmo retirar a vida de um membro não pactuado, malfeitor, sectário, contramajoritário. Cria-se a visão de um ente civilista-racional, às vezes díspar do ente natural, onde os atos de liberdade absoluta são suprimidos em favor da consolidação da equidade, da justiça, verdadeiros instrumentos de revés das liberdades públicas individuais cedidas.

Desta forma, o ente soberano na visão de Rousseau⁶ não deve legislar, atividade típica de um “homem de grande inteligência”, que as elabore com cautela e guardando correspondência à vontade das *personas*, de espectro geral, como se tivesse sido feita para si próprio - o povo -, sob regência da vontade humana e divina.

O povo representaria o fundamento da *societaes*, devendo possuir um território capaz de manter a sobrevivência coletiva, sem arregimentação de grandes impérios, pois na extensão do laço social sobressai a causa de fragmentação e fragilização do todo.

1.1.2. Do Consentimento do Indivíduo ao Império da Lei

A vontade individual é substituída pelo surgimento da vontade pública, demandando considerações pontuais. A primeira consideração é a relação jurídica do ente soberano com o Estado, regulada pelo surgimento das leis fundamentais. A segunda consideração é a independência dos membros da sociedade entre si e a dependência perante o Estado, fazendo surgir às leis civis. A terceira consideração é a inobservância da lei pelos membros da sociedade, fazendo surgir à lei penal como instrumento de sanção. E por fim, a quarta consideração é a Constituição do Estado, que se renova a cada instante pelas práticas, costumes e a opinião, revigorando-se as anteriores quando se exaurem ou envelhecem, caindo em desuso.

Para estudo do Estado, Governo e Sociedade, Bobbio⁷ remete-nos às chamadas “disciplinas históricas”, representadas pela história das instituições políticas e a história das

⁶ ROUSSEAU, Jean-Jacques. **O Contrato Social**. Tradução: Rolando Roque da Silva. Edição eletrônica: Ed. Ridendo Castig Mores, *in passim*. Disponível em: <<http://www.jahr.org>> Acesso em: 1º agosto 2012.

⁷ BOBBIO, Norberto. **Estado, Governo, Sociedade: Para uma teoria geral da política**. Trad. Marco Aurélio Nogueira. 1ª Ed., Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987, p.53.

doutrinas políticas, que não se confundem entre si, tendo aquelas, sido contemporâneas a estas.

Representando, cita que Hobbes foi identificado com o Estado Absoluto, Locke com a Monarquia Parlamentar, Montesquieu com o Estado Limitado, Rosseau com a Democracia e Hegel com a Monarquia Constitucional.⁸

Nesse diapasão, retratamos que a primeira fonte para o estudo das instituições com alusão às doutrinas nos é fornecida pelos historiadores: em Maquiavel reconstruindo a história e o ordenamento das instituições da república romana; em Vico, para reconstruir a história civil das nações partindo do estado bestial (*stato ferino*) até os Estados do seu tempo, denunciando-se a arrogância dos eruditos.

Muito nos interessa que atoa da exegese da história, segue-nos o estudo das leis, das relações jurídicas entre os membros da sociedade e dos governantes, e o conjunto de normas que envolvem o direito público, isto é, as relações jurídicas verticais entre o Estado e os particulares.

Socorre-nos também a filosofia política, onde podemos depreender a investigação da melhor forma de governo ou república, do fundamento do Estado e da justificação do poder político e, da natureza jurídica do poder político em si – denominada politicidade.⁹

Já na ciência política, busquemos nos critérios de investigação o princípio de verificação ou de falsificação como de resultados; o uso de técnicas da razão que permitam dar uma explicação causal ao fenómeno perquirido e a abstração de juízos de valor, denominada “avaloratividade”.¹⁰

A temática estatal pode ser abordada ainda com a Doutrina Geral do Estado, com vistas à tecnicização do direito público e à consideração do Estado enquanto pessoa jurídica, idealizada por Jellinek, distinguindo-se a doutrina sociológica da jurídica; afirma-se que a “doutrina social do Estado tem por conteúdo a existência objetiva, histórica ou natural do Estado”¹¹, enquanto a doutrina jurídica se ocupará das normas jurídicas que naquela realidade devem se manifestar.

Não há de se olvidar que o surgimento do Estado enquanto pessoa jurídica de direito público, de derivação consequencial do ordenamento jurídico tecnicizado, racional,

⁸ BOBBIO, Norberto. **Estado, Governo, Sociedade: Para uma teoria geral da política**. Trad. Marco Aurélio Nogueira. 1ª Ed., Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987, p.54.

⁹ *Ibidem*, p.55.

¹⁰ *Ibidem*, p.56.

¹¹ *apud* BOBBIO, Norberto. **Estado, Governo, Sociedade: Para uma teoria geral da política**. Trad. Marco Aurélio Nogueira. 1ª ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987, p.57.

não o desconstituíra ou o dissociara da sociedade e de suas relações subjacentes, conquanto necessária à reafirmação da dicotomia anteposta.

Nessa mesma ótica, reconhece Weber, um dos fundadores da sociologia jurídica, afirmando que, “quando se fala de direito, ordenamento jurídico, norma jurídica, é necessário um particular rigor para diferenciar o ponto de vista jurídico do sociológico”¹²; remete-nos ao fundamento da validade ideal da norma (jurídica) e da validade empírica da norma (sociológica).

Na senda da natureza dúplice das teorias do Estado Jurídico e Social, surge também contraponto marcado por Kelsen, que refuta o aparecimento de um Estado diverso do ordenamento jurídico, portanto como puro Estado de Direito¹³, abandonado contemporaneamente por juristas, com o advento da ideia de Estado derivado de uma forma complexa de organização social, isto é, Estado Social.

Entre as teorias sociológicas remanescentes dos últimos anos, Bobbio identifica a teoria do funcionalismo e do marxismo, destacando-se ambas pela autonomia e polêmica entre si, no que se propõem a resolver.¹⁴

A concepção funcionalista de Parsons, dominada pelo tema hobesiano da ordem, de conservação social, integracionista, é antagonicamente posta à concepção de Marx, dominada pela ruptura da ordem, de mudança social, conflitualista, através da explosão de contradições internas do sistema, especialmente entre forças produtivas e relações de produção.

Contudo, nos últimos anos a prevalência de representação sociológica estatal se sobressaiu na Teoria dos Sistemas, idealizada por David Easton e Gabriel Almond, em que as relações entre o conjunto de instituições políticas e a conjuntura do sistema social decorrem em converter as demandas sociais em respostas estatais, vinculatórias a toda sociedade.¹⁵

A evolução entre o Estado e sociedade faz-nos refletir que a organização política foi o objeto de subjacência da vida do homem como animal social.

Há de se reconhecer a existência de organizações associativas diferentes do próprio Estado, como assim descrito por Aristóteles em relação à família, forma embrionária e imperfeita da “*Polis*”, bem como naquelas constituídas por acordo ou por necessidade dos

¹² *apud* BOBBIO, Norberto. **Estado, Governo, Sociedade: Para uma teoria geral da política**. Trad. Marco Aurélio Nogueira. 1ª ed., Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987, p.57.

¹³ *Idem*.

¹⁴ BOBBIO, Norberto. **Estado, Governo, Sociedade: Para uma teoria geral da política**. Trad. Marco Aurélio Nogueira. 1ª ed., Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987, p.59.

¹⁵ *Ibidem*, p.60.

indivíduos com o objetivo de atingir finalidades particulares¹⁶, que terão sempre um pano de fundo de utilidade geral, duradoura, capaz de envolver a própria vida do homem num objetivo comum.

Considerados um dos capítulos da sociologia, Hobbes descreve acerca das sociedades parciais ou menores¹⁷, diversas do próprio Estado, no mesmo sentido hegeliano, decorrendo culminância do espírito objetivo da teoria política que, superando a precedência da família e da sociedade civil, inaugura as corporações, típicas sociedades parciais de finalidade particular.

Outrossim, no fim da Idade Média, com a emancipação da sociedade civil-burguesa-industrial do Estado, inverte-se a relação entre as instituições políticas e a sociedade, que se torna o todo em face do poder coativo estatal minorado, que se aparta. Assim, o curso da sociedade se desenvolve de representações menores (família, sociedades parciais, corporações) até suplantar o Estado, num processo inverso do ente opressor à sociedade liberta; desta inversão, surge a Teoria do Socialismo, dominante a partir do século XIX.

1.2. Traços de um Estado de Direito-Liberal

1.2.1. Das Aspirações do Liberalismo

Importante perpassarmos as origens do liberalismo até o Estado Social. Assim, para enfocarmos o problema da liberdade no constitucionalismo ocidental, não podemos deixar de olvidar que o Estado sempre foi o vilão que atemorizou o indivíduo.

O exercício do poder de potestade imprescindível ao Estado e a soberania, apresentavam-se como maiores inimigos dos liberais, sendo que a sociedade representava historicamente, e depois racionalmente em Kant, o ambiente onde o homem fruía da irrestrita liberdade inaugural natural.

Já com a construção do Estado de Direito houve o encontro dos racionalistas de direito natural, com uma formulação capaz de salvaguardar a liberdade ilimitada predecessora da “liberdade” vigente sob a égide do Estado, dando-lhe preponderância em relação a este, que passara a ser seu servo, organizando-a no campo social.

¹⁶ Aristóteles define-as em sua obra dedicada à amizade como *Koinoníai*. ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Tradução de Leonel Vallandro e Gerd Bornheim. Coleção Os Pensadores. São Paulo: Abril Cultural, 1984, p.44.

¹⁷ Denominadas *systems* pelos gregos. HOBBS, Thomas. **Leviatã**. Coleção Os Pensadores: São Paulo, 1974, cap.XXII.

Bonavides assevera que a sociedade, na Teoria do Liberalismo, “se reduz à chamada poeira atômica de indivíduos”.¹⁸ Fundamenta que a cláusula kantista do respeito mútuo da liberdade individual transforma-se em domínio, onde as aptidões individuais se concretizam à *latere* de todo arcabouço coercitivo estatal; sendo assim, o Estado, criação deliberada e consciente da vontade dos indivíduos, manifestado em virtude de um contratualismo social, teoricamente revogável, é detentor de um monopólio de poder e soberania que serviu ao homem para alcançar na sociedade a realização de seus fins.

A teoria de Kant, sob este diapasão, surgira na transição de um século racionalista para um século historicista, como fronteira da filosofia moderna em relação aos sistemas que superou, com: “a postulação da crítica do conhecimento ao lado da demonstração das formas apriorísticas do conhecimento; a autonomia moral e o imperativo categórico; o valor regulativo das ideias da razão e o conhecimento prático do transcendente”.¹⁹

1.2.2. Do Surgimento do Estado de Direito

Com o advento da primitiva noção de Estado de Direito, contratual-formalista, despido de substantividade, sem força criadora e sem iniciativa social, tivemos uma mera arma de defesa da liberdade, inaugurando-se um sistema arcaico de proteção do indivíduo.

No final do século XVIII, a burguesia revolucionária utilizou-se da Revolução Francesa de 1789 para estreitar os poderes do absolutismo e destruir os privilégios do feudalismo decadente, desconstituindo os pensamentos de Hobbes, que pregava os direitos naturais do Estado de opressão da realeza absoluta, em detrimento do direito natural do Homem, entretanto agora, vencedor.

A burguesia emergiu de classe dominada, oprimida, à classe dominante, idealizadora dos princípios filosóficos da revolução que enveredou, disseminando-os no campo social. Contudo, quando se apodera do controle político, não mais se interessa em difundi-los na prática, que se apresentam como ideologia de classe, sendo antagônicos aos interesses propriamente burgueses.

Pretendeu-se, assim, fazer da doutrina de liberdades políticas de uma classe a doutrina de todas as classes, que mais tarde cobrou o preço de um logicismo abstrato de um

¹⁸ BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 10ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p.40.

¹⁹ *apud* BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 10ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p.40.

Estado jurídico puro, racional, de realidades sociais imprevisíveis, que romperam suas premissas inaugurais, exigindo-se um novo curso da história.

Da liberdade do homem perante o Estado, do governo de uma classe (liberalismo), evoluiu-se para participação total e indiscriminada do homem na formação da vontade estatal, do governo de todas as classes (democracia).

Nessa ordem de transição de valores surge a dicotomia entre o público e o privado, fruto da modernidade que, na feição do liberalismo, centrado na noção de propriedade, veio arraigado da concentração do poder político aristocrata e da unidade de fontes de produção jurídica para firmamento do Estado de Direito, remontando a segurança a que se referia Hobbes²⁰, evitando “a guerra de todos contra todos”. Contudo, a vitória revolucionária da burguesia deu vez ao alargamento das liberdades de sua própria classe, como espaço de acumulação de mais posses, colacionando a classe burguesa numa dimensão de igualdade à lei, consagrada na vitória dos ideários político-revolucionários.

Assim, a primeira geração de direitos fundamentais - liberdades públicas individuais - encontrou refúgio no Estado de Direito, agora seu guardião, entendido por pensadores, dentre eles Carl Schmitt²¹, como reflexo da concepção burguesa da ordem política.

1.3. A Separação dos Poderes como Dogma da primeira etapa do Constitucionalismo

1.3.1. Da transição do Poder Absoluto ao Poder Burguês

Tendo sido o Estado Burguês de Direito precursor do constitucionalismo na Europa, arregimentara em seu racionalismo a liberdade de sua classe como tal, indispensável para manutenção da dominância do poder político, ora impeditivo que as massas transpusessem as restrições de sufrágio, na concorrência democrática da vontade estatal.

O discurso burguês travestiu-se do discurso da comunidade humana, entretanto, de vigência parcial, em proveito da própria classe que podia os fazer fruir e em detrimento da aplicação substancial e da difusão permeável da sociedade em geral.

²⁰ HOBBS, Thomas. **Leviatã**. Coleção Os Pensadores: São Paulo, 1974, *in passim*.

²¹ *apud* BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 10ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p.42.

Apresenta Montesquieu²², ao constituir a teoria clássica da divisão dos poderes, técnica de extrema relevância de preservação das liberdades públicas, hoje com a devida evolução aplicável entre nós, solucionando a época o problema de limitação da soberania estatal.

A filosofia política do liberalismo, preconizada por Locke, Montesquieu e Kant, primou pela decomposição da soberania estatal nos poderes, com salvaguarda das liberdades tuteladas pelo Estado de Direito contrapondo à onipotência *Del Rey*, a um sistema infalível de garantias, de caráter anti-absolutista, de exclusão do monopólio de poder.

Assim, aduz Leibholz acerca da teoria tripartida dos poderes, como princípio de organização do Estado Constitucional e técnica do liberalismo, onde os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário apresentam-se independentes, mas encontram-se mutuamente contidos²³, que “o poder detém o poder”, senão vejamos *in verbis*:

O espírito do sistema da separação dos poderes consiste em introduzir uma série complicada de contrapesos mecânicos, cujo fim é garantir, por um equilíbrio político, a liberdade individual. Não foi outra senão esta razão por que se manifestou tão ativo o liberalismo no seio da monarquia constitucional. A circunstância de certo número de instituições representativas participarem, mediante mútuo controle, na formação da vontade estatal criativa, na prática, garantia eficaz contra ingerências arbitrárias no campo da liberdade individual.²⁴

Locke, numa visão menos radical da divisão dos poderes, comportada na Monarquia Constitucional como forma de governo, enfrentou o tema como princípio de limitação do poder entre o monarca e a representação popular²⁵, traçando a não diminuição dos poderes do rei, mas apenas mitigações parciais, com vistas à preservação da ordem e afastamento de possíveis arbítrios lesivos. Assim, as questões de ordem externa, de guerra e de paz, tratados e alianças, ficariam nas mãos do Poder Executivo.

Entretanto o rei seria detentor de prerrogativa, medida de interesse público, que consistiria na permissão do povo aos seus governantes, no silêncio da lei, para estes, em nome

²² MONTESQUIEU, Charles Louis de Secondat, baron de la Bréde et de. **O espírito das leis**. Introdução, Tradução e Notas de Pedro Vieira Mota. São Paulo: Saraiva, 2000.

²³ Cf. art. 2º, da Constituição da República de 1988.

²⁴ *apud* BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 10ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p.45.

²⁵ LOCKE, John. **Dois Tratados do Governo Civil**. Tradução, Introdução e Notas de Miguel Morgado. Lisboa: Edições 70, 2006, *in passim*.

do bem público, fazerem várias coisas de sua livre alçada e também algumas vezes contra a disposição literal de lei.²⁶

Necessita crítica ao referencial anteposto, que na visão de Bonavides, o poder seria limitado pelo consentimento, pelo direito natural, pela virtude utópica dos governantes, dissociado do princípio da experiência universal em Montesquieu, clássico do liberalismo burguês, onde “todo poder tende a corromper-se e todos que os possuem tendem a ser levados, mais cedo ou mais tarde, a abusar de seu emprego”.²⁷

1.4. Por um Estado Liberal-Democrático

1.4.1. A Contenção do Poder de Potestade na Liberdade Jurídica

Na derrogação do absolutismo por monarquias constitucionais, com concessão de parcelaridade do despotismo ao poder burguês emergente que, na visão de Carl Schmitt²⁸, apenas nominalmente recai sobre o povo - desconstituindo o elemento popular como essência do liberalismo na formação da vontade estatal, com direitos formais e liberdades igualitárias de participação -, temos o ideário da divisão de poderes de Montesquieu, sob a ótica de negação da soberania estatal.

Explico: na visão de Bonavides²⁹ a igualdade advém do contratualismo de Rousseau, diverso da contraposição de Montesquieu que, sob a influência da realidade do indivíduo acorrentado sob a égide do absolutismo, não se preocupou na decomposição do poder em esferas distintas, sonhando com o retorno da idade predecessora da coação estatal. Assim, a igualdade não colidiria com a soberania, numa verdadeira doutrina apologética do poder, através de uma associação comum (Estado) de proteção da liberdade do indivíduo, onde cada qual obedecesse a si mesmo, permanecendo livre como antes.

Contudo, a Teoria Constitucional da Revolução absorveu tanto os ideários de proteção do indivíduo sem contenção da soberania em poderes distintos, com translação do poder absolutista do rei para o povo, em Rosseau, quanto os ideários de divisão dos poderes para contenção da soberania, em Montesquieu. Deste modo, surgida a sociedade estatal, a

²⁶ LOCKE, John. **Dois Tratados do Governo Civil**. Tradução, Introdução e Notas de Miguel Morgado. Lisboa: Edições 70, 2006, *in passim*.

²⁷ *apud* BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 10ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p.47.

²⁸ *apud* BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 10ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p.50.

²⁹ BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 10ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p.50.

liberdade primária fez-se liberdade jurídica para ser parcialmente recuperada pelo indivíduo, numa incorporação dos direitos naturais em ditos direitos civis. Os indivíduos, pela lei e pelo consentimento (vontade geral), propiciados por uma mínima organização política, são restituídos em direitos e garantias pelo próprio Estado em que assentiu.

Na visão de Rosseau, interpretado pelo filósofo romântico e moralista Del Vecchio:

[...], urge conceber da seguinte maneira o contrato social: Faz-se mister que os indivíduos confirmem momentaneamente os seus direitos ao Estado, o qual, em seguida, os restitui a todos, mudando-lhe os nomes; já não se chamam direitos naturais e sim direitos civis. De tal modo que o ato, cumprindo-se igualmente para todos, ninguém sai privilegiado, e a igualdade fica desse modo preservada. Ademais, cada qual conserva sua liberdade, porquanto o indivíduo se torna súdito *unicamente em relação ao Estado*, que é a *síntese das liberdades individuais*. Por essa espécie de novação, ou de transformação dos direitos naturais em civis, têm os cidadãos, assegurados pelo Estado, os direitos que possuíam já por natureza”.³⁰ (grifos no original)

O contraditório de não contenção e contenção da soberania, a fim de remontar a liberdade do indivíduo em seu *status quo ante*, coube à ideologia revolucionária burguesa, que encobriu os aspectos antagônicos de inalienabilidade, imprescritibilidade e indivisibilidade do poder absolutista (teoria monista) ao pluralismo do poder (teoria dualista), visando assim, a construção da teoria do Estado liberal-democrático, refutado pela reação da monarquia após a aplicação concreta às realidades sociais e políticas, dos princípios liberal-democráticos.

1.4.2. Aspirações liberal-democráticas

Leibolhz aduz que o “liberalismo e democracia nem sempre coincidiram e se conciliaram em sua verdade conceitual”³¹, tendo se encontrado na Revolução Francesa com caráter contingente, desnecessário ou inelutável, traduzindo unidade de desígnios pontuais e histórico de interesses, em face de um Estado monárquico-absolutista.

Nesse sentido, o citado tratadista de direito público alemão, afirma:

A possibilidade de dissociar a democracia do liberalismo se cinge, em última análise, à distinção dos valores fundamentais sobre os quais se baseiam. O

³⁰ *apud* BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 10ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p.51.

³¹ *apud* BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 10ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p.52.

valor essencial que inspira o liberalismo não se volta para a comunidade, mas para liberdade criadora do indivíduo dotado de razão. Partindo desse ponto de vista, havia o liberalismo desenvolvido um sistema metafísico completo, fundado na fé de que uma solução racional total podia resultar do livre concurso das opiniões individuais em todos os domínios da vida (...). A importância que tem o indivíduo para o conteúdo do liberalismo clássico manifesta-se, com particular relevo, no fato de que, originariamente, o valor da personalidade era concebido como ilimitado e anterior ao Estado. É sob esse aspecto que se introduz a doutrina liberal nas primeiras Constituições escritas, as Cartas americanas e francesas, cujas teses adquiriam, para a democracia liberal, o valor de uma profissão de fé religiosa e mística. Nos Estados Unidos, essa mentalidade fundada na crença da personalidade soberana e ilimitada do indivíduo, precedendo o Estado, se manteve até o fim do século XIX, graças à atitude conservadora da Suprema Corte.³²

Assim, podemos ver que antes da Revolução Francesa, o combate se deu em relação ao absolutismo-feudal, onde o político (rei) tinha ascendência sobre o econômico (feudo). Após a Revolução Francesa, surgem discussões em torno da democracia-burguesia ou democracia-liberalismo, onde o econômico (burguesia, industrialismo) passa a controlar o político (democracia-governada). Rompendo, surge a democracia de massas, trazendo a ideia de igualdade moderna, que podemos intitular democracia-governante, como acontece em nossos dias.

1.5. Estado Constitucional: o Constitucionalismo como centro normativo da Soberania

1.5.1. A Participação do Assentimento na Formação da Ordem Objetiva

Não há como se falar em Estado sem perpassarmos a ideia da história, sob pena do indivíduo não entrar para história enquanto elemento essencial da formação do próprio Estado e do regime de liberdades públicas que lhe são deferidas.

Salgado descreve que “O Estado é a realização da liberdade concreta. Fora dele é o mundo selvagem, próximo da natureza ou mesmo nela situado, [...] e nele, só nele é possível realizar-se o sujeito particular como universal”.³³

Historicamente, o individualismo e a organicidade estatais criaram tensões entre si que desaguaram nas revoluções. Hegel tenta compor a universalidade ética do todo com a particularidade individual, afirmando que é “o Estado que contém em si a diferença na

³² *apud* BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 10ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p.52.

³³ SALGADO, Joaquim Carlos. **A Idéia de Justiça em Hegel**. São Paulo: Loyola, 1996, p.412.

identidade – verdade de identidade imediata (Estado antigo) e da reflexão da diferença (Estado liberal do entendimento) – como razão que realiza na esfera do espírito objetivo”.³⁴

Deste modo, a composição das vontades subjetivas a uma ordem objetiva, dotada de soberania, exigiu a inauguração de um novo modelo de organização: o Estado Constitucional.

No diapasão hegeliano, a Constituição pode ser vista como a realidade do Estado, racionalidade que emerge e transpõe o momento abstrato e imediato da constituição costumeira sendo que, o que se encontra fora dela, contingencia-se e conforma-se com real.³⁵

Assim, a norma objetiva que expressa a realidade do Estado torna-se óbice ao exercício ilimitado do poder, sendo expressão da vontade do próprio povo e da liberdade que nele vigora.

Salgado leciona que tais fatos podem se realizar em momentos dialéticos dúplices: “1) ser racional, realizando de forma acabada a liberdade; 2) corresponder ao espírito do povo, que a consciência da sua unidade e da sua identidade real”³⁶, dissecando que, *verbis*:

[...] liberdade concreta é a liberdade do indivíduo, não isolado, mas inserido no contexto da universalidade da liberdade objetivada na ordem jurídica e encimada pela constituição escrita, na medida em que esta constituição realize o *ethos* do povo. A liberdade individual consiste, de um lado, nos direitos que o indivíduo pode fazer valer diante da universalidade da sociedade e, de outro, no cumprimento do dever de cada um, correspondente ao direito da totalidade social.³⁷

Calcado em Hegel³⁸, o Estado é a realidade da liberdade concreta em si, ora no individualismo do sujeito com os seus particulares, com deferimento de direitos para si, componentes de uma integralidade universal e partícipe de seu espírito substancial voltado a sua *ultima ratio*. Ademais, o interesse particular tem natureza integrativa de um todo, de concordância geral, restando assegurados ambos; o indivíduo que pelos deveres se encontra subordinado, ao cumpri-los, restará protegido pessoalmente e com seus bens, satisfazendo-se como pessoa e orgulhando-se de ser membro de um todo.

³⁴ *apud* SALGADO, Joaquim Carlos. **A Idéia de Justiça em Hegel**. São Paulo: Loyola, 1996, p.415.

³⁵ *Idem*.

³⁶ SALGADO, Joaquim Carlos. **A Idéia de Justiça em Hegel**. São Paulo: Loyola, 1996, p.421.

³⁷ *Idem*.

³⁸ HEGEL, G. W. F. **Princípios da filosofia do direito**. Trad. Orlando Vitorino. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p.225-228.

1.5.2. A Ordem Social desencadeando Instituições

O reconhecimento universal do ser humano em particular se dá onde a sociedade civil é subsumida à família, que mantém subsistência ética, enquanto o Estado é subsumido à sociedade civil, que mantém a individualidade do sujeito refletida e a base econômica. Assim o Estado é composto da família e da sociedade civil, e as têm como diretrizes de atingir finalisticamente seus marcos políticos.

Na visão de Bourgeois, o Estado se torna Estado não por causa do cidadão, mas o cidadão se torna cidadão por meio do Estado, que é universal, e permite que o indivíduo ultrapasse sua particularidade natural, pela qual se fadaria cerrado.³⁹

Mas para que o Estado possa cumprir seu papel finalístico, com a realização do indivíduo em si, na visão da escola clássica, deve restar dotado de soberania, que lhe é investida por força normativa objetiva, no modelo de Estado Constitucional como hodiernamente o nosso.

Chueiri, analisando a soberania em espaço e tempo kafkianos, afirma que “o soberano está ao mesmo tempo dentro e fora da lei”⁴⁰; é dotado de autodeterminação para a prática de decisões autoritárias, que estariam fora da lei, tornando-as assim, condição de possibilidade de validade da norma jurídica e o sentido do poder do Estado. Para tanto se funda em Agamben, que aduz *in verbis*:

[...] se o soberano é, de fato, aquele no qual o ordenamento jurídico reconhece o poder de proclamar o estado de exceção e de suspender, deste modo, a validade do ordenamento, então ele permanece fora do ordenamento jurídico e todavia, pertence a este, porque cabe a ele decidir se a constituição *in toto* possa ser suspensa. [...] eu, o soberano, que estou fora da lei, declaro que não há um fora da lei.⁴¹ (grifos no original)

Afirma-se assim, a existência da autodeterminação de decisões autoritárias e que estariam fora da lei, por parte do soberano absolutista.

1.5.3. A Pauta da Soberania Moderna

³⁹ BOURGEOIS, Bernard. **O pensamento político de Hegel**. Trad. Paulo Neves da Silva. São Leopoldo: Ed. Unisinos, 1999, p.93-94.

⁴⁰ CHUEIRI, Vera Karam de. **Repensando a Teoria do Estado**. Ricardo Marcelo Fonseca (Org.). Belo Horizonte: Fórum, 2004, p.349.

⁴¹ *apud* CHUEIRI, Vera Karam de. **Repensando a Teoria do Estado**. Ricardo Marcelo Fonseca (Org.). Belo Horizonte: Fórum, 2004, p.349.

A norma jurídica que o soberano se baseia decorre de um poder constituinte muito mais amplo que sua natureza jurídico-constitucional, lastrada na elaboração de normas objetivas e de vontade geral.

O poder constituinte deve, na visão de Negri, ser compreendido como sujeito de uma “atividade igualmente onipotente e expansiva e sob este ponto de vista o poder constituinte tende a se identificar com o próprio conceito de política (...)”⁴²; assim, faz emergir em si uma potencialidade que é “rebelde a uma integração total em um sistema hierarquizado de normas e de competências”⁴³, mantendo-se em relação de animosidade com o direito.

Sobre o tema e desconstruindo certezas, temos em Lefort o poder como uma lacuna, senão vejamos:

O poder aparece como um lugar vazio, e aqueles que o exercem como simples mortais, que só o ocupam temporariamente ou que não poderiam nele se instalar a não ser pela força ou pela astúcia; não há leis que possam se fixar cujos enunciados não sejam contestáveis, cujos fundamentos não sejam suscetíveis de repostos em questão; enfim, não há representação de um centro e dos contornos da sociedade: a unidade não poderia, doravante, apagar a divisão social.⁴⁴

Na democracia há de se espancar toda forma de sociedade apoderada, manipulada, onde o povo, dotado de soberania, nunca cessará na busca de sua própria identidade, num processo de constante reinvenção.

Numa visão pessimista, pontuando a sociedade democrática moderna, Lefort define:

[...] aparece-me, de fato, como aquela sociedade em que o poder, a lei, o conhecimento se encontram postos à prova por uma indeterminação radical, sociedade que se tornou teatro de uma aventura indomesticável, tal que o que se vê instituído não está nunca estabelecido, o conhecido aparece minado pelo desconhecido, o presente se revela inominável, cobrindo tempos sociais múltiplos não sincronizados uns com relação aos outros na simultaneidade – ou nomeáveis apenas na ficção do futuro; uma aventura tal que a procura da identidade não se desfaz da experiência da divisão.⁴⁵

Em contraponto, numa visão otimista, Bonavides elenca que o “constitucionalismo democrático emancipou politicamente as massas com o sufrágio

⁴² NEGRI, Antonio. **O Poder Constituinte**. Trad. Adriano Pilatti. Rio de Janeiro: DP&A, 2002, p.7.

⁴³ *Idem*.

⁴⁴ LEFORT, Claude. **A invenção democrática**. Trad. Isabel Marva Loureiro. São Paulo: Brasiliense, 1987, p.37.

⁴⁵ *Ibidem*, p.119.

universal”⁴⁶, apontando o voto como maior arma de libertação política e social que a modernidade propiciou ao Homem.

Já Burdeau coloca a Constituição como instrumento de legitimação do poder soberano, isto é, tanto a Constituição é o estatuto do poder associada à ideia de Estado de Direito que se apresenta como pressuposto, quanto serve de referência aos governantes, que tolhidos da condição originária de “donos do poder”, passam a figurar como prepostos da sociedade política moderna, com uso racionalizado em si.⁴⁷

Para Mendes, Coelho & Branco, sobre Constituição atuando sobre o poder:

[...] deve ser considerada criadora do Estado de Direito, pois se antes dela o poder é mero fato, resultado das circunstâncias, produto entre o equilíbrio frágil entre as diversas forças políticas que o disputam, com a Constituição esse poder muda de natureza, para se converter em *Poder de Direito*, desencarnado e despersonalizado.⁴⁸ (grifos no original)

Temos aqui a formação de um Poder de Direito, soberano, que aliado à dogmática do direito organizado e positivado, traz maior consistência e segurança jurídica às relações conflituosas entre o Estado e o indivíduo.

1.5.4. A Incidência da Teoria da Soberania no Direito Tributário

Na Alemanha e na Itália, com o fim de identificar a essência do poder de potestade do ente estatal, e como ponto de divergência das teorias contraprestacionais, surgiu a Teoria da Soberania do Estado como supedâneo ao direito tributário, onde o adimplemento não decorre da concessão de qualquer vantagem, encontrando esteio na manutenção do vínculo de cidadania.⁴⁹

Deste modo, visando superar críticas, especialmente na tributação de estrangeiros, adveio a Teoria da Supremacia de Fato do Estado, decorrendo que o tributo é devido ao indivíduo não porque é súdito do Estado, mas por se encontrar na órbita de comissão de seu

⁴⁶ BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 10ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p.200.

⁴⁷ *apud* MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p.53.

⁴⁸ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p.54.

⁴⁹ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p.28.

poder, há de arcar com os efeitos de tal supremacia, onde o próprio indivíduo idealiza e consente no momento da conformação.

Na visão de Lima Neto⁵⁰, baseado em Bereijo, o poder político do Estado na seara do poder de tributar constitui fundamento da soberania política, isto é, “um conteúdo essencial da soberania, de modo que o tributo consistiria numa prestação que o Estado poderia exigir em razão de seu poder de império como emanção do poder tributário”.⁵¹

Discorrendo sobre o poder de tributar, Machado afirma que “no exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo. O poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta”.⁵²

Na esteira do moderno Estado Constitucional Social e Democrático Brasileiro é que se oferece, concomitantemente, na sua feição jurídica, a soberania estatal (popular) e a garantia dos direitos individuais e coletivos, representando a síntese histórica de conceitos próximos, mas inconfundíveis: constitucionalismo e democracia.

Já para Barroso o constitucionalismo “significa, em essência, limitação do poder e supremacia da lei (Estado de Direito, *rule of law*, *Rechtsstaat*)”⁵³, enquanto a democracia, “por sua vez, em aproximação sumária, traduz-se em soberania popular e governo da maioria”.⁵⁴

Temos aqui a soberania da lei, com limitações impostas pelo regime de governo instituído pela maioria do povo.

1.5.5. A Vontade Majoritária na Justiça Social

Na busca da justiça, segurança jurídica e bem-estar social, por serem institutos aproximados, de complementação e mútuo esteio, podem surgir pontos de tensão, onde a vontade da maioria poderá restar tolhida por conteúdos materiais e orgânicos da Constituição, cabendo à jurisdição constitucional ser o meio de solução dos conflitos, sem se afastar dos procedimentos próprios e dos consensos elementares pactuados: a garantia de direitos

⁵⁰ *Ibidem*, p.20-21.

⁵¹ BEREIJO, Alvaro Rodrigues. *Introducción al estudio del derecho financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1976, p.201.

⁵² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p.59.

⁵³ BARROSO, Luis Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009, p.87.

⁵⁴ *Idem*.

fundamentais, a separação e a organização dos poderes constituídos e a fixação de determinados fins de natureza política ou de valor.

Nos ensinamentos de Bobbio, Matteucci & Pasquino a permanência da polêmica e a busca incessante da legitimação nas relações jurídicas entre o constituinte e o legislador, revelam dois segmentos dos tempos modernos: a harmonização da existência de uma Constituição e dos limites que ela impõe aos poderes ordinários, obtemperando-se ainda, nesse contexto, a liberdade necessária às deliberações majoritárias do regime democrático.⁵⁵

Em Barroso, os objetivos constitucionais atuais, sem prejuízo dos múltiplos modelos adotados, assim se sistematizam, *in verbis*:

- a) institucionalizar um Estado democrático de direito, fundado na soberania popular e na limitação do poder;
- b) assegurar o respeito aos direitos fundamentais, inclusive e especialmente, os das minorias políticas;
- c) contribuir para o desenvolvimento econômico e para a justiça social;
- d) prover mecanismos que garantam a boa administração, com racionalidade e transparência, nos processos de tomada de decisão, de modo a propiciar governos eficientes e probos.⁵⁶

De certo, a Constituição da República de 1988 buscou um ponto de equilíbrio entre o constitucionalismo e a democracia, ao gravar como intangíveis certas decisões políticas fundamentais do constituinte originário⁵⁷, estabelecendo procedimentos próprios de emendas ao texto originário.⁵⁸ De outra banda, optou pelo princípio fundamental democrático e majoritário, elencando o pluralismo político como princípio fundamental, e fixando as competências e distribuindo-as nos diferentes órgãos de Poder de envergadura constitucional.

1.6. Positivismo Jurídico: a Consolidação da Teoria do Garantismo como Fundamento Constitucional de Direitos

1.6.1. A Teoria do Garantismo na base do Positivismo Jurídico

Num avanço e ruptura das arbitrariedades praticadas pelo Estado face à consolidação dos direitos individuais surgiu, de forma lenta e gradual, nos últimos séculos, a concepção de um modelo de garantismo, aplicável ao Estado Democrático de Direito.

⁵⁵ BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**. São Paulo: Imprensa Oficial, 1999, v. 1, p.257.

⁵⁶ BARROSO, Luis Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. São Paulo: Saraiva, 2009, p.90-91.

⁵⁷ Cf. artigo 60, § 4º da Constituição da República de 1988.

⁵⁸ Cf. artigo 60, *caput*, incisos I, II e III e parágrafos 1º, 2º e 3º, da Constituição da República de 1988.

Acolheu-se e formulou-se a doutrina do garantismo lastrada na racionalidade jurídica, capaz de legitimar a ação repressiva estatal em estrita observância ao corolário constitucional da dignidade da pessoa humana, presentes mecanismos vetores do direito de punir e intervir desmedidamente.

Baseado na reflexão das crises dos sistemas jurídicos e em respeito aos fundamentos filosóficos, políticos e jurídicos aplicáveis ao novo modelo de Estado de Direito – na visão à época dos iluministas – identifica-se uma gama de direitos e deveres na defesa do cidadão ao jugo punitivo arbitrário do Estado, ainda que hodiernamente violados pelas leis infraconstitucionais legitimadoras de práticas não liberais.⁵⁹

Nesse prisma, leciona-se um arcabouço jurídico eminentemente negativo, isto é, denominado garantismo negativo, que serve como avanço teórico dos direitos individuais face ao poder estatal, limitando-se o espectro de atuação do mesmo na área de direito público e afastando-se os excessos em detrimento do indivíduo, capaz de exigir atos pautados a lume da proporcionalidade.

O conceito de garantismo apresenta-se - *stricto sensu* - como axioma para elaboração da legislação infraconstitucional (positivismo), posto que sua amplitude traz reflexos positivos em outros ramos do direito, especialmente a tais reiterados excessos dos organismos estatais, havendo prévia delimitação constitucional de um *facere*.

Nesse sentido, Maia⁶⁰ anota a existência de um sistema protetivo aos indivíduos e imposto ao Estado, ente este que, pela dogmática tradicional, tem o poder de criar o direito. Contudo, mesmo diante de sua potestade, restará tolhido por um sistema de garantias que devem ser por ele próprio efetivadas, sem o qual o marco inaugural de um Estado de Direito não existirá.

Na visão de Ferrajoli, o garantismo, na senda penal, apresenta três vertentes, assim fundamentadas como: “novo modelo normativo, teoria jurídica crítica de cunho hermenêutico e filosofia política fundamentalista da intervenção punitiva”.⁶¹

Nessa mesma linha de pensamento depreende Wunderlich, ao trazer três concepções do garantismo que permitirão a elaboração de elementos da teoria geral, como sendo: “(a) o caráter vinculado do poder público no Estado de Direito; (b) a divergência entre

⁵⁹ FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão: teoria do garantismo penal**. 2ª ed. São Paulo: RT, 2006. p.15.

⁶⁰ MAIA, Alexandre da. **O garantismo jurídico de Luigi Ferrajoli: notas preliminares**. Jus Navigandi, Teresina, ano 4, 45, set. 2000. [on line] Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/17> Acesso em: 13 agosto 2012.

⁶¹ *Ibidem*, p.683-766.

validade e vigência; (c) a distinção do ponto de vista externo (ético-político) do interno (jurídico) e a divergência entre justiça e validade”.⁶²

De certo a teoria do garantismo internalizada em nosso ordenamento jurídico pela dogmática do direito, traz aspectos de maior segurança jurídica quanto ao pleno atendimento pelo Estado, do princípio da dignidade da pessoa humana, amparando a proteção da confiança do indivíduo em si.

1.6.2. A Eficácia do Garantismo

A doutrina garantista não influencia tão somente a atividade legiferante, mas estabelece limitações à atividade estatal judicante e administrativa, estando imbricada a efetividade dos direitos fundamentais tanto na teoria quanto na prática, torna seu desiderato uma realidade ainda que parcial face às deficientes prestações administrativas estatais – crise de (in)efetividade.

Na crítica de Maia⁶³, a teoria de Ferrajoli carece em fixar os limites substanciais dos direitos fundamentais, residindo aí o foco nodal da idealização teórica deste.

Já no formalismo jurídico remonta-se a ideia da sistematização kelseniana da hierarquização das normas, sem deixar de se olvidar os princípios substanciais de direito fundamental, perpassando a validade, legitimidade e aos pressupostos formais de elaboração das regras.⁶⁴

Assim, a influência do garantismo no processo legislativo traz pressupostos formais (hierarquização das normas) e materiais (consonância aos direitos fundamentais), pressupondo uma vontade política de edificação de regras constitucionais que contemplem tais direitos substanciais – os direitos humanos.

Numa visão substancialista, a Constituição deve conter direitos fundamentais, princípios e finalidade pública de realização dos valores de uma sociedade democrática: justiça, liberdade e igualdade. Numa visão procedimentalista, não há de se conceber o papel do exegeta constitucional como realizador de princípios da justiça, mas como mero fiscal do cumprimento do processo político-deliberativo.

⁶² WUNDERLICH, Alexandre. **Direito Penal e garantismo**. [on line] Disponível em: <http://www.grupos.com.br> Acesso em: 13 agosto 2012.

⁶³ MAIA, Alexandre da. **O garantismo jurídico de Luigi Ferrajoli: notas preliminares**. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 4, 45, set. 2000. [on line] Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/17> Acesso em: 13 agosto 2012.

⁶⁴ *Idem*.

Ao prefaciando a obra de Ferrajoli, Bobbio ressalta a elaboração de um sistema geral de garantismo, bem como a construção do fundamento político-jurídico do próprio Estado de Direito, tutelando-se, desta feita, as liberdades públicas individuais, e impedindo-se as diversas formas de exercício viciado do poder estatal.⁶⁵

Depreende-se que o garantismo decorre do dever-ser e assim será a base do sistema jurídico-administrativo de adesão e incorporação gradual, possivelmente efetiva, reconhecendo-se e respeitando-se os direitos fundamentais que são os seus pilares constitutivos.

Nesse prisma, assevera ainda Bobbio que, “o garantismo é um modelo ideal ao qual a realidade pode mais ou menos se aproximar. Como modelo representa uma meta que permanece tal mesmo quando não é alcançada, e não pode ser nunca, de todo, alcançada”.⁶⁶

Ressalte-se que esse modelo deve ser elaborado em diversos aspectos, alertando-se que somente uma clara pré-definição servirá de requisito de valoração e de correção do direito predecessor.

Deparamo-nos com um sistema propositivo de um novo modelo de direito público, focado no fundamentalismo da dignidade da pessoa humana, aplicável em certos níveis de intensidade e cuja realidade ditará a fixação de um adequado sistema.

No Brasil, Thomé⁶⁷ assevera que Aury Lopes Júnior se destaca como um dos precursores dos estudos do sistema garantista formulado por Ferrajoli, inaugurado na senda penal e, hodiernamente, estendido a todos os ramos do direito pelas vias constitucionais, inclusive no direito tributário, difundindo-se cada vez mais.

Ocorre que tal sistema esposado não decorre de nenhum ineditismo, mas sim da sistematização, ideação e concepção do lento evoluir do pensamento da humanidade, circunscrito nos séculos XVII e XVIII, cujos princípios basilares já haviam sido internalizados nas constituições dos Estados, então ditos evoluídos à época. Do mesmo modo, a Constituição da República Brasileira já trouxera previamente em seu bojo vários princípios reinterpretados pelo sistema garantista, incorporando-os quer pela exegese doutrinária, quer pela jurisprudência dos tribunais e, em especial, pela hermenêutica jurídica emanada da Suprema Corte.

⁶⁵ BOBBIO, Norberto. **Prefaciando a obra "Direito e Razão: Teoria do Garantismo Penal"**. In FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão: teoria do garantismo penal**. 2ª ed. São Paulo: RT, 2006.

⁶⁶ BOBBIO, Norberto. **Estado, Governo, Sociedade: Para uma teoria geral da política**. Trad. Marco Aurélio Nogueira. 1ª ed., Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987, p.93.

⁶⁷ THOMÉ, César Pires. **Segurança jurídica e tutela dos direitos fundamentais como corolário do modelo garantista**. Brasília (monografia), 2008. [on line] Disponível em: <http://bdjur.stj.gov.br/jspui/bitstream/2011/20957/1/Seguranca_Juridica_Cesar%20Pires.pdf> Acesso em: 13 agosto 2012. p.28.

Sem dúvida, a maior angústia dos seguidores da teoria do garantismo reside na busca da efetividade das garantias fundamentais por ela conferida, quer seja pela neófitia democracia instaurada na sociedade moderna brasileira, quer seja pela ruptura recente com um Estado arbitrário, quer seja, por fim, pela gradativa readequação do ordenamento jurídico infraconstitucional.

1.7. A Concepção do Estado Social Fiscal e o novo paradigma social.

1.7.1. As Acepções do Estado Fiscal

O nascedouro do Estado Fiscal se deu com a transformação social e econômica ocorrida a reboque do Iluminismo e da decadência dos Estados monárquico-feudais.

A tributação era eventual, controlada, surpresa e impingida a um grupo determinado de pessoas, objetivando manter as riquezas do Rei como forma de confisco, com quase nada em troca ou em forma de concessão.

Na ascendência mercantil e industrial, calcada na livre iniciativa do homem, surge o tributo como fórmula de arrecadação de receitas, visando à manutenção do Estado e de seus próprios membros concidadãos, tendo como consequência lógica a limitação do regime de liberdades, na medida em que incide sobre uma de suas essências, isto é, o direito à propriedade particular – direito fundamental.

Assim, o Estado Fiscal nasce de seu próprio poder político que lhe é inferido pelos cidadãos, através da legitimação consentida e disciplinada no poder de tributar para a afirmação de uma segurança jurídica, livre de arbítrios do próprio ente.

Nesse sentido, Lima Neto traz a lume o estudo dos fundamentos do poder de tributar, classificando-os como: “típica do poder político do Estado”; “poder normativo do Estado” e; “limitação do poder de tributar”.⁶⁸

Sob a ótica da primeira corrente doutrinária, trata como uma das manifestações mais relevantes do poder político estatal, sendo eleito instrumento de fonte de financiamento mais volumosa do Estado contemporâneo, portanto, para desenvolver sua atividade-fim, ganhando destaque como parcelaridade do poder político em si.

Pietro Carzola, acerca do poder político do Estado Fiscal, aduz que “o poder tributário importa na decisão-ação referente à criação de tributos para financiamento das

⁶⁸ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p.19-51.

atividades do Estado, manifestada por organismos que compõe a sua estrutura organizativa e materializados por instrumentos normativos”⁶⁹, isto é, o poder político é de criar tributos, restando sua exigibilidade ao campo da relação jurídica tributária; é esta a concepção admitida nos Estados contemporâneos como o nosso, com atuação do Poder Legislativo e Executivo em matéria de tributos.

Na segunda corrente, de poder normativo do Estado, também temos o advento da soberania política, contudo importada do modelo do Estado Absolutista, por meio da competência legal do monarca, resgatando-se para o Rei sua mais expressiva forma de captação de recursos e concentração de riquezas, modernamente ultrapassada.⁷⁰

Por derradeiro, no terceiro modelo esposado de limitação de atuação, vemos uma contraposição aos dois modelos antepostos, baseada na teoria causalista do imposto, que busca, nos princípios da justiça, sua legitimação do poder estatal em tributar, parametrizada pelos fins sociais que visa alcançar, sempre dotada de interesses protetivos coletivos.⁷¹

Qualquer que seja a teoria aplicada, temos no patrimônio do particular a fonte de recursos financeiros para constituição da arrecadação de receitas.

1.7.2. Da Interpretação Teleológica do Tributo

O tributo constitui mecanismo de proteção às liberdades públicas e da propriedade particular. Em contrapartida, o constitucionalismo exigiu do Estado à garantia da liberdade e propriedade, trazendo um equilíbrio na entrega de parte da liberdade individual como meio de preservação e obrigação mútua, de natureza dúplice, atingindo-se também, em tese, o ápice do bem-estar social.

Torres identifica o poder de tributar contido pelos direitos fundamentais, agora como o esteio da relação obrigacional, com a evocação por força da lei; o legislador aparece incondicionado e ilimitado, tendo como fonte um “espaço aberto pela liberdade”⁷², guardando matriz nos princípios jurídico-constitucionais esculpidos nos Direitos e Garantias Fundamentais dos Contribuintes.

⁶⁹ *apud* LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p.20.

⁷⁰ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p.20-21.

⁷¹ *Idem*.

⁷² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia)**. Rio de Janeiro: Renovar, v. 3, 1999, p.47.

Ademais, temos o direito de propriedade e de livre iniciativa como as raízes do poder de tributar, considerando seus matizes de valoração econômica indispensáveis para imposição da fiscalidade estatal (tributação).

Assim, o Estado Fiscal se concebe como aquele que incorpora, por consentimento do povo, mediante seus representantes ou de forma direta, o poder de tributar circunscrito na Constituição, que lhe deferirá prerrogativas para arrecadação de receitas, impondo-lhe um arcabouço jurídico-normativo de limitações para exercício desta atividade-meio.

Destaca-se que os Estados contemporâneos politicamente organizados são detentores de parcela expressiva deste poder, que emana do povo, mas aquele, enquanto ente delegado não poderá agir por seu livre arbítrio, limitando-se aos princípios de direitos fundamentais preconizados na própria Lei Maior.

Pari passu, apresentada na doutrina de Navarro Coelho⁷³, o espaço predileto de labor do constituinte se encontra no édito do poder de tributação, quer seja para aferição de receitas indispensáveis à realização de seus fins, sempre ascendentes, quer seja para atuação intervencionista da extrafiscalidade, que faria emergir um Estado pródigo.

O poder de exação aqui concebido, de certo, deve ser objeto de disciplina legal em nome da segurança jurídica dos concidadãos a ele subjugados.

Decorrem direitos e deveres no poder de tributar, não se constituindo, nem somente um privilégio estatal (poder de potestade), nem somente um ônus ao cidadão (dever de pagar o tributo), mas sim um ponto de equilíbrio, manutenção e conservação do próprio Estado e dos membros de sua sociedade.

Analisando a natureza do direito de imposição de tributos pelo Estado Fiscal, Machado, assevera que “a relação de tributação não é simples relação de poder”, apresentando-se com relação jurídica⁷⁴, embora seu fundamento seja a soberania do ente estatal; sobressai crítica doutrinária quanto à utilização do poder de potestade tributária, como nas origens remotas, ou seja, por práticas espúrias e arbitrárias de autoridades da administração de tributos, na atualidade⁷⁵, o que reforça a tese da necessidade de identificação de uma relação jurídica protegida por força de lei, como instrumento de segurança jurídica.

⁷³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p.36.

⁷⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p.59.

⁷⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p.59.

Temos que a consecução maior do poder de tributação estatal reside na formação do nosso atual Estado Social, justo e igualitário, no qual as aspirações da realidade social elevam a cada dia mais as obrigações do referido ente e, conseqüentemente, o dever de implementar as políticas públicas na busca da efetivação dos direitos sociais.

Por sua vez, as políticas públicas só emergirão, se precedidas de um custeio indispensável e incidente na propriedade e na atividade econômica exercida pelo povo, por exação legal, sem prejuízo das demais fontes introduzidas pelo Direito Financeiro.

Devemos utilizar, para tanto, um sistema jurídico-tributário que atenda os fins que se propõe subsidiar: o bem-estar da coletividade.

1.7.3. Da Readequação do Amparo Estatal sob Novo Paradigma Social

Bem da verdade, em sua origem remota o Estado buscava proteger a liberdade e a propriedade individuais tão somente, numa concepção de Estado Mínimo; contudo, com o surgimento do *Welfare State*⁷⁶ as obrigações estatais foram acrescidas, no início do século passado, levando a assistência social necessitar de uma maior fonte de recursos para efetivação de seus objetivos, recaindo, por conseqüência, na elevação da carga tributária em desfavor do cidadão, numa realidade do nosso Estado Social Fiscal.

Adveio, assim, forte sobrecarga tributária em detrimento dos concidadãos, que se viram impulsionados a encetar novos mecanismos para tutela das relações jurídico-tributárias entre o Estado e a sociedade em que viviam à época, constituindo-se novo marco regulatório de consolidação dos atuais princípios de direito tributário: uma fiscalidade equânime.

Torres identifica nas relações do Estado *versus* sociedade, no período de liberalismo social, uma sociedade de riscos caracterizada no Estado Democrático e Social de Direito, que se contrapõe da sociedade industrial do Estado de Bem-estar Social ou Estado-Providência (*Welfare State*).⁷⁷

Na referida sociedade de riscos, identifica-se uma cadeia de subsidiariedades, onde o ente maior se subsume ao menor e, aquele só age, se este for ineficiente, senão vejamos *in verbis*:

⁷⁶ Estado de bem-estar social (em inglês: *Welfare State*), também conhecido como Estado-providência, é um tipo de organização política e econômica que coloca o Estado como agente da promoção (protetor e defensor) social e organizador da economia. Nesta orientação, o Estado é o agente regulamentador de toda vida e saúde social, política e econômica do país em parceria com sindicatos e empresas privadas, em níveis diferentes, de acordo com o país em questão. Cabe ao Estado do bem-estar social garantir serviços públicos e proteção à população.

⁷⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Legalidade Tributária e Riscos Sociais**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 59, 2000, p.100-101.

[...] se caracteriza pela responsabilidade primeiro do indivíduo pela sua própria sobrevivência, secundada pela da comunidade se houver impossibilidade de cumprimento pelo cidadão, e complementada, em última instância, pelo Estado. [...] o Estado não possui dinheiro originariamente [...] sua missão se reduz a tirar parcimoniosamente recursos da camada mais rica da população para repassá-la à mais pobre, observados os postulados de justiça.⁷⁸

Em Klaus Tipke observamos que o Estado se apresenta como mediador entre o cidadão-contribuinte e o cidadão-beneficiário, afirmando-se que se o “cidadão pudesse exigir diretamente de seu concidadão as prestações sociais e as subvenções de que necessita, talvez se lhe tornasse evidente que não se deve exigir mais de estranhos (contribuintes) do que de seus parentes próximos – antes pelo contrário”.⁷⁹

Desse modo, a sociedade de riscos se apresenta pela ambivalência, com distribuição de benefícios e malefícios, sempre que não haja a possibilidade de implementação de políticas públicas consensuais; também pela insegurança, que não pode se eliminar, mas tão somente atenuar, por meios da segurança social, econômica e ambiental, onde a solidariedade social e do grupo, passam a fundamentar a exação indispensável à realização dos gastos de segurança social.

Contrapõe-se assim, aos ideários do Estado Liberal na proteção dos direitos individuais dos cidadãos, do *Welfare State*, voltado à segurança social, e ainda, do Estado Democrático e Social de Direito, com o seguro social.

Habermas chega a citar o nascedouro de uma nova dimensão estatal, a do Estado de Segurança, fundado no princípio da solidariedade, onde as decisões judiciais não servem mais de instrumento de pacificação social, pois sancionam e legitimam as desvantagens, tutelando-as juntamente com as ameaças, e assim, sucessivamente.⁸⁰

Por fim, outra característica das sociedades de risco é que as instituições políticas e sociais reinauguram um novo modelo de relação: afastam-se da neutralidade da sociedade industrial, tanto os órgãos ministeriais quanto o Poder Judiciário, que em conjunto com as instituições sociais passam a defender ativamente os direitos difusos, num contexto natural de litigiosidade advindo da pluralidade de interesses contidos.

⁷⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Legalidade Tributária e Riscos Sociais**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 59, 2000, p.100-101.

⁷⁹ *apud* TORRES, Ricardo Lobo. **Legalidade Tributária e Riscos Sociais**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 59, 2000, p.101.

⁸⁰ *apud* TORRES, Ricardo Lobo. **Legalidade Tributária e Riscos Sociais**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 59, 2000, p.102.

Na crítica de Torres, a profunda reforma do Estado Brasileiro operada nos últimos anos, com o objetivo precípuo de adaptá-lo ao modelo de sociedade de riscos, com a criação de tributos que visam subvencionar atividades específicas - taxas de agências reguladoras, tributos de destinação especial (CSLL⁸¹, COFINS⁸², CPMF⁸³) - devem ser suportadas pelos indivíduos envolvidos na equação financeira dos respectivos contratos ou na prática de atividades potencialmente arriscadas.⁸⁴

Nesse sentido, afirma que os riscos da segurança nacional e segurança pública, devem ser suportados pelo Estado, que se subvencionará através dos impostos, exarados da sociedade em respeito ao princípio da legalidade e da capacidade contributiva. Entretanto, os riscos da existência (doença, velhice, desemprego, etc.) e os riscos ambientais, deverão ser suportados pelos membros da sociedade, repassando-os para o Estado, enquanto ente de proteção.⁸⁵

Nas complexas relações jurídicas em desenvolvimento num Estado Social, inclinado a uma sociedade de riscos, surge, em concomitância, a necessidade de remodelação do Estado Social Fiscal, dotado de idêntica complexidade, de modo a levar o aperfeiçoamento do arcabouço do sistema tributário vigente.

A implementação de políticas públicas gerais e setoriais eficazes, sem se afastar dos ideários de um Estado Constitucional de Direito, tem por escopo refrear a elevação contributiva em desfavor do particular (carga tributária excessiva), para, logo após, iniciar a aplicação do tributo como uma das formas de minoração de desigualdades sociais, dentre outros mecanismos postos à disposição.

Sob esse diapasão, Barros Carvalho nos ensina que:

O vocábulo “tributo” que já experimentara acepções francamente negativas, como instrumento de opressão e discriminação social, atravessou os séculos, vivendo-os intensamente, para assumir, nos dias atuais, a configuração de um valor caríssimo, em que são punidos os comportamentos violadores do mesmo modo como se tutela o valor da “vida humana” ou se protege a integridade física das pessoas.⁸⁶ (grifos no original)

⁸¹ Abreviatura de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

⁸² Abreviatura de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.

⁸³ Abreviatura de Contribuição Provisória de Movimentação Financeira.

⁸⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Legalidade Tributária e Riscos Sociais**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 59, 2000, p.103.

⁸⁵ *Idem*.

⁸⁶ BARROS CARVALHO. Paulo de. **Função social dos tributos (Artigo)**. [on line] Disponível em: <<http://pt.scribd.com/doc/82724047/Funcao-Social-dos-tributos-Paulo-Barros-de-Carvalho>> Acesso em: 06 fev. 2013.

Assim, ultrapassadas as considerações contratualistas, sem tê-las esgotado, que denotam minimamente o porquê do homem ter abdicado de parte de suas liberdades naturais em prol da construção de um ente dotado de poder potestade e de objetivos e finalidades coletivas, mesmo após ter sofrido atrocidades na imposição de arbitrariedades dos representantes de tal ente, a consensualidade advém como mecanismo de promoção e proteção da confiança, equanimidade, sobretudo pela edificação de um regime jurídico formal, positivista, que atesta os limites do Estado, assegurando direitos e deveres recíprocos dos concidadãos.

Trazida a conformação e fundamentação da relação jurídica contratual firmada entre o Indivíduo e o Estado, buscaremos o estudo da edificação dos corolários limitadores do poder de potestade estatal e algumas das formas modernas de controle de suas ações, imposições e exações.

De certo, a contratação social primitiva dos indivíduos é o liame do nascedouro da tutela de benefícios impingidos como poder-dever do Estado, decorrente de uma relação jurídica bilateral volátil no curso do tempo, agora infirmada sob a égide da segurança jurídica que, oportunizando o funcionamento da máquina estatal, deve voltar-se para atingir políticas públicas por meio do sistema tributário nacional.

2. O DIREITO TRIBUTÁRIO E SUA IMPORTÂNCIA NA IMPLEMENTAÇÃO DAS POLÍTICAS PÚBLICAS

2.1. A Correlação do Direito Tributário como Instrumento Regulador da Atividade-Meio

2.1.1. Uma Atividade-Meio para Consecução de uma Atividade-Fim

Nas várias concepções de atividade estatal encontra-se a tributação, que consiste na incumbência institucional voltada à arrecadação e fiscalização de tributos, que instituídos por força de lei formal e material⁸⁷, demanda atividade típica indelegável, advindo daí, as atribuições administrativas que comportam exceção à regra, isto é, delegação administrativa a pessoas de direito público⁸⁸, outrora podendo deferir-se a atividade de arrecadação a pessoas jurídicas de direito privado.⁸⁹

Segundo Murphy e Nagel, professores de filosofia da Universidade de Nova Iorque, a tributação tem duas funções principais:

- 1) Ela determina que proporção dos recursos da sociedade vai estar sob controle do governo para ser gasta de acordo com algum procedimento de decisão coletiva, e que proporção será deixada, na qualidade da propriedade pessoal, sob o arbítrio de indivíduos particulares. Essa é a *repartição entre o público e o privado*.
- 2) Ela é um dos principais fatores que determinam de que modo o produto social é dividido entre os diversos indivíduos, tanto sob a forma de propriedade privada quanto sob a forma de benefícios fornecidos pela ação pública. Essa é a *distribuição*.⁹⁰ (grifos no original)

Na atual visão finalística do Estado, a tributação corresponde verdadeiro poder-dever, cujo exercício traduz-se no emprego de instrumentos que lhe possibilitem a obtenção dos recursos necessários ao desempenho de suas atividades, inclusive às políticas públicas gerais e setoriais.

⁸⁷ Artigo 150, inciso I da Constituição da República de 1988.

⁸⁸ Artigo 7º do Código Tributário Nacional: “A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, [...]”.

⁸⁹ Artigo 7º, §3º, do Código Tributário Nacional.

⁹⁰ MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. **O Mito da Propriedade: Os Impostos e a Justiça**. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p.101.

A atividade prestacional de serviços públicos em geral e a manutenção do patrimônio coletivo, implicam elevados gastos; daí o Estado não poderá prescindir de exigir de seus administrados prestações de caráter compulsório, intituladas de tributos.

Assim, a tributação está para o Direito Tributário, como às finanças públicas para o Direito Financeiro. A tributação e às finanças públicas são caracterizadas pela causalidade, pois envolvem situações de fato, sejam sociais, econômicas e financeiras. Já o Direito resta caracterizado pela normativa, isto é, traz a norma para que sejam os fatos subsumidos com caráter de coercibilidade.

2.1.2. A Verticalização das Relações Tributárias

A verticalização das normas constitucionais de onde derivam as relações de natureza tributária apresenta bipolaridade, onde estão presentes dois valores em constante tensão: de um lado, a autoridade (soberania popular) investida ao poder público; de outro, a liberdade individual (contribuinte).

Segundo Daniel Sarmiento a dimensão objetiva dos direitos fundamentais é sua eficácia irradiante, seja para o Legislativo elaborar a lei, seja para Administração Pública governar, seja para o Judiciário resolver eventuais conflitos.⁹¹

A tensão se torna evidente, uma vez que o Estado titulariza o direito emanado do próprio povo em atingir a propriedade do particular, sua renda, intervindo na atividade econômica e, em consequência, absorvendo compulsoriamente parte do patrimônio e da renda do cidadão, devendo, entretanto, respeitar uma multiplicidade de normas de proteção ao contribuinte; Aqui reside o que a doutrina contemporaneamente intitula Direitos Fundamentais dos Contribuintes.⁹²

Em contrapartida a esse direito estatal, consubstanciado na supressão de parcela de esfera patrimonial dos sujeitos visando à manutenção das necessidades coletivas e, conseqüente, a implementação de políticas públicas gerais e setoriais por meio de um regime jurídico vinculante – a Constituição e a lei -, corresponder-se-á um dever, em satisfação de obrigações do Estado em prol da sociedade, na incansável busca do bem-estar comum da coletividade.

⁹¹ SARMENTO, Daniel. **Direitos fundamentais e relações privadas**. 2ª ed. Rio de Janeiro: *Lumen Iures*, 2006, *in passim*.

⁹² LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005, *in passim*.

Em resumo, a um poder estatal de tributar corresponderá um dever dos particulares em arcar com o ônus de serem tributados, viabilizando-lhes assim, o exercício de outros direitos e liberdades públicas. Resta inafastável a precedência do custeio para implementação do pleno exercício dos direitos constitucionais fundamentais – a dignidade da pessoa humana.

2.1.3. Da Natureza Dúplice do Tributo: uma Face dos Direitos Fundamentais

Impende destacarmos a existência de outra tensão, de caráter permanente, permeada na imposição de tributos e o exercício de direitos fundamentais. Se, de um lado, a exigência de tributos pode, inadequadamente, dificultar ou mesmo inviabilizar o exercício de liberdades públicas, de outro, parece evidente que vários entre os direitos assegurados no ordenamento jurídico, dependem para sua proteção, dos recursos advindos da receita tributária numa via de mão dupla de concessões, benefícios e privilégios, comumente conhecidos com direitos e garantias individuais e coletivos.

A compreensão do Direito Tributário está voltada acentuadamente à preocupação da adequação da tributação ao exercício de direitos fundamentais. Na realidade, universalmente, vem se formando uma visão humanista da tributação, a destacar que essa atividade estatal não busca apenas gerar recursos para o custeio de serviços públicos mínimos da máquina estatal, mas, igualmente, medidas assecuratórias ao pleno exercício dos direitos públicos subjetivos e coletivos, coroados na ordem constitucional como direitos fundamentais individuais e sociais.

Assim a tributação constitui instrumento para atingir os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, na construção:

[...] de uma sociedade livre, justa e solidária; na garantia do desenvolvimento nacional; na erradicação da pobreza e da marginalização e na redução das desigualdades sociais e regionais; na promoção do bem-estar da coletividade, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.⁹³

Nesse particular, estão indissolivelmente associadas às ideias de tributação que derivam da soberania popular, onde todo poder emana do povo, bem como o princípio

⁹³ Artigo 3º da Constituição da República de 1988.

político-constitucional da cidadania. Há de se entender que ser cidadão também é ser contribuinte, conceitos sinônimos na hermenêutica contemporânea.

Enquanto Estado Democrático de Direito verificamos que o conjunto de regras que compõem a órbita do sistema jurídico brasileiro apresenta-se como adjetivo da Democracia, denotando a existência de segurança jurídica nas relações jurídicas interpessoais.

O dever de contribuir para as despesas públicas estatais representa um aspecto do exercício da cidadania. Isso porque, resta ultrapassado o conceito sob a ótica estritamente tributária, de que somente pode ser considerado cidadão quem tem a possibilidade de auferir renda, deter patrimônio e realizar consumo, todas estas manifestações do princípio da capacidade contributiva.

Numa evolução do direito tributário acerca da hermenêutica jurídico-constitucional, muito mais ampla e política do que restrito ao próprio direito singular em si, dá-se lugar à chamada cidadania fiscal, intrinsecamente ligada aos direitos fundamentais do indivíduo.

Por ser tratar de um direito fundamental, a ideia jurídica de cidadania repercute em todos os quadrantes do direito, ocasião então, em que podemos qualificá-la como dita cidadania fiscal, a saber, um conjunto de obrigações e garantias dos cidadãos frente ao fisco brasileiro.

A relação jurídica tributária é calcada hodiernamente em duas vertentes, no estabelecimento entre o fisco e o cidadão, apresentando-se como unilateral ou bilateral⁹⁴.

Na primeira - cidadania fiscal unilateral -, o cidadão é protegido pela não tributação de seu mínimo existencial, isto é, o cidadão carecedor de recursos próprios para sua manutenção e de sua família, guarda posição de sujeito credor da solidariedade do Estado, sendo este, o veículo mantenedor da solidariedade social.⁹⁵

Ricardo Lobo Torres trata a cidadania fiscal unilateral como um direito a não tributação de um mínimo existencial a todos cidadãos brasileiros credores da solidariedade estatal e social, aduzindo que:

sem o mínimo necessário à existência cessa a possibilidade de sobrevivência do homem e desaparecem as condições iniciais de liberdade. A dignidade humana e as

⁹⁴ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e Relação no Direito**. 4ª ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Revista dos Tribunais: 2000, p.177.

⁹⁵ *Ibidem*, p.177-178.

condições materiais da existência não podem retroceder aquém de um mínimo, do qual nem os prisioneiros, os doentes mentais e os indigentes podem ser privados.⁹⁶

Na visão de John Rawl, a cidadania fiscal unilateral apresenta-se como um direito do cidadão a não tributação de seu mínimo essencial ou mínimo social, índice justo de bens de primeira necessidade, abaixo do que as pessoas deixariam de participar da sociedade como cidadãos.⁹⁷

Já na segunda - cidadania fiscal bilateral -, decorre um dever para ambas as partes, obrigações e direitos mútuos, onde os cidadãos - destinatários do dever fundamental de pagar tributos de acordo com a capacidade contributiva -, são provedores da solidariedade social, impondo-se o direito de pertencer a um estado fiscal suportável, isto é, cujo sistema tributário encontre-se calcado nos limites jurídico-constitucionais edificados.

Como destaca Nabais, no ideário de cidadania fiscal pressupõe-se que os cidadãos que tem a obrigação de suportar o ônus financeiro do Estado (despesas e gastos públicos) - dever fundamental de pagar tributos -, o tem na medida de sua justa medida - capacidade contributiva - mediante a garantia ético-tributária de que estamos perante a um Estado Fiscal suportável, que se apresenta como direito fundamental do contribuinte.⁹⁸

Assim, na correlação de cidadania fiscal e direitos fundamentais, podemos afirmar que estes são considerados inerentes à própria natureza do homem, apresentando-se como gênero dos direitos humanos, naturais, civis, públicos, tributários, complementando-se sempre entre si próprios.

Descrevendo os direitos constitucionais como fundamentais, Rothenburg aduz que derivam do núcleo essencial e compreendem o regime jurídico de qualificada proteção que o legislador constituinte originário lhes outorga, alçados ao patamar de cláusulas pétreas, verdadeira limitação material explícita ao exercício do poder constituinte derivado-reformador, assim como na aplicação imediata dos seus preceitos, independentemente da natureza de sua eficácia constitucional.⁹⁹

⁹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Cidadania Multidimensional na Era dos Direitos**. In **Teoria dos Direitos Fundamentais** (org). Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p.267.

⁹⁷ *apud* NEDEL, José. **A Teoria Ético-Política de John Rawls. Uma tentativa de integração de liberdade e igualdade**. EDIPUCRS. Porto Alegre: Coleção Filosofia 108, 2000, p.63.

⁹⁸ NABAIS, José Casalta. **Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal** (artigo). Revista Virtual da Advocacia Geral da União [AGU], n. 9, abril/2001. Disponível em: <www.agu.gov.br> Acesso em: 23 fevereiro 2013.

⁹⁹ ROTHENBURG, Walter Claudius. **Direitos Fundamentais e suas características** (Artigo). São Paulo: Revista dos Tribunais, Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas, n. 29, out.-dez. 1999.

A seu turno, Alexy, tratando das normas de direitos fundamentais atribuídas, define que “são normas de direito fundamental somente aquelas normas que são expressas diretamente por enunciados da Constituição Alemã (disposições de direitos fundamentais)”.¹⁰⁰

Admite existir também normas fundamentais diretamente estabelecidas, de caráter generalizado, para as quais se possam apontar uma correta fundamentação para os direitos fundamentais.¹⁰¹

Nesse regime jurídico qualificado, estampado num conjunto normativo de manutenção de normas substancialmente constitucionais, com grau máximo de rigidez e aplicabilidade imediata, fizemos emergir os ditos direitos fundamentais, dotando a Carta Política de instrumentos assecuratórios de sua tutela, tais como: direito de petição, direito de certidão, mandado de segurança, *habeas corpus*, *habeas data*, ação popular, mandado de injunção, a ação civil pública, a inafastabilidade do controle jurisdicional, dentre outros.

Pontuados os direitos fundamentais, evidenciamos que a ação estatal de exigir tributos toca-os diretamente, derivando uma relação jurídica necessária, mediante a eleição de fatos que o legislador constituinte depreende das regras elementares de incidência, e pela maneira pela qual o Estado exerce a atividade tributante.

Os fatos abrigados no conjunto de regras que irão compor as hipóteses de incidência terão significativo conteúdo econômico, de modo a conferir suporte à exigência de tributos.¹⁰²

A tributação, por sua vez, deve observância obrigatória às regras constitucionais, impondo, em respeito aos princípios irradiantes, a adoção de uma ética no exercício da fiscalização, lisura dos procedimentos administrativos e a edição, pelo Estado-Fiscal, de atos normativos nos estritos limites da segurança jurídica: estrita legalidade.

Para Heleno Torres, do estado de insegurança permanente que decorre da aplicação do Direito Tributário, “desvela-se a importância de uma teoria da segurança jurídica, não mais formal, como ao gosto de muitos, mas segundo parâmetros materiais de efetivação de princípios tributários, proteção da confiança e estabilidade sistêmica”.¹⁰³

Na visão do citado autor, o princípio constitucional do Sistema Tributário Nacional não tem simplesmente o condão de coordenar o conjunto de todos os tributos em

¹⁰⁰ ALEXY, Robert. Tradução de Vírgilio Afonso da Silva. **Teoria dos direitos fundamentais**. 5ª ed. Alemã. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p.69.

¹⁰¹ *Ibidem*, p.75-76.

¹⁰² Artigo 145, § 1º da Constituição da República de 1988.

¹⁰³ TORRES, Heleno Taveira. **A Segurança Jurídica do Sistema de Tributação** (Artigo). [on line] Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-set-12/consultor-tributario-seguranca-juridica-sistema-tributacao>> Acesso em: 23 fevereiro 2013.

vigor, indo muito além. Trata-se de um “subsistema constitucional — da Constituição material tributária — dirigido à concretização das garantias e princípios constitucionais para proteção de direitos fundamentais ao tempo do exercício das competências materiais tributárias, tanto de instituição, quanto de arrecadação dos tributos”.¹⁰⁴

Humberto Ávila, descreve que reconstruir a segurança jurídica, tanto em geral, como no direito tributário, como “norma-princípio fundada na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88), por meio de um método capaz de progressivamente reduzir a sua indeterminação e de atribuir-lhe a maior funcionalidade possível”, constitui justificativa em dotá-la de fundamentalidade própria.¹⁰⁵

Nesse diapasão, todo esse esforço terá o único propósito de conferir segurança jurídica aos contribuintes em face do exercício do chamado poder estatal de tributar, assim entendido no impulso das suas competências constitucionais.

Vemos que os direitos fundamentais dão suporte à atividade tributante do Estado, ao mesmo tempo em que configuram limites intransponíveis a essa mesma atividade, servindo de limitação ao poder de tributar.

2.1.4. Das limitações dúplices decorrentes do poder de tributar

O tributo atingirá direitos fundamentais do homem, como a propriedade privada, renda e bens jurídicos, isto é, o direito pleno de liberdades públicas individuais, estas fundadas, inclusive, na sua característica própria de limitabilidade, que lhes retira o caráter de inviolabilidade absoluta, surgindo como exceção à regra.

Explico: os direitos fundamentais do homem não são absolutos, nem tampouco, por consequência suas liberdades públicas exercidas, podendo ser tocados pelo poder-dever do estado de tributar. Mas a questão não é simples assim.

Alexy alerta para complexidade de tal interpretação em se tratando de direitos fundamentais, remetendo-nos à existência de duas teorias (a externa e a interna), aduzindo que o conceito de restrição a um direito, importa na coexistência de ambos, numa nítida relação de restrição.¹⁰⁶

¹⁰⁴ TORRES, Heleno Taveira. **A Segurança Jurídica do Sistema de Tributação** (Artigo). [on line] Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-set-12/consultor-tributario-seguranca-juridica-sistema-tributacao>> Acesso em: 23 fevereiro 2013.

¹⁰⁵ ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p.33.

¹⁰⁶ ALEXY, Robert. Tradução de Vírgilio Afonso da Silva. **Teoria dos direitos fundamentais**. 5ª ed. Alemã. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p.277.

Na primeira teoria - a externa - reconhecida a coexistência de ambos (direito e restrição), haverá, em primeiro lugar o reconhecimento do direito em si (puro), e em segundo lugar, o que remanesceu do direito após a restrição (o direito restringido). Já na segunda teoria - a interna -, não há o reconhecimento da coexistência de direito e restrição, mas apenas a existência de um direito, dotado de determinado conteúdo específico e de limites quanto ao seu exercício.¹⁰⁷

Assim, na doutrina de Carrazza, a ação de tributar excepciona, restringe, limita o princípio constitucional que protege a propriedade privada.¹⁰⁸

O direito à propriedade privada é alcançado direta e imediatamente pela tributação, porque o tributo consiste em prestação pecuniária compulsória, devida por força de lei, implicando a sua satisfação em, necessariamente, decréscimo do patrimônio e renda do sujeito passivo da relação jurídica de direito público, totalmente dissociada do confisco.¹⁰⁹

Tal exegese nos faz refletir sobre a noção de fiscalidade, revelada no emprego de instrumentos tributários com finalidades meramente arrecadatórias, sem consideração a outros objetivos, contrário *sensu* das contribuições e de impostos extrafiscais, enquanto espécies do gênero tributo.

Por outro lado, o direito de liberdade, genericamente considerado, é alcançado pelo tributo indiretamente, por via oblíqua, conforme os objetivos a serem perseguidos, uma vez que a exigência daquela pode influenciar comportamentos, determinando as opções dos contribuintes. Assim ocorre a extrafiscalidade, que se traduz na utilização de instrumentos tributários para inibir ou incentivar comportamentos, buscando atingir finalidades não meramente arrecadatórias, mas sociais, políticas e econômicas, constitucionalmente contempladas.

Navarro Coelho leciona acerca do poder de potestade tributária, *verbis*:

O poder de tributar, modernamente, é campo predileto do labor constituinte. A uma porque o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar o tributo como instrumental extrafiscal, técnica em que o Estado intervencionista é pródigo. A duas, porque tamanho poder há de ser disciplinado e contido em prol da segurança dos cidadãos. Assim, se por um lado o poder de tributar apresenta-se vital para o Estado, beneficiário da potestade, por outro a sua disciplina e

¹⁰⁷ ALEXY. Robert. Tradução de Vírgilio Afonso da Silva. **Teoria dos direitos fundamentais**. 5ª ed. Alemã. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p.277.

¹⁰⁸ CARRAZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p.360.

¹⁰⁹ Artigo 150, inciso IV da Constituição da República de 1988.

contenção são essenciais à sociedade civil, ou noutras palavras, à comunidade dos contribuintes.¹¹⁰

Fato que o Estado sempre foi visto ao longo da história como grande expropriador, que numa visão liberal, pode ser encarada como quem a realiza em favor próprio, a ponto de se criar um antagonismo entre tributação e direitos fundamentais; impôs-se, por tal motivo, a criação de regras de exceção para o exercício pleno do seu poder de potestade em tributar.

Não há como se negar que a formulação de tal conceito adveio da teoria liberal de interpretação dos direitos fundamentais, que tem como bandeira a função protetora dos direitos do homem frente aos arbítrios do Estado.

E dentro dessa ótica, o direito fundamental de propriedade é colocado como barreira em face da expropriação estatal.

Ricardo Lobo Torres destaca que o “poder de tributar nasce no espaço aberto pelos direitos humanos e por eles é totalmente limitado. O Estado exerce o seu poder tributário sob a permanente limitação dos direitos fundamentais e de suas garantias constitucionais”.¹¹¹

Na visão de Lobo Torres, temos ainda que:

O poder tributário, pela sua extrema contundência e pela aptidão de destruir a liberdade e a propriedade, surge limitadamente no espaço deixado pelo consentimento no pacto constitucional. Em outras palavras, o tributo não limita a liberdade nem se autolimita, senão que pela liberdade é limitado, tendo em vista que apenas a representação e o consentimento lhe legitimam a imposição.¹¹²

Nesse sentido, Leonardo Marques faz menção à existência de uma total limitação, sob enfoque de que o exercício da tributação está rigidamente emoldurado na Constituição, de forma que qualquer rompimento eivará de mácula de inconstitucionalidade a exação da propriedade privada.¹¹³

Nesse passo, temos que o poder de tributar ao ser atividade estatal apta a tocar a liberdade de propriedade particular, terá que ser limitada pelos direitos fundamentais e posta

¹¹⁰ COELHO. Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2002, p.39.

¹¹¹ TORRES. Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia)**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, v. 3, p.14.

¹¹² TORRES. Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p.127.

¹¹³ MARQUES, Leonardo Nunes. **Uma teoria constitucional do tributo: direitos e deveres fundamentais**. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p.43.

como premissa do ordenamento jurídico-constitucional, que põe à disposição do indivíduo, instrumentos eficazes a garantia de respeito a seus direitos.

Sobre o tema, Carrazza ensina que:

[...] a Constituição brasileira delimita o exercício das competências tributárias das pessoas políticas, impedindo-as de ingressarem nas áreas reservadas aos direitos “à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade” dos contribuintes. Os direitos consagrados no art. 5º do Diploma Magno são tão ou mais relevantes do que os recebidos pela União, pelos Estados, pelos Municípios e pelo Distrito Federal para instituir impostos, taxas e contribuição de melhoria. Daí serem inconstitucionais as normas jurídicas que, a pretexto de exercitarem competências tributárias, impedem ou tolhem o pleno desfrute dos direitos públicos subjetivos dos contribuintes.¹¹⁴

Temos na relação jurídica do Fisco *versus* contribuinte, que a norma tributária é posta como exceção à fruição dos direitos fundamentais, especialmente o direito fundamental à propriedade particular, limitando-o diretamente, com a retirada de recursos do indivíduo através da exação legal de seus direitos fundamentais.

Ricardo Lobo Torres define o tributo como preço da liberdade, além de contraprestação pela atuação do Estado, senão vejamos *in verbis*:

O tributo é o preço da liberdade, pois serve de instrumento para distanciar o homem do Estado, permitindo-lhe desenvolver plenamente as suas potencialidades no espaço público, sem necessidade de entregar qualquer prestação de serviço permanente ao Leviatã. Por outro lado, o preço pela proteção do Estado, consubstanciada em bens e serviços públicos, de tal forma que ninguém deve se ver privado de uma parcela de sua liberdade sem a contrapartida do benefício estatal.¹¹⁵

Também, na doutrina de Carrazza, vemos a alusão que a ação de tributação estatal é exceção à regra do princípio constitucional de propriedade privada. Sem prejuízo, dotaram-se os indivíduos com inúmeros plexos de direitos e garantias voltadas a eventuais arbítrios estatais.¹¹⁶

Ives Gandra Martins, mais radical em suas concepções, coloca o tributo como norma de rejeição social, “que deve ser estudado pela Economia, Finanças Públicas e Direito,

¹¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p.372

¹¹⁵ TORRES. Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia)**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, v. 3, p.4.

¹¹⁶ *Ibidem*, p.254.

ofertando aos especialistas dessas áreas o modelo ideal para o político, a fim de que a norma indesejável tenha sua carga de rejeição reduzida à menor expressão possível”.¹¹⁷

Tal assertiva advém da imposição fiscal, que possui legitimidade no financiamento dos objetivos primeiros do Estado, mas na prática são tredestinados aos interesses particulares dos detentores do poder, mesmo que rotulados como interesses públicos.¹¹⁸

Destarte, há uma evidente conexão entre o Poder de Tributar e os Direitos Fundamentais do Cidadão, na ininterrupta busca pela precedência do custeio para fazer face ao funcionamento da máquina estatal e da implementação de políticas públicas gerais, com vistas à conseqüente concretude dos Direitos Constitucionais Fundamentais.

2.1.5. Os Desafios de uma Proposta de Remodelação Estatal

Atentemos às responsabilidades de um novo modelo de Estado Social Fiscal, que afastada a ideia de uma tributação voltada para fazer face às despesas ordinárias da máquina administrativa, preocupa-se principiologicamente com o funcionamento da sociedade e com seus direitos mínimos indispensáveis; como na economia, na visão de Lima Neto, temos hodiernamente “uma tributação mais ampla, coerente com seu elevado grau de intervenção”.¹¹⁹

Denota-se que a implementação dos fundamentos republicanos depende do esforço comum advindo da atividade-meio do Estado, que é a busca do financiamento privado através da exação legal - originária e derivada -, de forma racional, cuja incidência possui inafastável aplicação dos Direitos Fundamentais dos Contribuintes, em atendimento à limitação do Poder de Tributar, demandando dever de cidadania dos membros que compõe a sociedade, em pagar o tributo.

Além disso, devem se elevar socioeconomicamente nas massas, na busca de uma sustentabilidade gradual própria e de desoneração em longo prazo do estado de solidariedade passivo, prestados entes estatais federados. Mas não é só. A utilização escorreita dos recursos arrecadados pelos governos influenciará diretamente na concretização dos fundamentos político-constitucionais da nação.

¹¹⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário** (Org.). 2ª ed. Belém: CEJUP, 1993, v. 1., p.18.

¹¹⁸ *Ibidem*, p.110.

¹¹⁹ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p.121.

Aqui reside a maior influência da codificação jurídica advinda do direito organizado dogmatizado, para solução do problema da trestinação de verbas públicas.

A avaliação do conteúdo de uma norma de decisão é muito complexa, considerando que os princípios formais abrangem conteúdos mandamentais diversos. O princípio da isonomia, por exemplo, dentre suas inúmeras acepções, pode admitir a aplicação de normas diversas para contextos diferentes - tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais –, dotando a decisão de abstração e generalidade como um mecanismo retórico de manipulação.¹²⁰

A legitimidade do direito será reconstruída pela autorreferência do direito dogmaticamente organizado, portanto, insuscetível às relações e trepidações de poder. O fenômeno da codificação jurídica proporciona recursos essenciais à positivação organizada dos objetivos fundamentais da nação, que recheados de princípios formais, dotados de generalidade, levam, por vezes, a uma decisão volátil, diversa das premissas que lhes antecedem.

A evolução do direito promovida pela codificação foi mecanismo utilizado por Estados modernos para a sustentabilidade de duas de suas características fundamentais: a inegabilidade dos pontos de partida (fundamentos político-constitucionais) e a obrigatoriedade de decidir (implementação dos objetivos fundamentais).¹²¹

O direito positivo como direito posto é capaz de fazer predominar suas convicções éticas intrínsecas, a ser executado pelos poderes constituídos ou pela própria estrutura social que circundam. Dessa forma, até mesmo a codificação não se apresenta como condição necessária à sua existência, desde que afastadas as manipulações em sua aplicação, como ora apresentadas pela abstração principiológica.

A influência do juspositivismo contemporâneo na atualidade, com a teoria do realismo jurídico, tenta esvaziar o conceito de legitimidade de qualquer conteúdo do direito posto, defendendo a predominância do caráter indutivo nas decisões jurídicas e, por conseguinte, desaguando como possível, se extrair qualquer decisão¹²²; afeta-se de certo, a segurança jurídica no cumprimento dos objetivos fundamentais de nossa nação.

A essência da precedência do custeio dos entes que compõe a nossa organização político-administrativa - União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios -, está, estaiada na fonte primária do patrimônio, bens, rendas e serviços do particular. Mas a

¹²⁰ ADEODATO, João Maurício. **Filosofia do Direito**. São Paulo: Saraiva, 2009, p.164.

¹²¹ ADEODATO, João Maurício. **Ética e Retórica: Para uma teoria da dogmática jurídica**. São Paulo: Saraiva, 2009, p.84.

¹²² *Ibidem*, p.87.

malversação do erário público, a corrupção, a incipiência e inefetividade de mecanismos e órgãos de controle, a insegurança jurídica das decisões políticas para se atingir o verdadeiro interesse público, apresentam-se como maiores vilões da atividade-fim.

Não há outro meio, enrijecido pela história, pelos usos, pelos costumes, pela experiência, pela evolução da sociedade, em manter a precedência do custeio como meio concretizador da atividade finalística estatal, senão pela exação legal do particular, desde que conjugada com a justiça social.

Mas há diversos meios jurídicos deferidos a organismos e instituições, dotadas de envergadura constitucional, de se fazer melhor fiscalizar os governos, a fim de impingir-lhes o atingimento de seus fins políticos, escoimados na Constituição da República de nosso País e, dissociados de vontades pessoais, partidárias, contramajoritárias, por vezes em malversação do erário, tudo através do sistema constitucional de controle.

O bem-estar da coletividade já alcançou patamares razoáveis em países de primeiro mundo, apesar das sucessivas crises globalizantes e mundiais, não sendo assim, nenhuma experiência inovadora e sem precedentes, remontando à remodelação dos níveis socioeconômico e fiscais, diante da nossa realidade brasileira.

Contudo, conforme alerta Krell no estudo do direito comparado, temos que “conhecer o Direito estrangeiro em relação com a compreensão do meio social em que ele se aplica, o que exige um conhecimento básico da história, das idéias sociais e das condições econômicas daquele país”.¹²³

Deste modo, não se poderia simplesmente transportar os elementos jurídicos de um país para o outro, sem considerar as circunstâncias sócio-culturais e econômico-políticas de forma isolada.

Calcados em Habermas, temos que “ordens jurídicas concretas não representam apenas variantes distintas da realização dos mesmos direitos e princípios; nelas refletem-se também diferentes paradigmas jurídicos”.¹²⁴

Sob outro diapasão, o mero argumento de autoridade isolado, quanto à existência de uma carga tributária excessiva estatal, na atividade-meio, advinda principalmente de

¹²³ KRELL, Andreas Joachim. **Direitos Sociais e Controle Judicial no Brasil e na Alemanha: Os (Des)Caminhos de um Direito Constitucional “Comparado”**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002, p.41.

¹²⁴ *apud* KRELL, Andreas Joachim. **Direitos Sociais e Controle Judicial no Brasil e na Alemanha: Os (Des)Caminhos de um Direito Constitucional “Comparado”**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002, p.42.

setores empresariais e capitalistas, não será capaz de traçar a readequação necessária ao setor público na busca da efetivação dos ideais constitucionalistas.

A inafastável atividade-fim preconizada na norma constitucional e posta como diretriz da organização da sociedade entorno do Estado de Direito, depende de estratégias racionais e de otimização das finanças públicas para seu alcance, sempre lastradas na indispensável segurança jurídica.

2.2. Da Aplicação do Corolário da Segurança Jurídica no Sistema Jurídico Tributário

2.2.1. A Representação do Instituto da Segurança Jurídica

A segurança jurídica pode ser representada em nosso Estado Democrático de Direito como axioma da ordem jurídico-constitucional, importando que suas premissas não se restrinjam ao ordenamento jurídico positivo em si, mas lhe demandem fontes valorativas de construção enquanto direito posto, atribuindo-se, por derivação, sua efetividade.

Constitui-se assim a segurança no direito, como prerrogativas filosóficas (axiológicas), que emergem do texto constitucional republicano¹²⁵, apresentando-se como princípio jurídico-constitucional de especificação e determinação de sua autopreservação, interessando tanto às normas jurídicas positivas, quanto às condutas humanas. Introduzida como núcleo essencial de direitos e garantias fundamentais, torna-se segurança jurídica de todo um sistema e de si própria.

Na visão de Humberto Ávila, segurança pode significar “um estado psicológico de ausência de medo ou de alheamento do perigo”.¹²⁶ Já sob o prisma da segurança jurídica, “pode conotar uma pluralidade de sentidos, dependendo como são definidas as palavras segurança e jurídica”.¹²⁷

Sob a mesma ótica, Miguel Reale assevera que:

Há pois, que distinguir entre o “sentimento de segurança” – ou seja, entre o estado de espírito dos indivíduos e dos grupos na intenção de usufruir de um complexo de garantias – e este complexo como tal, como conjunto de

¹²⁵ Artigo 5º, *caput* da Constituição da República de 1988.

¹²⁶ ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: Entre a permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p.99.

¹²⁷ *Idem*.

providências instrumentais, capazes de fazer gerar e proteger aquele estado de espírito de tranqüilidade e concórdia.¹²⁸ (grifos no original)

Ávila nos remete ainda a três dimensões da expressão segurança: segurança-fato (dimensão fática), segurança-valor (dimensão estritamente axiológica) e segurança-norma (dimensão normativa), assim descrevendo:

Trata-se de planos diferentes, sujeitos a juízes diversos: a segurança jurídica como fato é a capacidade de prever uma situação de fato; segurança jurídica como valor é a manifestação de aprovação ou desaprovação a respeito da segurança jurídica; a segurança jurídica como norma é a prescrição para adoção de comportamentos destinados a assegurar a realização de uma situação de fato de maior ou menor difusão e a extensão da capacidade de prever as conseqüências jurídicas dos comportamentos.¹²⁹

A ideia de segurança jurídica está ligada a hermenêutica do princípio da legalidade¹³⁰, apresentando-se como verdadeiro instrumento de realização da justiça.

Sob esse prisma, na visão de Borges, “a regra hermenêutica não sem razão anatematiza a interpretação literal de um dispositivo isolado e a técnica interpretativa interdita a exegese de um texto, abstraído o seu contexto. E encontra admirável aplicação no âmbito da segurança jurídica”.¹³¹

O próprio artigo 5º da Constituição da República de 1988, que versa sobre direitos e garantias individuais e coletivos, representa um nome normativo da segurança jurídica, como todo ele o é, e nenhum dispositivo isolado seu.

Temos o princípio da legalidade tributária como instrumento de segurança jurídica, caracterizada pela submissão ao império da lei emanada da vontade geral, editada pelo Poder Legislativo, sob a égide do princípio da preeminência da lei, como regra de conformidade ou de conduta de abstenção, de modo a invalidar os atos administrativos em desconformidade ao conteúdo substancial da norma.

¹²⁸ REALE, Miguel. Prefácio in Theophilo Cavalcanti Filho. **O problema da segurança no Direito**. São Paulo: Editora RT, 1964, p.4.

¹²⁹ *Ibidem*, p.110.

¹³⁰ Artigo 5º, inciso II da Constituição da República de 1988.

¹³¹ BORGES, José Souto Maior. **O princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo**. Salvador: Revista Diálogo Jurídico, 2002, p. 3. [on line] Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>> Acesso em: 13 agosto 2012.

Assim leciona Lima Neto, afirmando que “serve, ao mesmo tempo, de ordenação promovida pelos que exercem o poder político no instante em que delimita condutas para observância dos cidadãos e de todos que estejam sob alcance de sua vigência no espaço”.¹³²

2.2.2. A Construção da Segurança Jurídica

As primeiras manifestações do princípio da legalidade na seara tributária emergiram do consentimento para imposição de tributos, individual ou coletivamente, solidificando-se com a edição da *Magna Cartha* Inglesa, em 1215. Após tal fato, o consentimento se esvaiu na concepção do Estado de Direito, com a exigência de lei formal para sua instituição, transferindo-se ao Poder Legislativo as intervenções na liberdade e propriedade dos concidadãos.

Interpondo-se ao sistema jurídico tributário atual, a segurança jurídica eleita pelo legislador constituinte originário apresenta-se como a reserva legal, a igualdade, a irretroatividade, a anterioridade, a noventena, a vedação do confisco, dentre outros.¹³³

Lobo Torres¹³⁴ interpreta o princípio da legalidade tributária como um princípio não absoluto ou fechado, tendo que a aplicação da lei tributária se dá de forma geral, dotada de princípios indeterminados (tipos tributários, aspectos nucleares, temporais, quantitativos, subjetivos do fato gerador), tornando-se aberta à interpretação, inclusive à judicial.

A eleição constitucional da exigência de lei, em sentido formal, para instituir, majorar e estabelecer os elementos essenciais da relação jurídica tributária reflete inegavelmente um direito fundamental do contribuinte, ao passo que a legalidade genérica prevista no Título II - Dos Direitos e Garantias Individuais e Coletivos – da norma maior, expressa um direito fundamental do indivíduo, em ambos os casos *sub jugo* do princípio da segurança jurídica.

Então, resta-nos lícito afirmar que o princípio da tipicidade tributária ou reserva legal é derivado da segurança jurídica indispensável nas relações depreendidas pelo Estado e o particular, onde o poder do Estado em criar, majorar ou cobrar tributos não é ilimitado, sofrendo restrições que representam verdadeiras garantias do contribuinte, contra eventuais mudanças que lhe diminuam o alcance ou a amplitude.

¹³² LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p.148.

¹³³ Artigo 150, incisos I a IV da Constituição da República de 1988.

¹³⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 6ª ed. Rio de Janeiro, 1999, p.95.

Não sem razão que o Título VI - Da Tributação e do Orçamento - da Constituição da República de 1988, trouxe em sua respectiva Seção II, a tipificação: Das Limitações do Poder de Tributar. Em seu conteúdo, preconiza as principais limitações ao exercício da competência tributária, sem prejuízo de outras garantias que decorram do regime e dos princípios adotados pela própria Carta Política.

Lado outro, é cediço que o Código Tributário Nacional¹³⁵ é lei ordinária, hodiernamente com *status* de lei complementar, haja vista que fora recepcionada como tal¹³⁶, à luz da Carta Política de 1988 ter entrado em vigor posteriormente ao diploma respectivo, não o revogando no que se transnudou compatível materialmente.

A segurança jurídica protege os cidadãos contra as incertezas provocadas pelo Poder Público, advindas de surpresa contra o contribuinte, exigindo previsibilidade e estabilidade na atuação estatal, preservando-se as legítimas posições jurídico-subjetivas dos particulares face às mudanças políticas ou normativas que repercutem na atuação da administração pública.

A propósito, a Ministra do Supremo Tribunal Federal Carmem Lúcia Antunes Rocha, disserta que:

Segurança Jurídica é o direito da pessoa à estabilidade em suas relações jurídicas. Este direito articula-se com a garantia da tranquilidade jurídica que as pessoas querem ter, com a sua certeza que as relações jurídicas não podem ser alteradas numa imprevisibilidade que as deixe instáveis e inseguras quanto ao seu futuro, quanto ao seu presente e até mesmo quanto a seu passado.¹³⁷ (grifos no original)

Assim, com a construção da segurança jurídica, temos a tranquilidade constitucional que um Estado de Direito traz, como a certeza de direitos e obrigações tributárias em que o membro da sociedade terá que arcar, sem ser surpreendido pelos arbítrios dos poderes constituídos do ente estatal ou de seus agentes, mantendo-se a máxima da proteção da confiança em todas as relações jurídicas entre o indivíduo e o Estado.

2.2.3. Segurança Jurídica Tributária: Cláusula Pétrea?

¹³⁵ Lei Federal n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.

¹³⁶ Artigo 146, *caput*, da Constituição da República de 1988.

¹³⁷ ROCHA, Carmem Lúcia Antunes. **Constituição e segurança jurídica: estudos em homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence** (Org.). Belo Horizonte, Editora Fórum, 2004, p.169.

As garantias constitucionais dos contribuintes se redefiniram como cláusulas pétreas na visão da jurisprudência do Pretório Excelso¹³⁸.

Apesar de não constarem expressamente do rol preconizado nas vedações constitucionais de supressão por Emendas Constitucionais tendentes a aboli-las, considerou-se pela declaração da inconstitucionalidade da Emenda Constitucional n. 3/1993, que instituiu o Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras – extinto IPMF, em descompasso ao princípio da anterioridade esculpido nas limitações do poder de tributar.

A tese de inclusão de uma exceção da anterioridade, diante de várias já instituídas constitucionalmente, não prosperou perante o Supremo Tribunal Federal, considerando que a ampliação das exceções preexistentes e, sob a batuta do legislador detentor do poder reformador (poder constituinte derivado), poria em xeque a segurança jurídica do ordenamento constitucional originário, permitindo que as exceções, tornassem-se, doravante, as regras.

Analisando a jurisprudência emanada do julgado referido pelo Pretório Excelso, temos que a criação de novas exceções a uma regra existente, tenderá a abolir a própria regra, constituindo-se assim, limitações materiais implícitas aplicáveis às cláusulas pétreas, o que de certo, desaguará na declaração de inconstitucionalidade.

Pode haver limitações do poder de tributar, que constituam proteção a outras cláusulas pétreas, estando assim, imbricadas. Explico: no mesmo julgamento que considerou o princípio da anterioridade garantia individual do contribuinte como cláusula pétrea¹³⁹, portanto impossível de ser abolido por emenda constitucional, declarou-se inconstitucional a previsão de que o novel Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira – IPMF, não seria sujeito à imunidade tributária recíproca¹⁴⁰, que veda que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituem impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, um dos outros.

Sendo a federação também objeto de proteção por cláusula pétrea¹⁴¹, isto é, impossível de ser abolida por emenda à Constituição, não se poderia turbar os demais entes autônomos (Estados, Distrito-Federal e Municípios), utilizando-se para tanto, os tributos

¹³⁸ Julgamento proferido pelo Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 939-2/DF, Relator Ministro Sidney Sanches, julgado em 15.12.1993, publicado no Diário da Justiça em 18.03.1994, p.5.165.

¹³⁹ Cf. art. 60, §4º, inciso IV, da Constituição da República de 1988.

¹⁴⁰ Artigo 150, inciso VI, alínea “a”, Constituição da República de 1988.

¹⁴¹ Cf. art. 60, §4º, inciso I, da Constituição da República de 1988.

como instrumento de pressão política e, pondo em risco a forma de Estado instituída pelo legislador constituinte originário.

Transcrevemos o trecho fundamental da ementa do referido julgado, *sub examine*, senão vejamos *in verbis*:

A Emenda Constitucional 3, de 17.03.1993, que no art. 2º, autorizou a União a instituir a IPMF, incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no §2º desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica “o art. 150, III, *b*, e VI”, da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros):

1. o princípio da anterioridade, que é a garantia individual do contribuinte (art. 5º, §2º, art. 60, §4º, inciso IV, e art. 150, III, *b*, da Constituição);
2. o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da Federação (art. 60, §4º, inciso I, e art. 150, VI, *a*, da CF);
3. a norma que, estabelecendo outras imunidades, impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: *b*) templos de qualquer culto; *c*) patrimônio, renda ou serviços de partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e *d*) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.¹⁴²

A imunidade dos templos assegura o livre exercício dos cultos; a imunidade dos jornais e periódicos garante o direito de informação; a imunidade dos partidos políticos, viabiliza a coexistência do pluralismo político e; assim, sucessivamente, sendo a segurança jurídica, a proteção das cláusulas constitucionais em si mesmo.

Sem prejuízo, diferente se deu quando a norma originária foi alterada para se dar reforço à garantia do contribuinte, permissível às cláusulas pétreas, em regra, *in numerus clausus*.

Com o advento da Emenda Constitucional 42/2003, a exigência do princípio da noventena¹⁴³ – prazo mínimo de 90 (noventa) dias entre a publicação da lei que instituísse ou majorasse a Contribuição Social para a Seguridade Social até a data de sua efetiva cobrança – estendeu-se a todos os tributos, genericamente. Aqui, o que se buscou foi ampliar uma garantia aos contribuintes, incidente sobre todos os impostos e não mais somente em relação a uma espécie, depreendo-se como permissivo do ordenamento jurídico.

¹⁴² Julgamento proferido pelo Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 939-2/DF, Relator Ministro Sidney Sanches, julgado em 15.12.1993, publicado no Diário da Justiça em 18.03.1994, p.5.165.

¹⁴³ Artigo 195, §6º, da Constituição da República de 1988.

Por derradeiro, restou clara a finalidade da interpretação sistemática dada pelo Pretório Excelso, ao incluir a segurança jurídica tributária como cláusula pétrea, portanto não possível de ser abolida por emenda constitucional, mantendo-a longe da turbacão ou ameacaa do arbítrio dos poderes estatais, a fim reconhecê-la como núcleo essencial de proteccão aos direitos fundamentais do contribuinte.

2.2.4. O Direito-Dever das Normas Constitucionais Tributárias

No âmbito do sistema constitucional tributário, Borges afirma que “todas as normas que integram o subconjunto constituído pelas normas constitucionais tributárias, sobretudo, não exclusivamente porém, o art. 150 – ‘limitações constitucionais do poder de tributar’ - são assecuratórios de direitos e instituidoras de deveres”.¹⁴⁴

Daí decorre a competência tributária, soma do permissivo legal e limitativo do exercício de suas funções, onde sem autorização não há limitação e, sem limitação não há autorização; sem dever não há nenhum direito, sem direitos não há nenhum dever, decorrendo uma unidade desígnios para realização da segurança jurídica tributária e dos direitos fundamentais do contribuinte.

Vejamos a função social da propriedade¹⁴⁵, que se apresenta, ora como face de limitação ou restrição ao direito individual, outrora como garantia do exercício do próprio direito, conquanto utilizado para finalística expressa em norma constitucional, sob pena de dar ensejo à extrafiscalidade¹⁴⁶ ou desapropriação¹⁴⁷.

Portanto, a virtude do sistema é mediana e equânime. Os caminhos que tracejam os deveres jurídicos tributários e os direitos subjetivos dos contribuintes não podem andar em desequilíbrio, mas sim, *pari passu*, visando à funcionalidade de todo o conjunto.

Nesse sentido Borges também anota, quanto à consideração: “[...] descomedida do direito do contribuinte (o seu decantado “estatuto”) introduz o império do individualismo jurídico e sua insensibilidade congênita para as aspirações sociais. [...] exclusiva dos deveres, sinaliza e arrasta para a hipertrofia do Estado”.¹⁴⁸

¹⁴⁴ BORGES, José Souto Maior. **O princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo**. Salvador: Revista Diálogo Jurídico, 2002, p. 4. [on line] Disponível em: <[http:// www.direitopublico.com.br](http://www.direitopublico.com.br)> Acesso em 13 agosto 2012.

¹⁴⁵ Artigo 5º, inciso XXIII, da Constituição da República de 1988.

¹⁴⁶ Artigo 184, §4º, inciso da Constituição da República de 1988.

¹⁴⁷ Artigo 5º, inciso XXIV, da Constituição da República de 1988.

¹⁴⁸ *Idem*.

Dependendo da perspectiva da parte que irá se beneficiar com a segurança jurídica (Estado ou cidadão), uma lei pode ser óbvia para um *experte*, porém ininteligível para um cidadão comum. Da mesma forma uma lei ou um ato normativo podem ser nulos para um, e válido para outros, denotando o aspecto subjetivo e angular em que envolve a certeza do Direito.

A segurança jurídica para um cidadão, conquanto destinatário dos benefícios que poderá lhe aprover, demanda uma exigência da clareza da norma, posto que objetivamente poder-se-á analisar sua precisão.¹⁴⁹ Quanto à sua hermenêutica, haverá o exercício da subjetividade sob o ângulo do destinatário, decorrendo a própria segurança jurídica ou a mera aparência como tal.

À luz do Estatuto do Contribuinte, para Barros Carvalho a segurança jurídica define-se, *verbis*:

[...] ao pé de nossa realidade jurídico-positiva, como a somatória, harmônica e organizada, dos mandamentos constitucionais sobre matéria tributária, que positiva ou negativamente, estipulam direitos, obrigações e deveres do sujeito passivo, diante das pretensões do Estado (aqui utilizado na sua concepção mais ampla e abrangente – *entidade tributante*). E quaisquer desses direitos, deveres e obrigações, porventura encontradas em outros níveis da escalada jurídico-normativa, terão de achar respaldo de validade naqueles imperativos supremos, sob pena de flagrante injuridicidade.¹⁵⁰

Denotando propriedade, Ávila ensina que “em geral, a eficácia reflexiva e subjetiva do princípio da segurança jurídica, como proteção da confiança, é desenvolvida sob influxo dos direitos fundamentais, e não, primordialmente, do princípio do Estado de Direito”.¹⁵¹

Assim, não poderá ser utilizada pelo Estado para exclusivo benefício próprio - direito - instituição objetiva dotada de competência e poder -, carecedora de elemento cognitivo da essência humana: dignidade e liberdade.

Desta feita, estamos diante de um direito-dever, que se aplica a ambos os sujeitos da relação jurídica tributária, conformando de confiabilidade as suas ações e contraprestações, instituídas nos variados regimes jurídicos que se submetem e devem obediência plena, cuja inobservância fará surgir a prática de atos arbitrários e ilícitos, passíveis de correção pelos

¹⁴⁹ Artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição da República de 1988.

¹⁵⁰ BARROS CARVALHO, Paulo de. **Estatuto do Contribuinte: Direitos, garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre o Fisco e o contribuinte**. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, 1979, p.145-151.

¹⁵¹ ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: Entre a permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p.155.

órgãos de controle competentes e, que de certo, acarretará suas deseficacizações cabíveis à espécie (nulidade ou anulabilidade).

2.2.5. As Dimensões Individuais e Coletivas da Segurança Jurídica

Anne-Laure Valembouis afirma que a “segurança jurídica pode assumir uma dimensão estritamente individual quando a sua utilização visa resguardar interesses particulares do indivíduo”.¹⁵²

Podemos também aludir a segurança jurídica em favor dos cidadãos, numa dimensão judicializada, individual ou coletiva. A coletiva fulcrada no controle de constitucionalidade abstrato das normas, de competência originária do Pretório Excelso¹⁵³, assim como a Repercussão Geral¹⁵⁴. A individual, através do instituto da Reclamação¹⁵⁵, inerente ao próprio direito de inafastabilidade do controle jurisdicional¹⁵⁶: o direito subjetivo de ação.

Temos ainda que enfrentar a dimensão da segurança jurídica em benefício do Estado, que se apresenta imprescindível para seu pleno funcionamento e que, para Ávila, “é empregada no sentido de princípio objetivo, obviamente a cognoscibilidade, a confiabilidade e a calculabilidade do ordenamento jurídico em geral”.¹⁵⁷

Entretanto, lembra que o Estado não é o destinatário primário das normas, mas seu editor, cuja observância deverá estrita obediência e respeito.¹⁵⁸

Na seara tributária, a segurança jurídica toma feição de defesa e proteção do indivíduo, em razão das limitações expressas do poder de tributar, não podendo o Estado valer-se para si, por exemplo, do princípio da proteção da confiança para estabilização de direitos decorrentes de efeitos pretéritos, tornando-o intangíveis, uma vez que aplicáveis tão somente a título de direitos fundamentais, portanto, em favor dos concidadãos.

Como posto, o sistema jurídico tributário e seus estatutos não são só aplicáveis ao contribuinte. São do contribuinte e do fisco, numa relação jurídica instituída entre partes, que,

¹⁵² *apud* ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: Entre a permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p.154.

¹⁵³ Artigo 102, inciso I, alínea “a”, da Constituição da República de 1988.

¹⁵⁴ Artigo 102, §3º, da Constituição da República de 1988.

¹⁵⁵ Artigo 102, inciso I, alínea “l”; Artigo 103-A, §3º e; Artigo 105, I, alínea “f”, todos da Constituição da República de 1988.

¹⁵⁶ Artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição da República de 1988.

¹⁵⁷ ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: Entre a permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p.154.

¹⁵⁸ *Idem*.

como já explanado, demandam equanimidade para manutenção de sua aplicação segura, eficaz e perene ao longo do tempo e das voláteis relações sociais.

2.3. Da Igualdade Tributária como Direito Fundamental do Contribuinte

2.3.1. Os Arcabouços da Igualdade Tributária na Lei e perante a Lei

Os fundamentos que permeiam a isonomia tributária pressupõem um debate da filosofia geral e da filosofia moral. Na primeira, examina-se a igualdade entre pessoas e coisas, com achados e pré-requisitos de semelhanças e diferenças, analisando-se o significado de identidades, similaridades, divergências, relevância, finalidade e até mesmo equidade, pressuposto da justiça. Na segunda, investiga-se uma relação entre universalidade e moralidade, com imperativo jurídico-moral de individualidades.¹⁵⁹

Sob outro prisma, a exegese demanda análise da estrutura relacional aplicável à espécie, exigindo-se uma comparação de sujeitos dentro de dado parâmetro para atingir-se um fim, podendo-se influenciar no resultado. Por isso ouvimos falar em igualdade “vazia” ou meramente formal, decorrente da correção da igualdade num sentido e incorreção noutra, ambos erigidos pelo subjetivismo do intérprete.¹⁶⁰

Constante do rol dos direitos fundamentais dos contribuintes¹⁶¹, para Lima Neto¹⁶² a igualdade tributária formal, na qualidade de espécie do gênero de igualdade, tem similaridade com o princípio da generalidade da imposição, impondo a quem se encontre sob o mesmo regime jurídico a igualdade de posições, independentemente ao grupo que pertença, com vedação de tratamento desigual, quem se encontre em posição idêntica, denotando uma natureza proibitiva.

Em contraponto, para Mendes, Coelho e Branco, a igualdade de natureza tributária “não proíbe, antes exige, que o legislador, como o juiz, tenha presentes as

¹⁵⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 1ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p.27.

¹⁶⁰ *Idem*.

¹⁶¹ Artigo 150, inciso II da Constituição da República de 1988, sendo vedado “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos os direitos”.

¹⁶² LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p.192.

desigualdades reais, discriminando onde, quando e em relação a quem se deve discriminar – obviamente de modo razoável e fundamentado -, a fim de alcançar a igualdade real”.¹⁶³

Denota-se que a igualdade material (igualdade na lei), cujos destinatários sobreviriam à particularidade dos aplicadores da lei, insere-se também na esfera judicante e legiferante.

Sob influxo do destinatário primário da lei - o cidadão -, em especial no direito individual material de isonomia¹⁶⁴ - tratar os iguais de forma igual e os desiguais, de forma desigual, na medida de suas desigualdades -, o fato do dever de pagar o tributo, que por sua vez, advém da capacidade econômica do contribuinte¹⁶⁵, reside no critério de tratamento desigual de contribuintes entre si, conquanto lhes exija a compatibilidade da condição econômica para incidência tributária, denotando, deste modo, a extrafiscalidade preconizada na Constituição da República de 1988.

A igualdade formal vem a garantir sua aplicação uniforme e geral entre todos os cidadãos e contribuintes, sem qualquer distinção perante a lei. Já a igualdade material, de natureza substancial, traria a garantia do tratamento isonômico na lei, não somente a todos em caráter geral, mas também igualmente a todos, afastando-se eventuais arbitrariedades.¹⁶⁶

Não é demais atestar, que uma lei de aplicação geral pode vir eivada de desigualdades, arbitrariedades, respeitando-se a face formal, mas incompatibilizando-se em sua face material.

Assim temos a existência de uma igualdade formal, extraída da positivação do direito da isonomia perante a lei, e uma igualdade material, extraída da hermenêutica do direito da isonomia na lei, que pode levar a dualidade de decisões, em confronto de fatos em si, perante uma norma de interpretação dual à espécie. Socorre-nos novamente a dogmática do direito organizado para afastar abstrações interpretativas, dando consistência ao direito interpretado.

2.3.2. O Reflexo da Isonomia numa Interpretação Sistemática

A República Federativa do Brasil tratou de erigir a isonomia, antes mesmo como regra de direito interno, acima esposado, como princípio fundamental e regra de direito

¹⁶³ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.1525.

¹⁶⁴ Artigo 5º, *caput*, da Constituição da República de 1988.

¹⁶⁵ Artigo 145, §1º, da Constituição da República de 1988.

¹⁶⁶ BORGES, José Souto Maior. **Significação do princípio da isonomia na Constituição de 1988** (Artigo). Revista Trimestral de Direito Público. São Paulo: Malheiros Editores, 1996, p.15-31.

externo, aplicando-se-lhe nas relações jurídicas de direito internacional¹⁶⁷ e, por consequência, nos tributos que recaiam sobre o comércio exterior - importação e exportação.

Na seara interna, trouxe a isonomia como mecanismo de diretriz republicana, com o objetivo de reduzir as desigualdades sociais e regionais¹⁶⁸, impondo-se aos tributos internos a ideia aparentemente paradoxal da extrafiscalidade na preservação finalístico-econômica de maior eficácia, com a busca da erradicação da pobreza.

Sob esse mesmo prisma, Borges aduz acerca da igualdade, *verbis*:

Não é a igualdade simples, aritmética, que os textos constitucionais visam preservar. É antes uma proporcionalidade, um **analogon** entre bens e pessoas. A suprema iniquidade é tratar igualmente os desiguais. Os impostos não devem ser uniformes e linearmente iguais, mas proporcionais segundo a necessidade de atenuar ou – tanto quanto possível – erradicar as desigualdades sociais. A progressividade visa também assegurar essa proporção entre bens e pessoas. Onde porém falha o imposto proporcional (no sentido estrito) instaura-se e legitima-se o império do imposto progressivo.¹⁶⁹ (grifo no original)

Não há de se olvidar, que entre os entes que compõe a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil - União, Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios -¹⁷⁰, interpõe-se o princípio da igualdade pela própria natureza jurídica dos entes federativos, sendo autônomos e detentores do princípio da tríplice capacidade (autogovernar, auto-organizar e autoadministrar), sem subordinação recíproca.

Assim, recebem e extraem suas competências e atribuições diretamente da norma constitucional, sem interpostos governos em sua atividade executiva ou legiferante, pois as detêm e as resguardam como parcela da autonomia que lhes é deferida, enumerada por meio de interesses de atuação pré-definidos (regra geral, regional e local).¹⁷¹

Sem a isonomia não há segurança nem Estado Constitucional, posto que a igualdade não se estreita aos limites dos direitos e garantias individuais, aplicando-se-lhe nas relações internacionais e nas relações internas que regulam os entes federativos entre si.

¹⁶⁷ Artigo 4º, inciso IV da Constituição da República de 1988.

¹⁶⁸ Artigo 3º, inciso III, *in fine*, da Constituição da República de 1988.

¹⁶⁹ BORGES, José Souto Maior. **O princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo**. Salvador: Revista Diálogo Jurídico, 2002, p.5. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>> Acesso em 13 agosto 2012.

¹⁷⁰ Artigo 18, *caput*, da Constituição da República de 1988.

¹⁷¹ As competências constitucionais dos entes federativos se classificam em exclusiva, privativa, comum e concorrente, preconizadas respectivamente nos artigos 21, 22, 23 e 24, 25, §1º, 30, 32, §1º, todos da Constituição da República de 1988.

2.3.3. O *Status* da palavra Igualdade

Sob esses particulares, surge o interesse de dissecação da igualdade tributária enquanto espécie normativa. Assim, diferentes sujeitos podem apropriar-se da palavra isonomia, impingindo-lhe sentidos completamente diversos um dos outros ou não: “princípio”, “regra”, “direito”, “formal”, “material”, “vazia” ou “meramente formal”.¹⁷²

A palavra igualdade ganha *status* de signo, e como tal, deve ser dotada de diferentes sentidos, através de várias formas e propósitos. Nesse sentido, a compreensão nos fará demonstrar que a discordância doutrinária às vezes é meramente aparente, e que há diferentes sentidos normativos denotados pela mesma expressão.

Haverão normas distintas, utilizadas sob a mesma concepção, que precisam ser elucidadas nas suas diversas funções.¹⁷³

Surge a igualdade-postulado orientando o intérprete para aplicação de outras normas; a igualdade-princípio que estabelece um estado ideal de isonomia a ser alcançado e; a igualdade-regra como a norma que proíbe o emprego de determinadas medidas de comparação. Estas decorrem de uma mesma acepção, mas representam três vertentes jurídicas diversas, com interoperabilidades próprias e sem dissociarem-se entre si, revelando a riqueza do ideal comum que as exprime.

Ademais, os conceitos de tratamento igual no sentido jurídico e fático, merecem destaque. Igualdade e desigualdade têm ambiguidade fundamental, ainda que ambas estejam contidas na conceituação da própria igualdade em si, em nossa doutrina brasileira. A prática de atos correlacionam-se às ações estatais, enquanto os fatos se apresentam consequenciais e como fruto das decisões estatais.¹⁷⁴

Citando a jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão, Alexy revela um problema fundamental da exegese da teoria da igualdade, no sentido de um dever em se criar uma igualdade fática, onde “promover determinados grupos já significa tratar os outros de forma desigual”, afirmando que a promoção de uma igualdade fática perpassa por uma aceitação de uma desigualdade jurídica.¹⁷⁵

Lado outro, face à diversidade fática das pessoas, a igualdade jurídica permeará a manutenção daquelas frequentemente acentuadas. Admitir uma dupla face da igualdade, isto

¹⁷² ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 1ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p.133.

¹⁷³ *Ibidem*, p.134.

¹⁷⁴ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Vírgilio Afonso da Silva. 5ª ed. Alemã. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p.416.

¹⁷⁵ *Ibidem*, p.417.

é, fático-jurídica é admitir uma tensão permanente: “aquilo que segundo um princípio é um tratamento igual é segundo o outro tratamento desigual, e vice-versa”.¹⁷⁶

Em se reunindo ambos os princípios num supraprincípio de isonomia, será admitir um paradoxo da igualdade, solucionável com a renúncia de uma de suas facetas, na proposição do autor.¹⁷⁷

Trazemos à baila, a estrutura dos direitos de igualdade enquanto direitos subjetivos.

Na visão de Leibholz, os direitos subjetivos que subjazem do enunciado da isonomia são os direitos de defesa e de uma abstenção em relação às turbações ilegais da igualdade jurídica, portanto de natureza negativa.¹⁷⁸

Nesse contexto, aponta como sendo “fácil suscitar uma objeção a esse paralelismo entre direitos de liberdade e igualdade, por ser possível atribuir ao enunciado geral de igualdade, direitos que devem ser encarados como direitos pertencentes ao status positivo”.¹⁷⁹

Para Alexy é possível distinguir três tipos de direitos que adviriam do enunciado da isonomia: 1). “os direitos de igualdade definitivos abstratos”; 2) “os direitos de igualdade definitivos concretos”, e; 3) “os direitos de igualdade prima facie abstratos”.¹⁸⁰

No conteúdo conceitual do primeiro temos uma dualidade de tipos: a) como o direito de ser tratado isonomicamente, se não houver razão suficiente para a permissão de um tratamento desigual, levando a uma imposição nesse sentido e; b) o direito de ter tratamento desigualmente se não houver razão suficiente para a permissão de um tratamento desigual, levando outra imposição nesse sentido. Assim, teremos a colmatação de direitos abstratos conduzindo a direitos concretos, de essência defensiva.¹⁸¹

Já no segundo conceito, a não realização de um tratamento desigual pode desaguar em direitos concretos de *status* negativo ou positivo. Assim, se alguém é posto em detrimento do enunciado de igualdade, poderá ter o reconhecimento de um direito concreto calcado na mesma, com *status* negativo, passível de fazer cessar a turbação. Nesse caso, a imposição do não tratamento desigual, desvela-se num direito negativo.¹⁸²

¹⁷⁶ *Idem.*

¹⁷⁷ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Vírgilio Afonso da Silva. 5ª ed. Alemã. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p.417.

¹⁷⁸ *apud* ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Vírgilio Afonso da Silva. 5ª ed. Alemã. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p.429.

¹⁷⁹ *Idem.*

¹⁸⁰ *Ibidem*, p.429-430.

¹⁸¹ *Idem.*

¹⁸² *Idem.*

Contrário *sensu*, se alguém não é beneficiado do tratamento igualitário, fará jus através de uma pretensão positiva. Nesse caso, a imposição do não tratamento desigual, desvela-se num direito positivo. Mas, se a alguém não é deferida a participação na formação de uma vontade comum decorrerá um direito definitivo concreto de *status* ativo.

Já na terceira hipótese a questão fica mais apurada, como transcorrido linhas atrás, decorrendo uma dualidade: igualdade jurídica e fática. Na isonomia jurídica decorre um direito *prima facie* de não realização de tratamento desigual. Já na isonomia fática decorre um direito *prima facie* de uma prestação positiva do Estado.¹⁸³

Não sem razão, podemos vislumbrar que o princípio da isonomia surgiu historicamente para abolir na estrutura social do século XVII, os privilégios de nascimento, regalias reinantes e diferenciações sociais, decorrendo a apresentação de três fases distintas: a nominalista, a idealista e a realista.

Na primeira fase – nominalista – a igualdade seria caracterizada pelo próprio universo, sem significação no mundo real, mas como decorrência de um *status* natural do ser humano, baseado no destino universal de ser rico ou pobre, sem disciplina legal ou através de fixação de leis injustas¹⁸⁴, que deram impulso às revoluções constitucionalistas que se seguiram.

Na segunda fase – idealista – caracterizou-se por um estado de igualdade absoluto do ser humano enquanto tal, que formulou o conceito da igualdade perante a lei, com a queda do absolutismo, hodiernamente conhecida como igualdade formal.¹⁸⁵

Por fim, a terceira fase – realista – inaugura o ideário de igualdade substancial, na lei, que não deixando de olvidar os seres humanos enquanto desiguais pela própria natureza, faz suprimento ético de axiomas poéticos que o próprio indivíduo possa desenvolver dentro de um padrão de isonomia jurídico, hodiernamente conhecida como igualdade material.¹⁸⁶

Rui Barbosa aduziu que a regra de igualdade se apresenta senão “quinhoar desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades”¹⁸⁷, formando-se a

¹⁸³ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Vírgilio Afonso da Silva. 5ª ed. Alemã. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p.429-430.

¹⁸⁴ ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. **O princípio constitucional da igualdade**. Belo Horizonte: Editora Lê, 1990, p.35.

¹⁸⁵ *Ibidem*, p.45.

¹⁸⁶ *Ibidem*, p.118.

¹⁸⁷ Em seu famoso discurso intitulado “Oração aos Moços”, proferido por escrito em 1920 para os formandos de Direito da Universidade de São Paulo, remontando os ideários Aristotélicos. BARBOSA, Rui. **Oração aos Moços (Discurso escrito)**. Edição popular anotada por Adriano da Gama Kury. 5ª ed. Rio de Janeiro: Edições Casa de Rui Barbosa, 1999, *in passim*.

desigualdade social com equivalência a igualdade natural, onde se extrai a verdadeira essência da igualdade.

Nessa seara, sob a vertente de um Estado Social Fiscal, não é à toa que o legislador constituinte originário buscou a formatação da igualdade perante a lei (formal) e na lei (material), na formação de uma relação jurídica justa e equilibrada entre concidadãos e Estado, ao inserir o princípio da capacidade contributiva no sistema tributário nacional, visando minorar e equanimizar os grandes fossos socioeconômicos na busca da concretude de um ideário estatal comum: redução das desigualdades sociais e regionais.

2.4. Do Princípio da Capacidade Contributiva como Fonte de Minoração de Desigualdades Sociais

2.4.1. O ideário de justiça

Arraigado na ideia de justiça, o princípio da capacidade contributiva cuida da distribuição da carga tributária a ser suportada, para fazer face à prestação de serviços públicos do Estado.¹⁸⁸

Cabe aqui a reflexão de Taboada, senão vejamos *verbis*:

Qual é então, o significado do princípio da capacidade contributiva? E, minha opinião, não é mais do que a idéia de que a tributação deve relacionar-se com a riqueza dos particulares; não é mais do que um elemento imediatamente deduzível da idéia de justiça, tal como se entende hoje, em qualquer comunidade política.¹⁸⁹

Laptza¹⁹⁰ anota que há uma ideia de que esse instituto guardaria relação com o princípio da igualdade, mais amplo, abrigando-se por sua vez, o princípio da capacidade contributiva.

Já Marciano Seabra de Godoi¹⁹¹, guarda a base do princípio da capacidade contributiva na teoria do benefício, importando dizer que os tributos serão repartidos na medida em que o contribuinte auferir o retorno de benefícios, tanto das atividades

¹⁸⁸ LIMA NETO. Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Recife: Editora Nossa Livraria, 2005, p.246.

¹⁸⁹ *apud* LIMA NETO. Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Recife: Editora Nossa Livraria, 2005, p.246.

¹⁹⁰ LAPTZA, J. J. Ferreiro. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 46, outubro/1988, p.9.

¹⁹¹ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999, p.190-219.

contraprestacionais divisíveis (taxas), quanto das atividades contraprestacionais gerais indivisíveis (impostos).

Após, aparece a teoria do sacrifício, que se volta à capacidade contributiva e não para os benefícios em si, lastrada na ideiação geral de isonomia, isto é, em que há uma corresponsabilidade igualitária dos indivíduos na carga tributária em geral.

Ulckmar leciona que as teorias do sacrifício surgiram como justificativa do imposto progressivo (extrafiscal ou instrumental), subdividindo-se em sacrifício igual, proporcional e mínimo.¹⁹²

O primeiro baseado na ideia de repartição igualitária de utilidade. O segundo lastrada no conceito de proporcionalidade à utilidade de cada qual. E o terceiro, sob a ótica da coletividade, com menor sacrifício para o grupo, com maior ônus para os ricos, onde aqueles só passariam a ser tributados, quando houvesse uma equiparação econômica do todo.

Evoluindo, com a influência do Estado Social Fiscal, a capacidade contributiva se projeta em decorrência da teoria do benefício, do sacrifício e do princípio da solidariedade na repartição das despesas públicas, em especial pela colaboração decorrente de um estado de riqueza, independente do sacrifício pessoal ou do retorno de eventuais benefícios estatais.¹⁹³

À evidência de um Estado Social, paternalista, tal como se apresenta hodiernamente o nosso, o caráter social do tributo emerge notório, deixando à evidência o caráter fiscal desse modelo instituído, que precede, ao menos em grande parte, sua receita, através da exação legal advinda do patrimônio, renda e serviços dos particulares, que por sua vez, almejam a contraprestação dos serviços públicos prestados. Isso porque o dever de pagar o tributo tem natureza cogente, de dever fundamental, afastando-se a facultatividade ou assentimento.¹⁹⁴

Nesse passo, deverão todos contribuir de forma equilibrada, diante da própria capacidade contributiva¹⁹⁵, para que o Estado possa executar o consentâneo de seus objetivos gerais, de tal modo que o dever de pagar o tributo compreenderá um dever fundamental do contribuinte, expressão monetária de preservação do regime de liberdades, sua propriedade individual e, benefícios prestacionais que deverão decorrer em seu favor.

¹⁹² ULCKMAR, Víctor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. Tradução de Marco Aurélio Greco. 2ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p.91/92.

¹⁹³ LIMA NETO. Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Recife: Editora Nossa Livraria, 2005, p.248.

¹⁹⁴ Artigo 3º do Código Tributário Nacional: "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

¹⁹⁵ Artigo 145, §1º do Código Tributário Nacional.

2.4.2. A (Des)proporcionalidade da Carga Tributária *versus* o Produto Interno Bruto

Assim tem sido a realidade do Estado hodierno e contemporâneo como o nosso, um Estado Constitucional, Social e Fiscal, que deve seu funcionamento através de maior monta advinda das receitas tributárias ou transferências constitucionais entre entes, que se utilizam destas, também para implementar suas políticas público-sociais gerais e setoriais, priorizantes ou priorizadas.

Sendo predominantemente fiscal, o ente estatal traz em seu bojo outras fórmulas de obtenção de ativos (receitas públicas) como precedência de seu custeio, mas sem alcançar patamares satisfatórios de desoneração gradual do particular (carga tributária elevada).

Comparativamente, na busca de uma cidadania europeia à época, antítese do anteposto, Rován propõe em sua obra escrita em 1993, o extremista título: “Como tornar-se cidadão da Europa. Primeiro deveres, depois os direitos”.¹⁹⁶ Hoje a realidade por lá é muito diversa, com uma recessão assolando a comunidade, com início de violação de direitos fundamentais do indivíduo, considerando o início de insolvência estatal, acarretando verdadeira insegurança jurídica.

O recente estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT¹⁹⁷, em que pese sua atuação política em favor do contribuinte, denota uma elevação de dias trabalhados do indivíduo ao ano, para fazer face suas obrigações tributárias no Brasil, ressaltando que nos últimos cinco anos (2006 a 2011), a carga tributária elevou-se em 1,5% (um e meio) pontos percentuais em relação ao Produto Interno Bruto - PIB - do mesmo período, isto é, de 34,52% (trinta e quatro inteiros e cinquenta e dois centésimos) pontos percentuais para 36,02% (trinta e seis inteiros e dois centésimos) pontos percentuais, acarretando a carga tributária do trabalhador brasileiro em 2012, em 40,98% (quarenta inteiros e noventa e oito centésimos) sobre sua renda média anual, correspondendo a 150 (cento e cinquenta) dias trabalhados por ano, para adimplemento do dever de pagar o tributo, nos fatos geradores de renda, patrimônio e consumo.

¹⁹⁶ *apud* NABAIS, José Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável: Estudos de Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2005, p.10.

¹⁹⁷ Relatório de estudo sobre os dias trabalhados para pagar tributos em 2012. Disponível em: <<http://ibpt.com.br>> Acesso em: 1º agosto 2012.

Tal estatística aponta que o Brasil só perde para Suécia (185 dias) e França (149 dias), ficando à frente da excessiva carga tributária da Espanha (137 dias), Estados Unidos da América (102 dias), Argentina (101 dias), Chile (97 dias) e México (95 dias), dentre outros.

Da mesma forma, os patamares arrecadatários batem recordes nacionais cada vez maiores e mais cedo no decorrer dos exercícios financeiros.

Em recente pesquisa divulgada acerca do tema¹⁹⁸, o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT aponta que pelo quinto ano consecutivo, o Brasil terá uma receita superior a um trilhão de reais (R\$ 1.000.000.000.000,00), tendo superado tal patamar em 29 de agosto próximo passado. Sob tal perspectiva, deverá atingir a marca de R\$ 1.550.000.000.000,00 no somatório de arrecadação por todos os entes que compõem a Federação, ao fim do ano de 2012, por provisão financeira.

Segundo tal estudo, os tributos que mais arrecadam em totais de incidência no âmbito do território nacional são: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) com 20,21% (Competência dos Estados); Contribuição Oficial para Previdência Social com 17,94% (Competência de todos os entes); Imposto de Renda em suas diversas fontes (Competência da União), com 16,72% e; Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS (Competência da União), com 10,42% do total das receitas.

A evolução do Estado Social vem concorrentemente ao aumento populacional, das rendas, dos serviços, assim como, por conseqüência, da arrecadação tributária, que deve seguir uma linha de proporcionalidade visando à demonstração de equilíbrio e sustentabilidade, sem excessos ou insuficiências de carga tributária, sem retrocessos sociais e com uma linha ascendente econômico-populacional.

Assim, não há como se aceitar a redução do Estado Social em políticas públicas abaixo do mínimo existencial do indivíduo, sob pena de retrocessos odiosos para o desenvolvimento de nossa nação.

Na evolução histórico-nacional comparativa entre o Produto Interno Bruto - PIB¹⁹⁹ e a arrecadação tributária por natureza do ente federativo, entre os anos de 1986 a 2011, apurou-se²⁰⁰:

¹⁹⁸ Relatório sobre Pesquisa de Receitas Tributárias intitulado: “**R\$ 1 trilhão de arrecadação de impostos, taxas e contribuições**”. Disponível em: <<http://ibpt.com.br>> Acesso em: 30 agosto 2012.

¹⁹⁹ O Produto Interno Bruto (PIB) representa a soma (em valores monetários) de todos os bens e serviços finais produzidos numa determinada região (quer sejam países, estados ou cidades), durante um período determinado (mês, trimestre, ano, etc). O PIB é um dos indicadores mais utilizados na macroeconomia com o objetivo de mensurar a atividade econômica de uma região. Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br> Acesso em: 29 agosto 2012.

Tabela 1: Arrecadação Tributária Geral: em US\$ milhões

ARRECAÇÃO TRIBUTÁRIA GERAL: EM US\$ MILHÕES										
ANO	PIB	TRIBUTOS FEDERAIS	% SOBRE O PIB	TRIBUTOS ESTADUAIS	% SOBRE O PIB	TRIBUTOS MUNICIPAIS	% SOBRE O PIB	TOTAL ARRECAÇÃO	% SOBRE O PIB	CARGA TRIBUTÁRIA ANO ANTERIOR
1986	337.832	56.386	16,69%	17.160	5,08%	2.095	0,62%	75.641	22,39%	n/d
1987	360.810	55.048	15,26%	16.015	4,44%	2.093	0,58%	73.156	20,28%	-2,11%
1988	371.999	55.542	14,93%	16.656	4,48%	2.232	0,60%	74.430	20,01%	-0,27%
1989	399.647	58.544	14,65%	27.613	6,91%	2.398	0,60%	88.555	22,16%	2,15%
1990	398.747	79.352	19,90%	36.219	9,08%	3.684	0,92%	119.255	29,91%	7,75%
1991	405.679	65.386	16,12%	29.686	7,32%	4.781	1,18%	99.853	24,61%	-5,29%
ARRECAÇÃO TRIBUTÁRIA GERAL: EM R\$ MILHÕES										
1992	355.453	60.437	17,00%	26.297	7,40%	3.480	0,98%	90.214	25,38%	n/d
1993	429.968	79.510	18,49%	25.398	5,91%	2.971	0,69%	107.879	25,09%	-0,29%
1994	477.920	98.199	20,55%	34.334	7,18%	4.200	0,88%	136.733	28,61%	3,52%
1995	646.192	124.695	19,30%	53.139	8,22%	9.024	1,40%	186.858	28,92%	0,31%
1996	843.966	139.484	16,53%	62.980	7,46%	10.116	1,20%	212.580	25,19%	-3,73%
1997	939.147	158.566	16,88%	69.320	7,38%	11.305	1,20%	239.191	25,47%	0,28%
1998	979.276	181.828	18,57%	72.070	7,36%	14.219	1,45%	268.117	27,38%	1,91%
1999	1.065.000	210.691	19,78%	79.154	7,43%	15.096	1,42%	304.941	28,63%	1,25%
2000	1.179.482	241.602	20,48%	96.223	8,16%	16.371	1,39%	354.196	30,03%	1,40%
2001	1.302.136	278.599	21,40%	108.262	8,31%	16.884	1,30%	403.745	31,01%	0,98%
2002	1.477.822	341.510	23,11%	122.234	8,27%	18.742	1,27%	482.486	32,65%	1,64%
2003	1.699.948	391.052	23,00%	139.137	8,18%	22.990	1,35%	553.179	32,54%	-0,11%
2004	1.941.498	454.313	23,40%	166.117	8,56%	29.705	1,53%	650.135	33,49%	0,95%
2005	2.147.239	514.417	23,96%	187.873	8,75%	30.574	1,42%	732.864	34,13%	0,64%
2006	2.369.483	570.789	24,09%	211.956	8,95%	35.193	1,49%	817.938	34,52%	0,39%
2007	2.661.343	650.997	24,46%	233.416	8,77%	38.832	1,46%	923.245	34,69%	0,17%

²⁰⁰ Dados extraídos a partir do Relatório sobre a Pesquisa de Receitas Tributárias intitulado: “R\$ 1 trilhão de arrecadação de impostos, taxas e contribuições”. Disponível em: <<http://ibpt.com.br>>. Acesso em: 30 agosto 2012.

2008	3.032.204	739.682	24,39%	270.120	8,91%	46.840	1,54%	1.056.642	34,85%	0,16%
2009	3.239.404	759.880	23,46%	286.000	8,83%	50.053	1,55%	1.095.933	33,83%	-1,02%
2010	3.770.085	895.112	23,74%	337.821	8,96%	57.190	1,52%	1.290.123	34,22%	0,39%
2011	4.143.015	1.048.834	25,32%	377.712	9,12%	65.599	1,58%	1.492.145	36,02%	1,80%

Diferenças nas somatórias se verificam em virtude dos arredondamentos.

Fonte de catalogação dos dados: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT

Disponível em: <<http://ibpt.com.br>> Acesso em: 30 agosto 2012.

Motivador de contraponto, a elevada carga tributária e a incapacidade de tutela plena pelo Estado Social aos seus concidadãos, aliado ao pós-positivismo, vem-se encontrando vozes na doutrina, visando à instituição de um novo modelo de Estado, que se apregoa na diminuição do Estado Social, não nos moldes do século XVII, mas com a diminuição da tarefa assistencialista em relação aos indivíduos.

E como operar tal fato sem permitir o proibido retrocesso social?

Os *status* de liberdades e direitos, devem se equivaler respectivamente a deveres, do mesmo modo que a legalidade tributária é posta em ponto mais amplo de equilíbrio – segurança e justiça – através do juízo de ponderação com os demais princípios constitucionais, buscando-se assim, reflexões acerca da capacidade contributiva e outros princípios essenciais à justiça, como custo-benefício e a solidariedade do grupo.²⁰¹

Sub examine, a modificação socioeconômica dos Estados Europeus, em especial em Portugal, impulsionando uma via alternativa e adequada para autossustentância dos concidadãos e de suas famílias, viabilizando-se assim, uma libertária disposição econômica do indivíduo, conforme disposto por Nabais²⁰².

A autossustentância do Estado depende da autossustentância da sociedade que o compõe, bem como da autossustentância dos indivíduos, formando-se um cadeia de subsidiariedades sem exclusão de obrigações mútuas e direitos recíprocos, cujo ponto de equilíbrio é o maior desafio do nosso Estado Social Fiscal.

A impulsão, o desenvolvimento e o equilíbrio econômico são indispensáveis para fonte de captação de disponibilidades financeiras do indivíduo e do Estado, como mecanismo de alcance de autossustentância num regime capitalista, agregado ao princípio da solidariedade social, com vistas à minoração das desigualdades sociais e regionais.

²⁰¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Legalidade Tributária e Riscos Sociais**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, n. 59, 2000, p.96.

²⁰² NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 1998, p.3.

2.4.3. A Impulsão Socioeconômica Brasileira

É mister afirmar que a nossa realidade econômica é díspar da atual situação socioeconômica da Comunidade Europeia, que se encontra afundada numa grave crise econômica nunca vista antes; mas a nossa realidade econômica, apesar de aparentemente melhor estabilizada, resta insuficientemente capaz de apagar uma antiga diferenciação social e histórica, a má distribuição de renda e o elevado índice de pobreza vivido pela grande maioria dos brasileiros.²⁰³

Não com menos razão e, nesse mesmo sentido, o surgimento de uma sociedade de riscos se caracteriza por uma cadeia de subsidiariedades, vista linhas atrás, onde o indivíduo primeiro se responsabiliza pela própria subsistência, seguida pela comunidade a que pertence e, se impossível de autorrealização, complementada, em última instância, pelo Estado.²⁰⁴

De certo, estamos numa efetiva busca de um Estado Fiscal suportável, como se intitula a obra de Nabais, afirmando que:

[...] todos os direitos têm custos públicos: [...] porque não são dádiva divina nem frutos da natureza, porque não são auto-realizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado, implicam a cooperação social e a responsabilidade individual. Daí decorre a melhor abordagem para os direitos seja vê-los como liberdades privadas com custos públicos.²⁰⁵

A transcrita reflexão doutrinária denota enorme lucidez sobre a realidade dos Estados à beira da insolvência, de âmago paternalista, mas longe de encontrar guarida e aplicabilidade à luz da análise socioeconômica da comunidade brasileira, o que nos coloca à busca de outros remédios, outras soluções, ainda que análogas ou aproximadas.

Face às condições desfavoráveis da massa brasileira, não se permite, no momento, o afastamento do Estado Social nos moldes postos, assistencialista, que objetiva a redução das desigualdades sociais e regionais, sendo imprescindível destacar o papel que a tributação representa nessa luta.

De certo, a diminuição abrupta do Estado Brasileiro desvela-se mecanismo temerário, com possibilidade de aumento de abismo social e a maior concentração de renda

²⁰³ BASTOS, Estêvão Kopschitz Xavier. **Distribuição Funcional da Renda no Brasil: Estimativas Anuais e Construção de uma Série Trimestral** (Texto para Discussão). Brasília: IPEA, 2012. [on line] Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/TD_1702.pdf> Acesso em: 12 agosto 2012.

²⁰⁴ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Cidadania e Advocacia no Estado Democrático de Direito**. Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro, n. 50, 1997, p.118.

²⁰⁵ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável: Estudos de Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2005, p.21.

nas mãos de poucos; assim, somente em longo prazo poderemos falar em eficacização das liberdades de disposição econômica do próprio cidadão, na cadeia de subsidiariedades antepostas, como nos países de primeiro mundo; de certo, aqui no Brasil, o terreno é fértil para necessária remodelação do atual Estado Social Fiscal, com poucos recursos financeiros e demandas sociais cada vez mais crescentes, com uma dívida social, às vezes, aparentemente impagável.

Visando minorar as desigualdades da atual sociedade brasileira, temos no poder de tributar do ente estatal - notadamente em suas feições fiscais e extrafiscais -, importante papel para alavancar uma maior justiça distributiva, com efetividade na inclusão social. Tal faceta do poder de potestade com competência de instituir, majorar, fiscalizar e arrecadar tributos denota as possibilidades dos fins arrecadatários que se presta à tributação, ora apresentados como fiscalidade e extrafiscalidade.

Na visão de Barros Carvalho, a fiscalidade se apresenta:

sempre que a organização do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos de sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos- interfiram no direcionamento da atividade impositiva.²⁰⁶

Outrossim, as inequívocas funções em eleger certos fatos ou circunstâncias, tidas como sociais, políticas ou economicamente relevantes, às quais o legislador submete a situações de tributação mais confortável ou menos gravosas, perseguem objetivos alheios aos meramente arrecadatários, constituindo a extrafiscalidade.²⁰⁷

Aqui temos a função instrumental do tributo, que merece destaque pela intervencionismo estatal nas atividades econômicas, visando aquecer ou desaquecer determinados setores privados, na busca de um equilíbrio econômico. Tributa-se a mais ou a menos determinada atividade econômica, com fim de parametrizar uma estabilidade indispensável ao desenvolvimento sustentável da nação.

2.4.4. Da Natureza Instrumental do Tributo

²⁰⁶ BARROS CARVALHO. Paulo de. **Função social dos tributos** (Artigo). [on line] Disponível em: <<http://pt.scribd.com/doc/82724047/Funcao-Social-dos-tributos-Paulo-Barros-de-Carvalho>>. Acesso em: 06 fevereiro 2013.

²⁰⁷ *Idem*.

Neste espectro de incidência constitucional - a extrafiscalidade ou função instrumental – o tributo se apresenta como possível em equanimizar as relações sociais, com base numa tributação norteadas pela equidade e pela justiça fiscal.

Nesse sentido Nabais ressalta que, da análise do regime tributário alemão, com implicações e transformações na comunidade europeia, a ação estatal ao impor os tributos, sob a ótica sistemática (sistema tributário) ou elementar (dos impostos), sofreu uma profunda alteração na sua natureza instrumental.²⁰⁸

Vê-se uma modificação quantitativa de assunções obrigacionais pelo Estado, com tarefas de direção global da economia e de conformação social²⁰⁹, decorrendo maior custeio das despesas públicas, a exigir mais impostos, extraídos da essência da fiscalidade, denotando a existência de um Estado pródigo.

Lado outro, surge uma transformação qualitativa, ao fato de que através da arrecadação dos impostos se permite o cumprimento dos objetivos constitucionalmente gravados ao ente estatal, seja na seara econômica, seja como meio de conformidade social, fazendo surgir um ente que tenta realizar uma igualdade socioeconômica e financeira.

Neste diapasão, a adequação do sistema tributário deve estar voltada à formação de políticas públicas com finalidade inclusiva, tutelando o mínimo essencial à sobrevivência do contribuinte e, por outro lado, usando o tributo para equacionar as diferenças de riqueza entre as castas sociais brasileiras, distribuindo-se a renda.

A adequação desse sistema pátrio ora posto, corrobora com as diretrizes de nosso do Estado Social Democrático, com a construção de uma sociedade igualitária, justa, solidária, com a erradicação da pobreza e das desigualdades sociais e regionais²¹⁰, desaguando no respeito dos direitos humanos.

George Sarmiento aborda os direitos humanos, como faculdade de ação ou poder de exigir, que recaem sobre os indivíduos “para assegurar a dignidade humana nas dimensões da liberdade, igualdade e solidariedade”.²¹¹ Assevera assim, o nascedouro dos direitos humanos na ordem jurídica supraestatal, aplicando-se-lhes a teoria da recepção nos Estados que se comprometem a garanti-los em suas magnas cartas, como o Brasil.

²⁰⁸ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 1998, p.233.

²⁰⁹ *Idem*.

²¹⁰ Artigo 3º da Constituição da República de 1988.

²¹¹ SARMENTO, George. **Geração dos direitos humanos e os desafios de sua efetividade** (Artigo). Disponível em: <<http://www.georgesarmiento.com.br>> Acesso em: 13 agosto 2012.

Na lição de Aliomar Baleeiro, o Estado deve estar “a serviço de uma nova ordem social e econômica, mais justa, menos desigual, em que seja possível a cada homem desenvolver digna e plenamente sua personalidade”²¹². Devem se afastar as teorias político-econômico-fiscais incompatíveis com os objetivos de nosso Estado Democrático de Direito.

A função instrumental dos tributos é forte meio de inserção social e minorante de desigualdade social, vez que pode se instituir sob a base da justiça fiscal, atribuindo-se maior carga tributária a produtos e circunstâncias econômicas supérfluas, por exemplo, sob exação a uma camada social mais abastada, por vezes a única destinatária. Poderemos, deste modo, convolar a referida arrecadação em justiça distributiva aos desprovidos de possibilidades financeiras, tudo através das intituladas políticas públicas gerais ou setoriais.

Alfredo Becker²¹³, edificando críticas construtivas acerca do direito tributário nacional, propõe a remodelação e reinauguração de uma revolucionária Democracia Social, como agente indutor de uma ordem social equilibrada.

A norma e a efetividade de seus conceitos, com um maior interventivo estatal socioeconômico privado, seriam capazes de retomar os benefícios indispensáveis à sobrevivência do homem, posto que a sociedade, por si só, não é autocapaz de alcançar na realidade brasileira.

Tal feição interventiva tem sua seara esculpida na função extrafiscal do tributo, que gera discricionariedade ao governante, em intervir mais ou intervir menos, em circunstâncias ou fatos, equilibrando as relações nessas sendas e diminuindo distorções indesejadas, na busca de um equilíbrio diante contrastes sociais gritantes.

Os finalismos fiscais a que foram instituídos os tributos, dentro do conceito meramente arrecadatório da fiscalidade, de menor repercussão nas massas ou complexidade de instituição, não trouxeram ainda a plenitude dos benefícios da função instrumental tributária, como uma das fontes de justiça fiscal, apesar de representarem maior monta da atividade de arrecadação (receitas públicas) para fazer face aos gastos estatais (despesas públicas).

O frágil e discricionário desenvolvimento dessa função extrafiscal do tributo, acaba trazendo distorções ao sistema tributário com reflexos na sociedade moderna, por vezes destituído de vontades políticas, mas para atender vontades de classes.

Becker, com a visão crítica que lhe é peculiar, afirma ainda:

²¹² BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.11.

²¹³ BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2ª ed. São Paulo: *Lejus*, 2004, p.16.

A tributação irracional dos últimos anos conduziu os contribuintes (em especial os assalariados) a tal estado que, hoje, só lhes resta a tanga. E, além da tanga, restam-lhe a fé e a esperança na mudança desse estado das coisas [...]. Porém, se a estes contribuintes tributarem até mesmo a tanga, então, perdidas estarão a fé e a esperança.²¹⁴

De fato, o texto constitucional possui alguns mecanismos que restringem o poder de tributar²¹⁵, sendo inibidores das crescentes e inesgotáveis demandas do Estado Social Fiscal, que as busca com tenacidade em desfavor do patrimônio e renda do particular e, direcionam, a uma cada vez maior atuação intervencionista; assim, as classes de menor poder aquisitivo sofrem com a imposição descomedida de natureza tributária, sem se acometer que o aumento de uma prestação individual, deveria corresponder, necessariamente, ao acréscimo coletivo de uma contraprestação estatal, instalando-se uma situação de conformismo aparente.

A fiscalização da aplicação de recursos voltados aos fins sociais e o seu controle de legalidade quanto à finalidade pública é ainda incipiente.

A participação social se resume, em grande maioria, ao marasmo advindo de um regime de liberdades públicas individuais. Os abastados pagam os tributos e não buscam uma resposta contraprestacional coletiva eficaz; a própria condição de autossuficiência, acaba por afastar a necessidade assistencial de si e de seu restrito grupo.

Em decorrência, assistem inertes uma contraprestação estatal falha, daquilo que subvencionaram pelo princípio da solidariedade social, conquanto não lhes afeta em particular, mas tão somente às classes menos desprovidas, destinatárias finais de políticas públicas assistencialistas.

Harada desvela que a carga tributária excessiva decorre de uma correlação direta do mau gestor público, afirmando que num país emergente como o Brasil, as necessidades da coletividade a serem supridas pelas despesas públicas são infinitamente maiores do que as reais possibilidades de arrecadação de recursos.²¹⁶

Demanda-se atualmente probidade no trato da coisa pública, inteligência, criatividade e capacidade de diagnosticar a realidade e suas causas, elaborando-se assim, um correlato elenco de prioridades, quer seja para execução de obras e serviços, quer seja para minorar as fontes de desigualdades sociais e regionais.

²¹⁴ *Idem.*

²¹⁵ Artigo 150 e seguintes, da Constituição da República de 1988.

²¹⁶ HARADA, Kiyoshi. **Administração Pública: relação direta entre carga tributária elevada e mau administrador público** (Artigo). [on line] Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5536>> Acesso em: 15 setembro 2012.

A otimização dos recursos financeiros disponíveis e das estruturas materiais e pessoais devem concorrer para o máximo resultado, com o dispêndio mínimo de recursos, denotando a necessidade de aplicação do princípio de razoabilidade ou proporcionalidade *stricto sensu*, no trato da coisa pública.

Nesse sentido, Harada conclui que “a incompetência do administrador público e a exacerbação tributária são como irmãos siameses. Inseparáveis. Quanto maior a incompetência do governante, maior elevação da carga tributária, isto é, maior o sacrifício imposto à sociedade em geral [...]”.²¹⁷

Longe desta tese abrir a discussão política de certos fatos, mas grande parte dos críticos não conseguem dissociar a abordagem jurídica da política, visto que os temas encontram-se imbricados na essência finalística do direito tributário como tal. Não podemos, porém, deixar de olvidá-las, posto que realistas ao extremo.

As vontades políticas constituintes - explícitas e implícitas - devem ser ininterruptamente reafirmadas, almejadas, perqueridas, implementadas, longe da Magna Carta se transnudar numa “folha de papel” como aduzira *Lassale*.²¹⁸

O ápice das diretrizes e axiomas constituintes preambulares²¹⁹, devem restar também reafirmados e repactuados a cada instante, para preservação da sustentabilidade de nossa própria nação.

É de se ressaltar que, no tocante a ausência de políticas públicas tributárias dotadas de função instrumental que convirjam aos objetivos republicanos, seja em quaisquer esferas dos entes que compõem à federação, não implica dizer que se encontram desonerados

²¹⁷ HARADA, Kiyoshi. **Administração Pública: relação direta entre carga tributária elevada e mau administrador público** (Artigo). [on line] Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5536>> Acesso em: 15 setembro 2012.

²¹⁸ *Ferdinand Lassale*, para quem o poder político domina o Estado através da Constituição Real, em Conferência pronunciada em 1863, para intelectuais e operários da antiga Prússia, discorreu sobre a “Essência da Constituição”, em alusão à Constituição de 5 de dezembro de 1848 daquele País, advinda de uma Assembleia Nacional Constituinte, mas que detinha, em seu conteúdo, a conservação dos poderes do Rei e de suas próprias vontades, intitulando-a “*folha de papel*”, pois denotava uma aparência totalmente desvirtuada da realidade. Fonte: Fundação Getúlio Vargas. Disponível em: <<http://academico.direito-rio.fgv.br>> Acesso em: 06 fevereiro 2013.

²¹⁹ Preâmbulo da Constituição da República de 1988: “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, 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 uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL”.

de implementar como outra fonte de diminuição de desigualdades sociais. Aliás, nem a competência tributária é derogável pelo não exercício, tampouco transferível²²⁰.

Há de se buscar um equilíbrio entre às funções de fiscalidade e extrafiscalidade, deixando esta de atuar em posição secundária, para maior eficácia da atividade-fim que se presta o direito tributário, assumindo ambas, idêntica posição para os fins que foram instituídas.

De certo, há prioridades em nosso Estado Social Fiscal que não vêm sendo cumpridas pelas várias esferas de poderes constituídos, causando grandes distorções socioeconômicas. Inexplicável, sob a ótica do discurso estritamente jurídico, a ausência de regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF²²¹, passados 24 anos de sua instituição como competência da União e que, carece de regulamentação complementar até os dias atuais para sua exigibilidade. Sob discurso político: Há uma omissão legislativa em favor de quem? Para atendimento de que interesses? Onerará as grandes massas da população como expressão da capacidade econômica? É forte instrumento de minoração de desigualdades sociais e justiça fiscal? Estamos diante de uma (i)legitimidade do Estado Social Fiscal?

São respostas que certamente conflitam com os preceitos político-constitucionais, há muito preconizados na Magna Carta. Entretanto, não vemos qualquer pressão dos meios de massa voltados à implementação de um eficaz instrumento de minoração das desigualdades sociais.

Na Europa, a Itália se utiliza da extrafiscalidade como instrumento de política pública tributária desde muito, em especial na reconstrução pós-guerra²²², trazendo desde a Constituição de 27 de dezembro de 1947 a menção do instituto da capacidade contributiva²²³, na busca da igualdade tributária, para atendimento de um mínimo existencial.

Com isso, como dito linhas atrás, buscamos um equilíbrio entre a função social dos tributos, seja em sua eminência fiscal, de natureza arrecadatória, seja em sua eminência extrafiscal, de natureza instrumental, sócio-econômica, integralizando-se plena e equanimemente suas finalidades. Exemplo simples dar-se-ia através da criação de outras faixas da tributação do Imposto de Renda.

²²⁰ Artigo 8º do Código Tributário Nacional: “O não exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído”.

²²¹ Artigo 153, inciso VII da Constituição da República de 1988.

²²² 2ª Guerra Mundial.

²²³ Tradução livre do Artigo 53 da Constituição da Itália, de 5 de dezembro de 1947: Todos tem a obrigação de participar das despesas públicas em função de sua capacidade contributiva. O sistema tributário é baseado no critério de progressividade.

É indiscutível o corolário que os princípios constitucionais assumem nesse contexto, devendo transcender todo arcabouço jurídico-normativo, pautando a atuação do Estado e dos administradores públicos que, sem se afastar do princípio-mor da segurança jurídica, poderão otimizar os meios e recursos disponíveis para atingirem com a maior efetividade os fins comuns da sociedade.

Impõe-se uma transformação do juízo de cognição dos agentes públicos, dentro de um contexto pós-positivista, para consagração do império da lei agregado aos valores de justiça, equidade, solidariedade, mas que indubitavelmente será percorrida pelo legislador e o administrador probo²²⁴, sob pena de recairmos na temerária judicialização dos conflitos negativos.

E o grande risco dessa última hipótese agravada pela omissão, se encontra no ativismo judicial, de controvertida aplicação sob à ótica da independência e harmonia dos Poderes da República entre si.²²⁵

2.4.5. A Vedação do Confisco e a Excessiva Carga Tributária

A Constituição da República, no contexto das limitações do Poder de Tributar, previu a vedação dos entes que compõem à Federação utilizar tributo com efeito de confisco.²²⁶

Por certo, um tributo em espécie, tido de forma isolada, dificilmente atingirá um nível de confisco que dê ensejo à violação da capacidade contributiva do cidadão. Entretanto, uma carga tributária global ou bruta superior a 36% do Produto Interno Bruto do total das riquezas pátrias²²⁷, ressoa como excessiva, posto que ultrapassa os limites de razoabilidade de qualquer contribuinte em si mesmo.

²²⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2ª ed. São Paulo: *Lejus*, 2004, p.164.

²²⁵ Segundo Luis Roberto Barroso, “a judicialização e o ativismo judicial são primos. Vêm, portanto, da mesma família, freqüentam os mesmos lugares, mas não têm as mesmas origens. Não são gerados, a rigor, pelas mesmas causas imediatas. A judicialização, no contexto brasileiro, é um fato, uma circunstância que decorre do modelo constitucional que se adotou, e não um exercício deliberado de vontade política. Em todos os casos referidos acima, o Judiciário decidiu porque era o que lhe cabia fazer, sem alternativa. Se uma norma constitucional permite que dela se deduza uma pretensão, subjetiva ou objetiva, ao juiz cabe dela conhecer, decidindo a matéria. Já o ativismo judicial é uma atitude, a escolha de um modo específico e proativo de interpretar a Constituição, expandindo o seu sentido e alcance. Normalmente ele se instala em situações de retração do Poder Legislativo, de um certo descolamento entre a classe política e a sociedade civil, impedindo que as demandas sociais sejam atendidas de maneira efetiva”. BARROSO, Luís Roberto. **Judicialização, Ativismo Judicial e Legitimidade Democrática** (Artigo). Disponível em: <<http://www.plataformademocratica.com.br>> Acesso em: 27 agosto 2012.

²²⁶ Artigo 150, inciso IV da Constituição da República de 1988.

²²⁷ Relatório sobre Pesquisa de Receitas Tributárias intitulado: “**R\$ 1 trilhão de arrecadação de impostos, taxas e contribuições**”. Disponível em: <<http://ibpt.com.br>>. Acesso em: 30 agosto 2012.

Não sem razão os reclames se apresentam e se arregimentam, judicializando-se os conflitos de interesse diante de um Estado Social Fiscal que arrecada muito e deixa a desejar na compleitude do proveito social do mínimo indispensável.

As limitações constitucionais ao poder de tributar constituem verdadeiros princípios, inafastáveis pelo ente estatal. A capacidade contributiva face seu destaque multifacetário no sistema tributário nacional presta-se a atuar como ditame do exercício do poder de tributar, sendo deixado de lado seu efetivo cumprimento e observância, que constituem propositura objetivada em nosso Estado Constitucional, Social e Fiscal.

A proteção e a garantia decorrentes da capacidade contributiva também se apresentam como consectários da justiça social, fiscal e distributiva, recaindo, predominantemente, sobre a riqueza, em favor dos menos abastados socioeconomicamente, contemplando-se, assim, à instrumentalidade tributária em prol do princípio da solidariedade social.

As predileções constitucionais serão alcançadas com maior efetividade do princípio da capacidade contributiva, se também nos debruçarmos na fiscalização e controle da ação dos administradores públicos em gastar, sem retirar-lhes a discricionariedade necessária a evitar o engessamento dos orçamentos públicos ou quaisquer vinculações extremadas.

De que adianta um esforço comum na busca do equilíbrio da arrecadação em face da exação do patrimônio e renda do particular, se na parte passiva (gastos públicos) não há um controle finalístico da escorreita destinação dos valores arrecadados? É nesse ponto que poderemos também equanimizar as crises socioeconômicas e tributárias; à míngua de recursos, o Estado deixará de ser provedor do bem-estar da coletividade, caindo num odioso estado de falência.

O particular se encontra cada vez mais onerado. Há um prejuízo enorme ao alcance, em curto prazo, de patamares de autossustentabilidade, tanto dos indivíduos, quanto do ente estatal. Deste modo, há um possível ciclo vicioso ininterrupto e perene que necessita ser superado. Para tal superação, devemos nos debruçar em primeiro lugar nas Finanças Públicas, fonte dos recursos de custeio para implementação de políticas públicas.

2.5. A correlação do Direito Tributário com as Finanças Públicas

2.5.1. As fontes correlatas dos recursos voltados às políticas públicas

Sendo o Direito Tributário atividade-meio para alcance de uma atividade-fim do Estado, que visa implementar políticas públicas eficazes para atender os objetivos primários e fundamentais de nossa nação, sua correlação com o Direito Financeiro apresenta-se estreita, pois aqui reside a organização e planejamento necessários para destinação da fonte de recursos arrecadados e volvidos à implementação de políticas públicas à sociedade.

Se o Direito Tributário é responsável, em maior monta, em arrecadar as receitas públicas através dos tributos, o Direito Financeiro será responsável em organizar orçamentariamente tais recursos públicos arrecadados (receitas), otimizar a realização dos gastos públicos (despesas), criando uma esfera de equilíbrio entre ambos.

A precedência das fontes de custeio gerarão um provisão de fundos para realização dos gastos públicos, que devem priorizar a implementação de políticas gerais ou setoriais, voltadas ao bem-estar social.

As Finanças Públicas e o Direito Financeiro possuem o mesmo objeto de exegese, isto é, a atividade financeira do Estado. Contudo a disciplina jurídica – Direito Financeiro – é normativa e prática, ao passo que a ciência das finanças é especulativa, prospectiva, por vezes carecedora de caráter disciplinador, considerando estar atrelada a fatos econômicos de natureza voláteis.

Tal circunstância não implica dizer que a ciência jurídica possa ser estudada de maneira apartada, sem considerar os fatos econômicos que a circundam. De fato, a capacidade humana de compreender uma realidade é limitada, o que implica a secção das relações jurídicas a serem examinadas e a compartimentação de informações para análise objetiva.

O estudo de cada parte que compõe o objeto das Finanças Públicas e do Direito Tributário (prescrição do dever-ser), com a interoperabilidade de seu conjunto com a realidade social (prescrição do ser), compreende a análise dos elementos estruturantes da atividade financeira do Estado, bem como das multifacetadas dos orçamentos públicos em geral, das despesas públicas, dos tributos e demais fontes de receitas estatais.

Fato é que Direito, Economia e Política se interpenetram, correlacionando-se entre si. Nesse sentido, Leonardo de Andrade Costa destaca que tais premissas se entrelaçam a partir das seguintes essências, *verbis*:

1. os princípios fundantes do ordenamento jurídico brasileiro voltados para a pulverização e contenção do exercício dos poderes estatais, destacando-se entre eles o sistema de distribuição de funções, de independência e de harmonia entre os denominados “Poderes” da República, assim como a forma de Estado Democrático

de Direito, usualmente denominados de princípios republicano, federativo e democrático, respectivamente, além da forma e do sistema de governo implementados;

2. a função de planejamento exercida pelo Estado e a sua ligação com as finanças públicas por meio dos orçamentos, instrumentos necessários para a realização da atividade financeira pública;

3. as diversas estratificações, fases e dinâmica dos gastos públicos bem como das múltiplas fontes para o seu financiamento;

4. os diferentes substratos econômicos de incidência de tributos e os correspondentes eventos juridicamente qualificados pela norma tributária a ensejar a instauração da relação jurídica-tributária, isto é, a interligação entre as denominadas “bases econômicas de tributação” e as correlatas “hipóteses jurídicas de incidência dos tributos”;

5. as múltiplas possibilidades de repercussão econômica dos tributos sobre os diversos agentes econômicos, os chamados *contribuintes de fato*, que arcam com o ônus ou encargo financeiro do tributo (eg. consumidores finais de bens e serviços, proprietários, locadores, locatários, industriais, produtores agrícolas, comerciantes, prestadores de serviços em suas diversas modalidades, financeiros, manual, etc.), e que podem ser ou não a mesma pessoa designada em lei como o *sujeito passivo* da relação jurídica-tributária (o denominado *contribuinte de direito*, que possui o débito com o Fisco e tem o dever de extinguir o crédito tributário);

6. os limites à atuação do Estado atual em face dos direitos e garantias do cidadão contribuinte;

7. as fontes da legislação tributária, as diferentes estruturas normativas de imposição e a aplicação da norma jurídica tributária à luz da indissociável correlação entre o Direito e a Economia.²²⁸ (grifos no original)

O estudo do regime multidisciplinar advém do fato que as Finanças Públicas e a Tributação são subsistemas tanto do Direito, quanto da Economia, solidificados ao longo do tempo pela política e a cultura de um determinado povo, sendo por ele influenciados.

Ives Gandra Martins destaca que as normas econômicas não possuem caráter impositivo formal por força de sua simples existência, tornando indispensável o estudo da norma jurídica, revestida de coercibilidade, por vezes, indispensável à efetivação da atividade financeira estatal, com fixação de parâmetros e limites da atuação, afastando assim, o risco de inobservância da lei nas relações financeiro-tributárias.²²⁹

O estudo das finanças públicas possui caráter especulativo e abrange toda atividade financeira do Estado, isto é, os orçamentos, as despesas públicas, a dívida pública, financiamentos públicos, transferências correntes, notadamente os tributos, as receitas decorrentes do próprio Estado e o crédito público. Diferentemente do que ocorre com o direito financeiro, o estudo das finanças públicas não terá caráter normativo, com impulsos em análises econômicas e seus impactos na atividade financeira do Estado.

²²⁸ COSTA, Leonardo de Andrade. **Direito Tributário e Finanças Públicas I**. Rio de Janeiro: FGV, 2011, p.3-4.

²²⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da Imposição Tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coordenador). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2008. p.1.

Já o Direito Tributário, que em sua evolução se encontra formalmente ligado à disciplina de Direito Financeiro, cuida do tributo e da relação jurídica tributária, tratando de um subconjunto da estrutura da matéria financeira estatal de regime jurídico diferenciado: a receita pública tributária.

Na atualidade, o Direito Tributário, de certo, goza de autonomia científica (preceitos próprios), normativa (sistema tributário legal e constitucional) e didática (cátedra nos cursos de graduação e pós-graduação).

Em suma, tendo o mesmo escopo o Direito Financeiro e as Finanças Públicas, isto é, a atividade financeira do Estado, a primeira disciplina tem caráter normativo e a segunda, notadamente especulativo.

Nesse diapasão, o estudo dos tributos é objeto tanto do Direito Tributário, quanto da Tributação, com sentido jurídico atribuído àquele e, econômico a este, respectivamente. Portanto, inquestionável entender as Finanças Públicas, com interoperabilidade com a Política, o Direito e a Economia, ora fenômenos indissociáveis que são estudados separadamente por conveniência didática.

Assim, considerando o direito tributário e o direito financeiro positivados, sob seus aspectos de validade, vigência e eficácia, associados à tributação e às finanças públicas, estaremos diante do estudo de enunciação enunciada, que atua no próprio fato jurídico de enunciação legislativa.²³⁰

Por certo, os tributos constituem lastro para o custeio dos direitos fundamentais, mas a sua satisfação depende também de uma realização da despesa pública eficaz (finanças públicas), com a eliminação de desvios de finalidade, inclusive as graves ilicitudes, que só poderão ser tolhidas através de um sistema efetivo de controle e fiscalização, facilitado hodiernamente pela transparência e informação pública das atividades estatais, alcançadas e disponíveis aos cidadãos, por força de Lei, que recentemente entrou em vigor.²³¹

A constituição traz diversos matizes de controle para tal (político, social, institucional, dentre outros), todos voltados à fiscalização da eficácia da implementação de políticas públicas e funcionamento probó da máquina estatal (direito administrativo-financeiro), visando sempre o cumprimento dos direitos fundamentais do cidadão e dos objetivos de solidariedade social do Estado Fiscal em que vivemos.

²³⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Decadência e prescrição no Direito Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 63-64.

²³¹ Lei Federal n. 12.527, de 18 de novembro de 2011 (Lei de acesso à informação e transparência públicas).

Assim, ao estudarmos a precedência do custeio na implementação de políticas públicas, teremos invariavelmente que adentrar ao estudo das finanças públicas (receitas e despesas públicas), na busca de respostas simples (numéricas e de resultado), mas decorrentes de indagações complexas (socioeconômicas e financeiras).

2.6. As Políticas Públicas no Estado Constitucional

2.6.1. Conceito e aplicação das Políticas Públicas

A forma de atuação do Estado denominado política pública descreve-se como um conjunto de programas de intervenção estatal, realizados a partir da sistematização de ações “voltadas para a consecução de determinados fins setoriais ou gerais, baseadas na articulação entre a sociedade, o próprio Estado e o mercado”.²³²

Sem embargo, as políticas públicas tem diversos suportes legais (constitucionais, legais, infralegais), dispostas até mesmo em portarias, decretos ou contratos de concessão de serviços públicos.

Nesse sentido, Maria Paula Dallari Bucci definiu política pública como, *verbis*:

[...] programa de ação governamental que resulta de um processo ou conjunto de processos juridicamente regulados – processo eleitoral, processo de planejamento, processo de governo, processo orçamentário, processo legislativo, processo administrativo, processo judicial – visando coordenar os meios à disposição do Estado e as atividades privadas, para realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados.

Como tipo ideal, a política pública deve visar a realização de objetivos definidos, expressando a seleção de prioridades, a reserva de meios necessários à sua consecução e o intervalo de tempo em que se espera o atingimento dos resultados.²³³

No constitucionalismo contemporâneo, a inserção de um amplo catálogo de Direitos Fundamentais (Individuais, Sociais e Políticos), vem acompanhado de cláusulas específicas sob um regime jurídico de tutela autônomo, mas de conteúdo eminentemente normativo, associado a políticas públicas gerais (objetivos fundamentais da República) ou setoriais (saúde, trabalho, previdência, etc...).

Sobre a instabilidade de políticas públicas gerais e setoriais, Gilberto Bercovici afirma:

²³² DIAS, Jean Carlos. **Políticas Públicas e questão ambiental**. São Paulo: Revista de Direito Ambiental, ano 8, n. 31, jul.-set. 2003, p.121.

²³³ BUCCI, Maria Paula Dallari. **O conceito de política pública em direito**. In Maria Paula Dallari Bucci (Org.). **Políticas Públicas: Reflexões sobre o Conceito Jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2006, p.39.

[...] o papel político do Estado é central no processo de formação de políticas públicas, contrariando a visão corrente da análise econômica que considera o Estado apenas uma categoria residual. Afinal, um equívoco comum na análise das políticas públicas é a incorporação do erro cometido por economistas, que atribuem o fracasso das políticas públicas, como as políticas econômicas, aos equívocos da teoria econômica em sua elaboração. Falta a inclusão de outra causalidade: a político-institucional e jurídica. Os resultados das políticas públicas não dependem apenas de sua coerência econômica, mas também de sua validade política e das opções institucionais. Isto ainda é mais facilmente perceptível no caso das políticas públicas de desenvolvimento a longo prazo cujo objetivo seria a melhoria das condições sociais da população. E a análise do caso brasileiro revela que o processo de desenvolvimento funda-se em decisões políticas.²³⁴

Temos assim, a adoção de um texto constitucional permeado de cunho ético e programático, na busca da reconstrução de uma sociedade fundada no respeito e garantia de todos, lastrada na dignidade da pessoa humana e num sistema rescisório, isto é, contrário *sensu* ao regime de exceção próximo passado.

O retorno à democracia com um modelo jurídico de fundo liberal (normas programáticas) passou a ser substituído hodiernamente por um modelo de Estado de inclusão social do indivíduo, com o Direito Constitucional voltado a mecanismos jurídicos hábeis a dar eficácia aos comandos legais, denominando-se efetividade dos direitos fundamentais.

Canotilho alerta para a existência de normas-fim, normas-tarefa e normas-programa, com um maior direcionamento à concretização dos direitos assegurados pela Constituição, reconhecendo-se valores normativos como qualquer outro de preceitos constitucionais:

Mais do que isso: a eventual mediação concretizadora, pela instância legiferante, das normas programáticas, não significa que este tipo de norma careça de positividade autônoma, isto é, que a sua normatividade seja apenas gerada pela interpositio do legislador; é a positividade das normas-fim e normas-tarefa (normas programáticas) que justifica a necessidade da intervenção dos órgãos legiferantes. (...) Mais completa ainda é a questão da aplicabilidade directa das normas programáticas. Como se viu, elas constituem direito actual juridicamente vinculante (...) Além de constituírem princípios e regras directrizes para o legislador e administração, as normas programáticas vinculam também os tribunais, pois os juízes têm acesso à Constituição, com o conseqüente dever de aplicar as normas em referência (por mais geral e indeterminado seja o seu conteúdo) e se suscitar o incidente de inconstitucionalidade nos feitos submetidos à julgamento dos actos normativos contrários às mesmas normas.²³⁵

²³⁴ BERCOVICI, Gilberto. **Políticas públicas e o dirigismo constitucional.** In Simpósio Nacional de Direito Constitucional, 4. Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional. Curitiba: Academia Brasileira de Direito Constitucional, v. 3, 2003, p.173-174.

²³⁵ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição.** 5ª ed. Coimbra: Almedina, 1999, p. 1102-1106.

No atual modelo jurídico brasileiro, assumem-se obrigações e prestações estatais em favor dos cidadãos (políticas públicas) lastradas na dogmática constitucional da efetividade e fundada nos ideários de Bobbio, para quem, em relação aos direitos humanos, no momento atual, não é cabível justificá-los, mas sim realizá-los.²³⁶

Na visão de Gilberto Bercovici, o fundamento das políticas públicas guarda razão na necessidade de concretização dos direitos dos cidadãos através de ações afirmativas a serem realizadas pelo ente estatal, de tal sorte que, a principal política pública geral será o desenvolvimento da nação que se harmonizará com os demais.²³⁷ Deste modo, com o desenvolvimento econômico e social, aliado à diminuição das desigualdades sociais, far-se-á síntese, os objetivos fundamentais republicamos.

Na prática, a efetividade das políticas públicas promovidas pelos poderes constituídos, voltadas aos direitos fundamentais sociais, ainda se encontra aquém de patamares razoáveis e almejados. E como seria cabível dar eficácia às normas que definem a ordem constitucional, já que se encontram incontinentemente aplicáveis, mas colocadas como diretrizes e meras expectativas em “pano de fundo” pelo Poder Executivo?

Paulo Bonavides assevera que o problema da juridicização dos direitos sociais tornou-se crucial para as Constituições do Estado Social, buscando para solução, o reconhecimento da vinculação do legislador ao cumprimento de tais direitos, agora de eficácia e aplicação imediatas, instituindo-se o controle judicante de constitucionalidade, aliado a mecanismos de controle de efetividade.²³⁸

Outro aspecto relevante, tratado como solução do problema, reside no controle abstrato das normas, com a criação dos tribunais constitucionais, que reforçando consideravelmente a proteção dos sobreditos direitos sociais, tornou-os justiciáveis, afastando a teoria de que seriam meros programas normativos enxertados nas Constituições.²³⁹

Ainda que a doutrina constitucional da efetividade, baseada num neoconstitucionalismo, tenha avançado na questão, a implementação de políticas públicas esbarra na falácia da reserva do possível, que tem como justificativa, por vezes, a ausência de disponibilidades financeiras, mas que surgem face à ausência de um correto planejamento

²³⁶ BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. 11ª ed. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. São Paulo: Campus, 1993, p.23.

²³⁷ BERCOVICI, Gilberto. **Políticas públicas e o dirigismo constitucional**. In Simpósio Nacional de Direito Constitucional, 4. Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional. Curitiba: Academia Brasileira de Direito Constitucional, v. 3, 2003, p.174.

²³⁸ BONAVIDES, Paulo. **A Constituição Aberta**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p.186.

²³⁹ *Idem*.

administrativo-financeiro, necessitando-se cada vez mais evoluir, no atendimento do bem-estar da coletividade.

Isso se deve, em parte, porque os direitos sociais dependem de decisões políticas que impendem o dispêndio de maior vulto de recursos públicos (receitas correntes), cada vez mais escassos, remetendo-nos a uma necessidade premente e constitucional de concretização dos direitos fundamentais.

Segundo Canotilho a solução do direito português se baseou numa vinculação normativo-constitucional aos direitos fundamentais de natureza econômica, social e cultural, impondo aos poderes públicos a realização desses direitos através de medidas políticas, legislativas e administrativas concretas e determinadas.²⁴⁰ Essa solução encontra respaldo e eficácia na dogmática do direito organizado.

Asseverou ainda, que embora “não se possa, em geral, derivar directamente das normas consagradoras destes direitos prestações sociais (excepcionalidade de direitos originários a prestações), tão pouco a produção dos instrumentos normativos-concretizadores é deixada à livre disponibilidade do legislador”.²⁴¹

Nessa linha de pensamento, a natureza jurídica da norma-tarefa aponta para um poder-dever do legislador e do executor, em dar operacionalidade prática nas políticas públicas, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade por omissão, não possuindo liberdade quanto ao cumprimento, mas apenas liberdade de conformação (organização, planejamento, execução e concretização).

Para Eloisa de Mattos Hofling, as políticas públicas representam o Estado em ação, mas na medida em que se passa a aplicar um conceito amplo em matéria de política pública, principal mecanismo da realização dos direitos sociais, econômicos e culturais, significa torná-la um veículo privilegiado da realização desses direitos, considerando os fins do Estado Constitucional.²⁴²

Em sentido oposto, visualizadas as políticas públicas como apenas mais uma das modalidades do agir estatal, estar-se-á mitigando a importância de um instrumento de concretude dos Direitos Fundamentais, o que não se pode prescindir pela realidade socioeconômica brasileira, que se apresenta ainda como um país mais injusto e desigual, do

²⁴⁰ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 5ª ed. Coimbra: Almedina, 1999, p.483.

²⁴¹ *Idem*.

²⁴² HOLFLING, Eloísa de Mattos. **Estado e Políticas (Públicas) Sociais** (Artigo). Disponível em: <<http://www.scielo.br>> Acesso em: 23 fevereiro 2013.

que pobre em si; por consequência, muito mais se dependente de políticas públicas estatais visando a superação do quadrante social negativo.²⁴³

Com a ampliação do discurso jurídico de excelência do agir estatal, as políticas públicas ganharam maior *status* de efetivação enquanto direitos fundamentais sociais, com mecanismos abrangentes e adequados para seu desenvolvimento, aplicação e realização plenos.

Hoje merecem destaque absoluto, pois estão voltadas à concretude do princípio da dignidade da pessoa humana, centro-normativo de nosso Estado Social Fiscal.

2.6.2. Os parâmetros de controle das políticas públicas

Em linhas gerais acerca dos parâmetros de controle na seara de políticas públicas, é razoável afirmar que se tratam de mecanismos jurídicos hábeis a determinar que as normas-tarefa constitucionais sejam eleitas em prioridade, e como tais, sejam adotadas como políticas públicas gerais pela Administração Pública, visando sua efetividade e plenitude de concretização.²⁴⁴

A identificação desses parâmetros implicará na afirmação que determinada política pública, “ainda que aprovada pelo órgão representativo, não deverá ser implementada até que as metas prioritárias estabelecidas pelo constituinte originário tenham sido atingidas”.²⁴⁵

O maior problema reside em como chegar a tais patamares conclusivos, elegendo uma política pública mais prioritária em relação à outra, com a definição de seus parâmetros de desenvolvimento regular e controle.

No Estado Constitucional tais parâmetros de controle somente se justificariam se extraídos da norma substancial, separando-se os escopos da atividade plenamente vinculada, daquelas atividades discricionárias - dotadas de generalidade na construção de uma decisão política pelo administrador. Nestas, temos a influência dos princípios constitucionais - mandados de otimização dotados de abstração, que passam a ser responsáveis pela justificativa de qualquer decisão.

²⁴³ BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003, *in passim*.

²⁴⁴ BARCELLOS, Ana Paula de. **Neoconstitucionalismo, direitos fundamentais e controle das políticas públicas**. Rio de Janeiro: Revista de Direito Administrativo, n. 240, 2005, p.93.

²⁴⁵ *Idem*.

Outrossim, destaca-se que o processo de definição de políticas públicas de uma sociedade, “reflete os conflitos de interesses, os arranjos feitos nas esferas de poder que perpassam as instituições do Estado e da sociedade com um todo”.²⁴⁶

Tendo como finalidade constitucional maior a promoção da dignidade da pessoa humana e realização dos direitos fundamentais individuais e sociais, tal preceito maximizado tem caráter genérico, o que facilitaria seus desvios de interpretação, com a concretização progressiva e não imediata.

Assim, para parametrizarmos o controle de conformidade das políticas públicas, Ana Paula Barcellos também recorre à dogmática jurídica, para dar maior consistência conceitual e jurídica, estruturada em três vertentes: a identificação dos parâmetros de controle, a elaboração de sistema de controle e a garantia de acesso à informação.²⁴⁷

O primeiro parâmetro é lastrado no volume de recursos públicos disponíveis para serem aplicados nas políticas públicas concretizadoras dos direitos fundamentais, onde para o controle judicial, bastaria o quanto correspondem percentualmente na norma constitucional, considerando a arrecadação de tributos vinculados aos fins constitucionais indicados (contribuições sociais), acrescidos da disponibilidade financeira pela arrecadação de impostos.²⁴⁸

O segundo parâmetro buscaria o resultado final esperado da atuação estatal, identificando-se, pois, os bens jurídicos mínimos a serem alcançados na implementação de políticas públicas voltadas à dignidade da pessoa humana e dos direitos fundamentais sociais.²⁴⁹ Aqui, reside o controle de efetividade no atingimento das metas, um dos maiores desafios da seara de controle externo da atualidade.

Nesse sentido, Ana Paula Barcellos admite, por exemplo, que o Estado Constitucional Brasileiro se encontra obrigado em primeiro plano, a oferecer educação de ensino fundamental a toda população, sem qualquer ônus para quem dela frua.²⁵⁰

Contudo, em tese, enquanto não atinja os resultados plenos dessa política pública setorial, outras políticas públicas prioritárias sob a ótica política, não poderiam ser propostas.²⁵¹

²⁴⁶ HOLFLING, Eloísa de Mattos. **Estado e Políticas (Públicas) Sociais** (Artigo). Disponível em: <<http://www.scielo.br>> Acesso em: 23 fevereiro 2013.

²⁴⁷ BARCELLOS, Ana Paula de. **Neoconstitucionalismo, direitos fundamentais e controle das políticas públicas**. Rio de Janeiro: Revista de Direito Administrativo, n. 240, 2005, p.93.

²⁴⁸ *Ibidem*, p.96.

²⁴⁹ *Idem*.

²⁵⁰ Artigos 205 e 208, inciso I, ambos da Constituição da República de 1988.

²⁵¹ *Idem*.

Assim, como no exemplo, apresentando-se as metas a serem alcançadas pela política pública específica, o parâmetro de controle não apresenta maiores dificuldades, como temos na aplicação de percentuais mínimos da receita resultante de impostos no ensino e na saúde²⁵², desde que atingida a concretude dos mandamentos constitucionais.

Esse fundamento de controle perpassa pelo fundamento de legitimidade do próprio Estado Democrático de Direito, quando o administrador planeja a execução de uma política pública que já detinha previsibilidade e coercibilidade preconizadas em lei, visando concretizar um determinado direito já consagrado aos indivíduos (mínimo existencial).

Tudo isso, porque a Constituição fixa as metas que deverão ser alcançadas pelo Poder Público, deixando ao arbítrio do administrador os meios e o modo de sua execução.

Ana Paula Barcellos alerta por fim que, se trata de âmbito reservado à deliberação política, que não pode ser colonizada pelo direito:

Não significa que não haja espaço autônomo de deliberação majoritária acerca da definição das *políticas públicas* ou do destino a ser dado aos recursos disponíveis. Muito ao revés. Em um Estado Democrático, não se pode pretender que a Constituição invada o espaço da política em uma versão substancialista, radical e elitista, em que as decisões políticas são transferidas, do povo e de seus representantes, para os reis filósofos da atualidade: os juristas e operadores do direito em geral. A definição dos gastos públicos é, por certo, um momento típico da deliberação político-majoritária; salvo que essa deliberação não estará livre de alguns condicionantes jurídico-constitucionais.²⁵³ (grifos no original)

O que podemos buscar através do controle das ações estatais é a minoração das ações ineficazes e perdulárias do administrador público, na busca da implementação de um patamar mínimo de eficácia de suas políticas constitucionais setoriais (educação, saúde, assistência social, etc...), com a intervenção, se necessário for, das instituições judicantes (Poder Judiciário e Tribunal de Contas), para fazer sustar os atos exorbitantes ou de comprovada ineficácia, tornando-os anuláveis, na medida que se apresentem ilegais ou inconstitucionais.

Nesse sentido, sustenta Rogério Gesta Leal, que:

[...] não significa o abandono ou a renúncia das competências institucionais próprias ou específicas dos entes federados, mas pelo contrário, o resguardo de suas autonomias e independências político-administrativas, ratificando o postulado

²⁵² Cf. Artigos 212 e 198, §2º, respectivamente, ambos da Constituição da República de 1988.

²⁵³ BARCELLOS, Ana Paula de. **Neoconstitucionalismo, direitos fundamentais e controle das políticas públicas**. Rio de Janeiro: Revista de Direito Administrativo, n. 240, 2005, p.92.

fundacional que anima a idéia da República, a saber, a garantia de se criar um mecanismo de *check and balance* entre os Poderes estatais”.²⁵⁴ (grifos no original)

Já o terceiro e o último parâmetro de controle - o acesso à informação e transparência pública sobre os dispêndios estatais - está intrinsecamente ligado ao Controle Social, que impulsionado pelo princípio constitucional da publicidade, é eficaz mecanismo difuso de controle das ações estatais como um todo, e não somente das políticas públicas em si, pelo que veremos no capítulo seguinte.

²⁵⁴ LEAL, Rogério Gesta. **Controle da Administração Pública no Brasil: anotações críticas**. Belo Horizonte: A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional, ano 5, n. 20, abr.-jun. 2005, p.125.

3. PERSPECTIVAS DE CONTROLE DAS AÇÕES ESTATAIS E A REMODELAÇÃO DE ORGANISMOS CONSTITUCIONAIS COMO INSTRUMENTOS DE PROTEÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

3.1. O Controle Social e o Direito Tributário

3.1.1. Das Inter-relações entre o Direito e a Sociedade

O direito tributário sempre foi pensado sob o enfoque da relação obrigacional do cidadão-contribuinte com o Estado, a partir de uma lúdima relação impositiva, como ato de império. Nesse sentido é a gênese da expressão *Fisco*, proveniente do *defiscus*²⁵⁵, que era a cesta de junco com a qual eram arrecadados pelos romanos os impostos, particularmente dos povos conquistados.

Todavia, com a constitucionalização das relações tributárias, que entre nós foi iniciada com a Emenda n° 18 à Constituição da República de 1946, e as posteriores reformulações ocorridas com as Constituições da República de 1967 e 1988, a reflexão tributária começou a se orientar pela integração do direito tributário aos direitos fundamentais, pela promoção de mudanças que viessem a realizar o ideário da justiça fiscal.

A tributação, dentro do moderno Estado Democrático de Direito, afasta-se da visão meramente arrecadatória, e torna-se instrumento necessário para a execução dos princípios e objetivos da República Federativa do Brasil²⁵⁶, especialmente, a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades socioeconômicas.

É sob esse enfoque que surge o controle social das políticas públicas, do que se requer a participação efetiva da sociedade como mecanismo de democratização da democracia²⁵⁷, permitindo que os cidadãos não só participem indiretamente da formulação das políticas públicas, mas, também, fiscalizem a aplicação dos recursos públicos obtidos através das receitas arrecadadas pelos entes federados.

²⁵⁵ *En la antigua Roma, recibía el nombre de fiscus el tesoro personal del emperador, recaudado mediante el cobro de impuestos en las provincias imperiales. Fue instaurado durante la administración del Principado en el Imperio romano.* Fonte: *El Rincón Del Vago*. [on line] Disponível em: <http://html.rincondelvago.com/derecho-romano_13.html> Acesso em 08 fevereiro 2013.

²⁵⁶ Artigos 1° e 3°, da Constituição da República de 1988.

²⁵⁷ Cf. SANTOS, Boaventura de Sousa (Org.). **Democratizar a Democracia: os Caminhos da Democracia Participativa**. Coleção Reinventar a Emancipação Social, vol. 1. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2002, *in passim*.

Tais fatores somente são possíveis de ser pensados, se for cumprido o direito de acesso à informação ao cidadão, aliado à transparência pública governamental, ambos ainda em vias de implantação, apesar de já consagrados há tempos pela norma constitucional.²⁵⁸

Para Roberto Dromi, “o governo e o controle parece ser a fórmula orgânica da estrutura do poder: para que os que mandem não lhes falte o poder e para os que obedecem não lhes falte a liberdade, resguardada por controles idôneos que assegurem qualidade e eficácia”.²⁵⁹

Com fundamento em nossa história econômico-colonial, onde todas as riquezas aqui produzidas tinham como destino certo a grande metrópole portuguesa, é comum a visão social da tributação como algo a ser evitado a todo custo, numa verdadeira circunstância *lesa personae*.

A título de contextualização histórica, relembremos a experiência da Inconfidência Mineira - uma tentativa de insurreição abortada pelo governo português em 1789 -, cujo principal pretexto foi fixar altas taxas implementadas sobre a extração do ouro intitulada de derrama.

Após 220 anos, os brasileiros enxergam o Poder Público assim, como os insurgentes das Minas Gerais enxergavam o *Del Rey* (Estado): o expropriador; assim, fazem de tudo para se eximir do pagamento dos tributos.

Ocorre que, diferentemente dos dias de hoje, o dinheiro aqui arrecadado era gasto em terras lusitanas; já hoje, os tributos servem para o financiamento do próprio Estado nacional.

No sistema econômico capitalista existem poucas formas de obtenção de recursos no intuito de financiar as atividades estatais. Dentre elas, identificamos a tributação, a intervenção direta no exercício da atividade econômica, a emissão de moedas e a obtenção de empréstimos.

Se não quisermos um Estado intervencionista, endividado e afundado em crises econômicas, necessário se faz a conscientização da indispensável tributação do particular, pois sem esta não resta outra saída, senão a exploração direta de atividade econômica pelo próprio Estado, medida que refoge à sua finalidade constituinte, por vezes odiosa, mas também produtora de receitas públicas, quando executadas por gestores probos e capazes.

²⁵⁸ Artigo 37, *caput*, da Constituição da República de 1988.

²⁵⁹ *apud* FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. **Controle Social das Instituições Democráticas** (Artigo). Belo Horizonte: Int. Públ. – IP, ano 14, n. 73, maio/jun.2012, p.65.

Nesse contexto, a tributação torna-se imprescindível à existência de um país onde as atividades econômicas são, em regra, executadas pela iniciativa privada. Portanto, "a liberdade é razão e limite da tributação".²⁶⁰

Em outras palavras, como já afirmado, "os tributos são o preço da liberdade, no sentido de que se constituem no espaço aberto pelos direitos fundamentais e visam sua garantia".²⁶¹

Apresentam-se também como responsáveis pela manutenção do Estado, propiciando os serviços e a implementação das políticas públicas, cujo escopo é permitir ao Estado alcançar o bem comum.

Assim, necessário se faz o rompimento da dicotomia tributação/liberdade, de forma a possibilitar que o destino da arrecadação tributária seja a concretização dos imperativos constitucionais. Sem isto, continuaremos a vivenciar a postura da sonegação fiscal como um fato normal na (de)formação do cidadão brasileiro.

Nesse cenário, faz-se habitual o discurso legitimador da sonegação tributária, dentro da ideia isolada e já superada da teoria do benefício: ao pagar deve haver o retorno dos serviços públicos.

Como aduz Eduardo Moreira, a sonegação de tributos justifica-se por um processo de racionalização, processo este que acaba por fundamentar qualquer ilegalidade. A racionalização das ações humanas para o comportamento ilícito é responsável pelo processo de corrupção, onde as "pequenas condutas, como a sonegação de tributos, o uso indevido de influências e favorecimentos, estímulo de aquisição de produtos piratas, e a penetração dessas práticas ilegais faz-se com um discurso reacional de justificação".²⁶²

É certo que as políticas públicas voltadas à redução da miserabilidade social, ao acesso à educação e à saúde são ainda insuficientes. Contudo, não é pela postura do não-pagamento dos tributos, do cada um *per si*, que as distorções que afetam nossa sociedade acabarão resolutas.

A mudança de nossa realidade passa por uma postura ativa de todos os cidadãos na definição de prioridades e no controle dos gastos públicos, seja através de organizações

²⁶⁰ MOREIRA, Eduardo Ribeiro. **Neoconstitucionalismo: a invasão da Constituição**. São Paulo: Método, 2008, p.149.

²⁶¹ TORRES, Ricardo Lobo. **A constitucionalização do direito financeiro**. In: SARMENTO, Daniel. (Coord.). *A constitucionalização do direito*. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2007, p.982.

²⁶² MOREIRA, Eduardo Ribeiro. **Neoconstitucionalismo: a invasão da Constituição**. São Paulo: Método, 2008, p.139.

representativas da sociedade (conselhos, sindicatos, grupos de bairros) ou diretamente através da conduta individual ou coletiva cidadã de fiscalização dos atos dos gestores públicos.

Muito se discute sobre a elevada carga tributária brasileira, nos astronômicos valores arrecadados pela Receita Federal do Brasil, mas quase não se escutam vozes sobre a fiscalização do orçamento público.

Assim, a preocupação se circunscreve em torno das receitas tributárias, arrecadadas pelo Poder Público, deixando a *latere*, em quase esquecimento, a aplicação dos recursos (despesas), fonte de escoamento por vezes indevido.

Evidentemente essa realidade é muito perversa, pois, afinal de contas, a ausência de fiscalização é que abre espaço para as famosas “máfias da ambulância, das sanguessugas, dos gautamas, dos mensaleiros, dos rodoleiros, dos taturanas, dos cartões corporativos”²⁶³, entre tantas outras que dilapidam o patrimônio público.

Vislumbramos do Relatório do Resultado Primário do Governo Central²⁶⁴, elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional, que leva em conta as receitas e despesas primárias em relação ao Produto Interno Bruto – PIB anual, em pontos percentuais, o que se segue:

Tabela 2: Tabela de Receitas e Despesas Primárias em Relação ao PIB anual

1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
0,51%	2,13%	1,73%	1,69%	2,16%	2,28%	2,70%	2,60%	2,17%	2,23%	2,35%	1,31%	2,09%	2,25%

Fonte: Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br>> Acesso em: 15 setembro 2012.

Deste modo, depreende-se um superávit financeiro primário perene nos últimos quatorze anos, compreendidos pelos exercícios de 1998 a 2011, com ascendência dos ativos financeiros públicos.

3.1.2. Das Variadas Instâncias de Controle

A existência de órgãos de controle dos gastos públicos, como é o caso dos Tribunais de Contas, dos Ministérios Públicos Estadual, Federal e Especial junto aos Tribunais de Contas, a Controladoria Geral da União e dos Estados, considerados o volume de

²⁶³ Intitulação de operações policiais que combateram o desvio de recursos na administração pública da União e do Estado de Alagoas, dentre outros.

²⁶⁴ Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br>> Acesso em: 15 setembro 2012.

recursos arrecadados e o quantitativo de ordenadores de despesas da administração pública em geral, torna-se ainda incipiente, insuficiente e limitado, o que faz com que o Poder Executivo elabore as políticas públicas distante de um efetivo controle, que pode ser exercido difusamente pela sociedade, sua destinatária maior.

Deste modo, torna-se essencial que a coletividade participe do controle dos gastos públicos, monitorando as ações governamentais e exigindo o uso correto dos recursos arrecadados.

Nesse sentido, leciona Rogério Leal²⁶⁵, *verbis*:

[...] o controle de exercício do sufrágio como ato isolado de participação política tem se confundido com a delegação incondicionada de mandatos (poder) e agentes públicos por tempo certo e determinado, comodamente transferindo a estes todas as responsabilidades e liberdades à solução das mazelas sociais. Em verdade, a sociedade civil tem tido no voto, no envolver dos tempos democráticos, um dos únicos momentos espacial e temporal de vinculação e relação com a Administração Pública, após o que se ausenta do espaço público para que os donos do poder possam desempenhar seus papéis.

Tais atos são mecanismos importantes no fortalecimento da cidadania, que, infelizmente, em nosso país, acaba sendo confundida com o mero exercício do direito ao voto, de quatro em quatro anos, sem a plenitude de seu exercício, do controle social efetivo, o que Carrazza²⁶⁶ intitula como uma verdadeira democracia de fachada.

3.1.3. Do Controle Social, seus Mecanismos e a Eficácia.

Diversos mecanismos de participação direta da comunidade na gestão das políticas públicas vêm sendo implementados no Brasil: o orçamento participativo²⁶⁷; a criação de conselhos²⁶⁸ municipais e estaduais de educação, alimentação escolar, saúde, assistência

²⁶⁵ LEAL, Rogério Gesta. **O controle jurisdicional de políticas públicas no Brasil: possibilidades materiais.** In: SARLET, Ingo. (Org.) **Jurisdição constitucional e direitos fundamentais.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p.162.

²⁶⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 24ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p.67.

²⁶⁷ Artigos 163 a 169, da Constituição da República de 1988. Cf. SÁNCHEZ, Félix R. **Orçamento participativo – teoria e prática.** São Paulo: Editora Cortez, 2002. Conceitualmente, José Afonso da Silva, ensina que “Orçamento é o processo e o conjunto integrado de documentos pelos quais se elaboram, se expressam, se aprovam, se executam e se avaliam os planos e programas de obras, serviços e encargos governamentais, com estimativa de receita e fixação das despesas de cada exercício financeiro”. SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo.** 23ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2004, p.718.

²⁶⁸ Órgãos colegiados de composição e representação plúrima, cujas deliberações possuem caráter consultivo, e às vezes, resolutivo, a depender dos seus estatutos constitutivos.

social, segurança pública; o plebiscito²⁶⁹; o referendo²⁷⁰ e; a iniciativa popular legislativa²⁷¹; todos estes são mecanismos eficazes no exercício da cultura de cidadania exercida pela sociedade.

Assim sendo, como instrumento de participação direta do povo, decorre o controle social nos processos de planejamento, acompanhamento, monitoramento e avaliação das ações de gestão e execução das políticas e programas públicos. Trata-se de uma ação conjunta entre Estado e a sociedade, em que o eixo central é o compartilhamento de responsabilidades.

Lado outro, nossa democracia é eminentemente representativa, perpassando, em dimensão global, numa flagrante crise acerca da atuação dos representantes políticos. Sobre o tema, escreve Meirelles Teixeira:

Desse modo, para assegurar o princípio democrático é que as Constituições modernas incorporaram institutos de democracia direta ou participativa (referendo, plebiscito, iniciativa popular, ação popular, direito de petição), pois quase ninguém, com lucidez, atualmente, é capaz de afirmar que na democracia representativa a nação é efetivamente representada por seus mandatários, sendo comum o completo desvirtuamento do conceito de mandato, ou seja, delegação de poderes baseado na fidelidade, na lealdade.²⁷²

O controle social pressupõe alterações profundas na edificação de uma sociedade democrática, especialmente nas relações jurídicas depreendidas entre o Estado e o cidadão, os quais deixam de ser vistos como oponentes e se transformam em partícipes no processo de definição, implementação e de avaliação de políticas públicas.

Para Hegel, se o Estado não construir uma sociedade civil que o integre, não existe povo, ora, se não existe povo, não existe o Estado.²⁷³

Bonavides alertando para o baixo grau de incidência de legitimidade participativa, aduz uma farsa do sistema democrático vigente, decorrente da dissociação do povo e suas

²⁶⁹ Consulta popular prévia, de deliberação legislativa ainda não apreciada.

²⁷⁰ Consulta popular póstuma, de deliberação legislativa e executiva já aprovada, dependendo a sua vigência, da aquiescência popular.

²⁷¹ Cf. Artigo 14, da Constituição da República de 1988. Um dos grandes exemplos atuais de participação popular no processo legislativo, nos moldes do artigo 61, parágrafo 2º, da Constituição da República de 1988, foi a apresentação do projeto de Lei da Ficha Limpa, que culminou com a deliberação legislativa e executiva da Lei Complementar Federal n. 135, de 04 de junho de 2010, trazendo inúmeros vetores de candidatura a mandatos eletivos, por fundamentos de proibidade na administração pública, tornando mal gestores públicos gravados de inelegibilidade pelo tempo que o instrumento legal dispôs, a depender da hipótese de incidência concreta às hipóteses elencadas.

²⁷² *apud* GARCIA, Maria. **Os poderes do mandato e o recall**. Revista dos Tribunais: São Paulo, Ano 13, jan./mar., 2005, p.3.

²⁷³ *apud* FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. **Controle Social das Instituições Democráticas** (Artigo). Belo Horizonte: Int. Públ. – IP, ano 14, n. 73, maio/jun.2012, p.64.

instituições governamentais, trazendo à baila a concepção de que “ninguém sabe responder quem é o povo”.²⁷⁴

Nesta forma de organização “em que o ente político é objeto e não sujeito, e se viu privado pela extorsão política, das titularidades de suas faculdades soberanas”.²⁷⁵

Em se falando em controle social, não quer se compartimentar o poder de potestade deferido ao Estado, acabando por demandar uma desoneração das políticas públicas somente a ele impingidas, pois como bem anotam Neiva Oliveira & Avelino Oliveira:

[...] a falta de comprometimento do Estado com as políticas que são de sua competência e a conseqüente devolução à sociedade civil das atribuições que esta lhe outorgou nada tem a ver, então, com a vontade política deste mesmo Estado de delegar poderes decisórios à sociedade civil em questões relativas a programas, recursos, etc.²⁷⁶

Bem verdade, que a nova legitimidade perpassa por instrumentos de concretização. A própria Constituição da República já estimula tal integração, seja através da obrigatoriedade da transparência pública das contas governamentais²⁷⁷, seja do direito fundamental de acesso à informação²⁷⁸, seja através da institucionalização do direito de petição do cidadão, a fim de que possa denunciar irregularidades²⁷⁹.

Todavia, tais instrumentos somente serão eficazes se decorrerem de uma verdadeira mobilização da sociedade, na qual se assuma a tarefa de participar ativamente na construção de uma nova nação, menos desigual socioeconomicamente, menos injusta, menos pobre, com maior controle de atos dos gestores públicos.

Mas qual o motivo de nosso atual conformismo ou indiferença?

Talvez a formação histórica, talvez o comodismo do regime de liberdades solidificado, talvez o olhar incrédulo das instituições, talvez o olhar de desconfiança depositado nos representantes, que numa retórica redundante e promessas infundadas, nada se volem em concreto quando se investem no poder político mandatário, numa inversão de

²⁷⁴ BONAVIDES, Paulo. **Teoria constitucional da democracia participativa**. São Paulo: Malheiros, 2001, p.26.

²⁷⁵ *Idem*.

²⁷⁶ OLIVEIRA, Neiva Afonso; OLIVEIRA, Avelino da Rosa. **Controle social e participação política: desafios de ontem à filosofia da educação (política) de hoje**. In: UFRGS, GT-17, Filosofia da Educação, p.28.

²⁷⁷ Através da criação dos portais das transparências de receitas e despesas públicas e das transferências voluntárias e obrigatórias aos entes que compõem a federação. No âmbito da União *ex vi* <www.tesouro.fazenda.gov.br> e <www.portaldatransparência.com.br>.

²⁷⁸ Artigo 5º, inciso XXXIII, da Constituição da República de 1988, que fora regulado recentemente pela Lei Federal n. 12.527, de 18 de novembro de 2011 (Lei de acesso à informação e transparência pública).

²⁷⁹ Artigo 5º, inciso XXXIV, alínea *a*, da Constituição da República de 1988, onde resta assegurado a todos, independentemente do pagamento de taxas, o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder.

papéis ideológicos, onde não existe mais a esquerda ou a direita partidárias, pois se revezam no poder e transmutam seus discursos a depender da posição que ocupam, por critérios de mera conveniência de uma minoria (grupos partidários).

Pode-se imaginar a concretude do princípio democrático, não só quando se permite a participação direta do administrado na formação dos impulsos administrativos, mas também, na sua efetividade e realização dotada de completude.²⁸⁰

Para *Parson* o controle social é um sistema complexo de mecanismos não planejados e inconscientes, que servem para contrapor tendências desviantes, isto é, “desviante é termo geralmente definido em função de normas, que por sua vez, são padrões predominantes de comportamento e pensamento. Declarar desviante o que não coincide com o padrão predominante é negar a priori legitimidade e comportamentos de seus agentes”.²⁸¹

A própria Carta da República cria momentos de participação democrática direta específica, além do já conhecido direito de voto e elegibilidade, com a participação dos trabalhadores e empregados nos órgãos colegiados de interesse próprio²⁸², com a eleição de representantes diretos junto aos trabalhadores para promover-lhes entendimento com os empregadores²⁸³, na cooperação das associações representativas no planejamento municipal²⁸⁴, ao estabelecer o caráter democrático da gestão administrativa da seguridade social²⁸⁵, instituindo a colaboração para preservação do patrimônio cultural brasileiro²⁸⁶, dentre outros.

Dentro desse contexto, temos as audiências públicas que exercitam o princípio da legitimidade, igualdade, impessoalidade e publicidade, decorrendo um duplo papel informativo, pois se de um lado propiciam ao público alvo a oportunidade de obter uma informação, lado outro, levam à administração a tomar ciência dos interesses dos envolvidos no objeto de discussão, podendo auferir a repercussão sobre o plano ou projeto que deu ensejo a sua convocação.²⁸⁷

Podemos ainda ressaltar a ouvidoria (*ombudsman*) como forte instrumento de participação e controle social, em especial atenção ao que preconiza a participação do usuário

²⁸⁰ Cf. FERRAZ, Sergio; DALLARI, Adilson. **Processo Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2003, p.21-22.

²⁸¹ *apud* FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. **Controle Social das Instituições Democráticas** (Artigo). Int. Públ. – IP, Belo Horizonte, ano 14, n. 73, maio/jun.2012, p.68.

²⁸² Artigo 10, da Constituição da República de 1988.

²⁸³ *Idem*.

²⁸⁴ Artigo 29, inciso X, da Constituição da República de 1988.

²⁸⁵ Artigo 194, Parágrafo único, inciso VII, da Constituição da República de 1988.

²⁸⁶ Artigo 216, Parágrafo 1º, da Constituição da República de 1988.

²⁸⁷ ANTUNES, Paulo Bessa. **Direito ambiental**. 4ª ed. São Paulo: Lumen Juris, 2000, p.239.

de serviços públicos na administração pública ou indireta, com acesso à informação e direito de representação contra atos irregulares verificados.²⁸⁸

Denote-se ainda a natureza jurídica das Agências Reguladoras e Executivas Governamentais, que possuem o condão de controle de eficácia operacional de serviços públicos, agregada à necessidade de se alcançar determinadas metas, que incluem a abertura de canais de comunicação entre usuários e prestadores.²⁸⁹

De fato, para se minorar a injustiça social, em prol da melhoria do sistema democrático, o importante é a repactuação de uma cultura social de corresponsabilidades, atuante, cidadã, participativa do processo político institucional e dos governos, de caráter integrativo, sem lugar para a omissão, indiferenças, descréditos, pessimismo ou desonerações políticas.

A insensibilidade das intempéries alheias, em que a fome, a ausência de moradia e a miserabilidade social batem à porta dos menos favorecidos, faz ressoar críticas desvalidas de caráter construtivo, quando nos deparamos com programas públicos de distribuição de renda, como algo natural e irreversível.

Esse sim é o preço da construção de um Estado Social, em que a solidariedade ressalta frequentemente aos olhos, de maneira transitória, conquanto sirva de instrumento temporário minorante da terrível realidade da desigualdade social em que vivemos.

E a postura de bom pagador de impostos, por si só, não é excludente de corresponsabilidades sociais, nem tampouco mecanismo de desoneração psicológica do cumprimento de deveres. Em síntese, não basta cumprir o dever legal de pagar o tributo e após, reclamar.

Há necessidade de uma conduta pró-ativa: no simples ato de exigir a nota fiscal, denunciar as irregularidades que tiver conhecimento, fiscalizar o cumprimento das políticas públicas, exercer o direito de sufrágio universal - votando e sendo votado -, cobrar do Legislativo e do Ministério Público às ações de combate à corrupção e às explicações acerca da fiscalização da probidade no erário público, denunciando inclusive, os agentes políticos inertes.

Um critério positivo de controle social que vem sendo ampliado a cada ano, é o que envolve o Orçamento Participativo, acima retratado. A participação popular na elaboração do orçamento municipal de inúmeras cidades vem demonstrando ser uma fonte muito mais

²⁸⁸ Artigo 37, § 3º, incisos I, II e III, da Constituição da República de 1988.

²⁸⁹ AGUILLAR, Fernando Herren. **Controle social de serviços públicos**. São Paulo: Max Limonad, 1999, p.253.

democrática em decidir sobre a aplicação dos recursos públicos que serão arrecadados, do que se buscar posteriores responsabilizações. Trocam-se informações, experiências e inauguram-se debates abertos, francos e transparentes, sintetizando-se as necessidades prementes com maior amplitude na busca das políticas públicas corretas e eficazes.

O Orçamento Participativo é instrumento de democracia direta ou participativa que possibilita à sociedade influenciar no processo de fixação de despesas públicas, no qual o cidadão torna-se responsável pelo acompanhamento da elaboração do orçamento público e, conseqüentemente, da aplicação dos gastos que estejam previstos.²⁹⁰

Embora a metodologia utilizada seja diferente nos municípios que institucionalizaram o Orçamento Participativo, podemos apontar como atos comuns a realização de assembleias abertas em bairros ou distritos, com periódicas etapas de negociação direta com o governo.

Normalmente são eleitos delegados que representarão um tema ou território nas negociações com o governo, que ficam responsáveis pelo diálogo com os representantes do município sobre execução das obras e prioridades previstas no orçamento aprovado através da participação popular.

O que ressalta desta experiência é que a participação popular permite incluir no orçamento público as demandas prioritárias na visão da própria população, discutindo os problemas urbanos que mais afetam seu cotidiano, decidindo o que deve ser feito para sanar estes problemas, e mais, sua participação exala decisão, não tendo mero caráter consultivo.

Importante ressaltar que o fomento ao controle social dos gastos públicos, longe de ser contrário aos interesses do Estado e da administração pública, contribui para a própria persecução de seus interesses tributários, pois a efetividade desse sistema e a redução da sonegação fiscal apenas se concretizarão com procedimentos que visem à sensibilização da função socioeconômica do tributo, como mecanismo de redistribuição de renda e minoração das desigualdades sociais.

A participação direta da sociedade possibilita o rompimento da dicotomia entre a seara pública e privada, tudo isso sem desonerações mútuas, possibilitando a inserção do controle do patrimônio público dentro da perspectiva do patrimônio de todos e, em pleno exercício do direito e dever fundamental da cidadania, erigido como fundamento republicano em nossa norma constitucional.²⁹¹

²⁹⁰ Cf. SÁNCHEZ, Félix R. **Orçamento participativo – teoria e prática**. São Paulo: Editora Cortez, 2002, *in passim*.

²⁹¹ Artigo 1º, inciso II, da Constituição da República de 1988.

3.2. O Controle Externo Estatal e de Políticas Públicas

3.2.1. O Ministério Público junto ao Tribunal de Contas: uma neófito instituição de controle estatal

Para entendimento do neófito órgão de envergadura constitucional denominado Ministério Público de Contas²⁹², *mister* se faz nortear premissas de compreensão do modelo jurídico-constitucional tendo por escopo a interpretação sistemática no âmbito da Constituição da República.

Na visão de Juarez Freitas²⁹³, a interpretação sistemática da Constituição tem que promover a maior sinergia possível do Estado, num todo, respeitado o princípio da deferência e reforçada a autonomia das carreiras de Estado como consectário lógico do cumprimento dos objetivos fundamentais de nossa nação.²⁹⁴

Nesse sentido, aduz que “a boa interpretação sistemática constitucional precisa buscar a maior otimização possível do discurso normativo. Quer dizer, ao intérprete cumpre guardar vínculo com a efetividade, no mundo real, das finalidades da Carta”.²⁹⁵

Assim, o alcance sistemático do artigo 130 da Constituição da República de 1988, que faz alusão expressa aos membros do Ministério Público junto aos Tribunais de Contas, faz aplicar-lhes, expressamente, as disposições da Seção intitulada “Do Ministério Público”, pertinentes a direitos, vedações e formas de investidura, traçando liames incontornáveis com a independência funcional, preconizada no artigo 127, parágrafos 1º e 2º, da Constituição da República de 1988.

A independência funcional como garantia do exercício de qualquer atividade estatal, demanda-lhe não subordinação, em especial aos Tribunais de Contas dos Estados e da União onde atuam junto, seja por autonomia, seja por independência funcional.²⁹⁶

Ainda, na visão de Freitas, por outras palavras:

[...] da exegese sistemática do art. 130 da CF, em sinapse com todo sistema constitucional, resulta que, insofismavelmente e sem prejuízo da especialidade “*ratione materiae*” do Ministério Público de Contas, seria lesivo às hermenêuticas

²⁹² Cf. artigo 130, da Constituição da República de 1988.

²⁹³ FREITAS, Juarez. **Ministério Público de Contas: Parquet Especial, Autonomia e o princípio irrenunciável e indisponível da independência funcional** (Parecer). Porto Alegre, 2009, p.6.

²⁹⁴ Cf. Artigo 3º, da Constituição Federal de 1988.

²⁹⁵ *Ibidem*, p.7.

²⁹⁶ SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à constituição**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p.604.

citadas qualquer intelecção restritiva do alcance e do significado desse dispositivo constitucional que confere direitos.²⁹⁷

De sorte, que não se admite que sejam afastados os dispositivos atinentes ao Ministério Público, visto que, sem tautologia, o Ministério Público “junto” – não atrelado, inerente, subordinado, mas ligado com autonomia e independência – aos Tribunais de Contas, possui competências e atribuições especializadas, não deixando de se afastar do regime autêntico dos órgãos do Ministério Público previsto constitucionalmente²⁹⁸, com traços irrenunciáveis, indelegáveis e característicos de carreira autônoma típica de Estado, cuja autonomia jamais implica atitude antagonista ou insular.²⁹⁹

Aplicam-se, pois, com plenitude, as garantias dispostas no artigo 128, §5º, inciso I, da Constituição da República de 1988, no que concerne à vitaliciedade, inamovibilidade e da irredutibilidade de subsídios.

Em contrapartida e sem exceções, aplicam-se as vedações averbadas no inciso II do mesmo edito, inclusive, restando impedidos seus membros em exercer a advocacia perante o Tribunal que se afastou, antes de decorridos três anos.³⁰⁰

Essa mesma intelecção foi o fundamento do voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio, no julgamento da ADI 789³⁰¹, dando ensejo à atuação autônoma, desembaraçada e independente do *Parquet* Especial.

Sem embargo, mesma intelecção ocorreu no julgamento da ADI 328-3, da Relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, que assim proferiu o seu voto: “O Plenário do Supremo Tribunal Federal, de seu turno, firmou entendimento no sentido de que tais dispositivos, aplicáveis também aos Tribunais de Contas dos Estados, destinam-se a assegurar que os membros desse Parquet especial possam atuar com plena autonomia”.³⁰²

E assim, dando consecução de sua exegese, o eminente Ministro Ricardo Lewandowski, reconheceu ainda: “Essa garantia é reforçada pela previsão de que integrem um órgão dotado de estrutura própria, que não se confunde com as de outras carreiras do serviço público”.³⁰³

²⁹⁷ FREITAS, Juarez. **Ministério Público de Contas: Parquet Especial, Autonomia e o princípio irrenunciável e indisponível da independência funcional** (Parecer). Porto Alegre, 2009, p.12.

²⁹⁸ Artigo 128, da Constituição da República de 1988.

²⁹⁹ ROCHA, João Carlos de Almeida. **Ministério Público da União: Um Balanço. Ministério Público e a Ordem Social Justa**. Flávio Paixão *et al* (Coord.). Del Rey e ANPR: 2003, p.116.

³⁰⁰ Artigo 128, § 6º, da Constituição da República de 1988.

³⁰¹ Julgamento proferido pelo Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 789. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 15 setembro 2012.

³⁰² Julgamento proferido pelo Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 328-3/SC. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 15 setembro 2012.

³⁰³ *Idem*.

Em que pese a autonomia não se subsumir a autonomia do Ministério Público Comum³⁰⁴, esta advém da natureza jurídica própria institucional do neófito órgão especial, tendo como *mister*, a idêntica guarda - no estrito âmbito de suas atribuições e competências - da ordem jurídica do Estado Constitucional, considerado um *plus* – defesa do erário público -, denotando assim, o porquê de sua especialidade.

Como bem assinala *Checker*³⁰⁵, “do simples fato de o Ministério Público não constar expressamente do rol do inciso I, do art. 128 [...] não se pode retirar-lhe a natureza de uma especialização do Ministério Público da União ou Estadual e, ainda, de possuir as finalidades dispostas no art. 127 [...]”.

Assim, o controle externo de legalidade dos atos dos gestores públicos passam a ser fiscalizados tanto pelo Ministério Público Estadual e Federal, assim como pelo Ministério Público de Contas, cuja especialidade se ressalta na guarda das Constituições, das leis e da preservação da ordem pública na seara de contas, tornando-se mais um aliado em sede de fiscal de lei, indispensável na verificação da probidade e da boa gestão do erário, em especial, na implementação de políticas públicas.

Estamos diante, a *latere* de dúvidas, de um novo órgão de controle de contas, dotado de autonomia e independência funcionais, com atuação na promoção do bem-estar da coletividade e na defesa da ordem jurídica, isto é, de natureza especializada na defesa do erário, com atuação perante às Cortes de Contas dos Estados e da União, preservadas às mesmas garantias, vedações, benefícios, vantagens e atribuições do Ministério Público Comum, sem excluir-lhe do mesmo objeto de atuação funcional.

3.2.2. O novo Tribunal de Contas: Órgão Protetor dos Direitos Fundamentais

O Tribunal de Contas é organismo de instituição constitucional própria, essencial ao desenvolvimento do processo de consolidação da democracia em nosso País, sendo responsável pela garantia da probidade na administração e zelo à *res publica*.

Na lição de Bobbio, no Estado de Direito “que é aquele próprio da doutrina liberal, são parte integrante todos os mecanismos constitucionais que impedem ou

³⁰⁴ Artigo 127, da Constituição da República de 1988.

³⁰⁵ CHEKER, Monique. **Ministério Público junto ao Tribunal de Contas**. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p.127.

obstaculizam o exercício arbitrário e ilegítimo do poder e impedem ou desencorajam o abuso ou exercício ilegal do poder”.³⁰⁶

A Constituição da República de 1988 atribuiu às Cortes de Contas competências de caráter multifacetário com objetivos precípuos³⁰⁷, no exercício da fiscalização do erário público, com apontamento das irregularidades de contas e atos de gestão ilegítimos, impondo sanções pecuniárias pelas ilegalidades e abuso de poder; além disso, poderá o órgão de contas condenar o mau gestor público ao ressarcimento de danos causados ao erário, tendo natureza de “órgão especial de destaque constitucional”.³⁰⁸

Assim, o texto constitucional lhe defere natureza jurídica “*sui generis*, posto de permeio entre os poderes políticos da Nação, o Legislativo e o Executivo, sem sujeição, porém, a qualquer deles”.³⁰⁹

Tem em suas competências uma forma mais apurada que se sobreleva às demais formas de controle por ele exercidas, fazendo-se *sub* jugo da legalidade, economicidade e legitimidade dos atos praticados por seus jurisdicionados.

A atividade de auxílio ao Poder Legislativo, que lhe é peculiar, não deve ser vista como subordinação hierárquica ou administrativa, porquanto a norma constitucional lhe defere também autonomia administrativa e financeira, sendo detentor de orçamento próprio.³¹⁰

Tem ainda, em suas estruturas próprias, corpos técnicos dotados de *expertise* multidisciplinar, com qualificação para o auxílio no desempenho do controle externo da atividade estatal nas mais diversas searas de fiscalização especializadas - contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial – em face daqueles que de qualquer forma assumam a qualidade de gestores públicos ou ordenadores de despesas.

Deste modo, as competências dos Tribunais de Contas se potencializam nas funções administrativas de fiscalização e atividade jurisdicional especial no julgamento das contas dos responsáveis pela guarda e gestão de dinheiros públicos: os ordenadores de despesas a qualquer título.

³⁰⁶ BOBBIO, Norberto. **Liberalismo e Democracia**. 6ª ed. São Paulo: Brasiliense, 1998, p.19.

³⁰⁷ Artigos 71 e 75, da Constituição da República de 1988.

³⁰⁸ PARDINI, Frederico. **Tribunal de Contas da União: órgão de destaque constitucional**. Tese (Doutorado em Direito), Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte: UFMG, 1997, p.159.

³⁰⁹ CASTRO NUNES, José de. **Teoria e prática do Poder Judiciário**. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1943, p.25.

³¹⁰ Artigo 73, da Constituição da República de 1988.

A competência jurisdicional que decorre das normas constitucionais é questão caracterizada como contraponto doutrinário, apesar de expressa menção no texto constituinte.

Gualazzi afirma a inexistência de tal competência jurisdicional ao fundamentar que, “uníssimo com José Cretella Júnior, [...] a jurisdição, *stricto sensu*, em termos científicos, é exercida exclusivamente pelo Poder Judiciário, que detém, no Brasil, o monopólio da competência constitucional de aplicar o Direito contenciosamente, a casos concretos”.³¹¹

Assim, sob o aspecto jurídico, não há como se conceber que o Tribunal de Contas tenha natureza jurídica de órgão jurisdicional imanente ao Poder Judiciário, pois não há na interpretação sistemática nenhum mecanismo capaz de causar-lhes liame, demandando ausência de precisão explícita na organização deste poder.³¹²

Daí entender que as Cortes de Contas exercem função jurisdicional administrativa especial. Sob esse prisma, Konrad Hesse, vislumbra que legislar e executar se entrelaçam, sendo a jurisdição a mais peculiar das funções do Estado. Esta não se distingue das demais funções do Estado, pelo fato de aplicar o direito no caso concreto, em maior ou menor grau, posto que idêntico o olhar da legalidade a todas as esferas da administração pública; nem tampouco se distingue pelo fato de solucionar litígios, mas pela especificidade de se encontrar abstraída de questões políticas, pela independência e definitividade de seus provimentos.³¹³

Ainda para Hesse, a jurisdição se particulariza pelo papel que desempenha na “tarefa de decisão autoritária e, com isso, obrigatória, independentizada, em casos de direito contestado ou violado em um procedimento especial, ela serve exclusivamente à conservação e, com essa, à concretização e aperfeiçoamento do direito”.³¹⁴

Entende-se deste modo, que a jurisdição constitucional serve para a própria conservação de seus comandos fundamentais, inafastáveis e indissociáveis.

Fato é que a especialidade jurisdicional em nosso ordenamento constitucional é exercida pelos Tribunais de Contas no que tange ao julgamento exclusivo das contas públicas, exercendo o controle de atos e políticas públicas de seus jurisdicionados.³¹⁵

³¹¹ GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho. **Regime Jurídico dos Tribunais de Contas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992, p.186.

³¹² Artigo 92, da Constituição da República de 1988.

³¹³ HESSE, Konrad. **Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha**. Trad. Luiz Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998, p.411.

³¹⁴ *Idem*.

³¹⁵ JAYME, Fernando G. **Tribunal Constitucional: exigência democrática**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p.66.

Seabra Fagundes descreveu que a atribuição do Tribunal de Contas para julgar contas públicas, investe-o, “no parcial exercício da função judicante. O seu pronunciamento, embora restrito em amplitude, porque limitado ao aspecto contábil (o criminal fica à Justiça comum) é conclusivo. Os órgãos do Poder Judiciário carecem de jurisdição para reexaminá-lo”.³¹⁶

Nesse ponto, temos a possibilidade de um provimento jurisdicional meritório que ganha *status* de imutabilidade (coisa julgada material), pois nem mesmo o Poder Judiciário poderá revê-lo, exceto acerca dos aspectos de legalidade que revistam a decisão, isto é, observância ao devido processo legal formal e material antecedentes ao seu proferimento.

Já para Pontes de Miranda, “julgar as contas está claríssimo no texto constitucional. Não havemos de interpretar que o Tribunal de Contas julgue e outro juiz rejulgue depois”.³¹⁷

Para Castro Nunes, acerca da jurisdição das Cortes de Contas:

A jurisdição de contas é juízo constitucional da contas. A função é privativa do Tribunal instituído pela Constituição para julgar as contas dos responsáveis por dinheiros ou bens públicos. O Judiciário não tem função no exame de tais contas, não tem autoridade para as rever, para apurar o alcance dos responsáveis, para os liberar. Essa função é “própria e privativa” do Tribunal de Contas.³¹⁸

Na seara jurisprudencial, o Pretório Excelso no julgamento do Recurso Extraordinário (REx) n. 132.747, pacificou o entendimento jurisprudencial, senão vejamos *verbis*:

Nota-se mediante leitura dos incisos I e II do artigo 71 em comento, a existência de tratamento diferenciado, consideradas as contas do Chefe do Poder Executivo da União e dos administradores em geral. Dá-se, sob tal ângulo, nítida dualidade de competência, ante a atuação do Tribunal de Contas. Este aprecia as contas prestadas pelo Presidente da República e, em relação a elas, limita-se a exarar parecer, não chegando, portanto, a emitir julgamento. Já em relação às 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 às contas daqueles que deram causa à perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário, a atuação do Tribunal

³¹⁶ SEABRA FAGUNDES, Miguel. **O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p.142.

³¹⁷ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários à Constituição de 1946**. Rio de Janeiro: Henrique Cahen Editor, 1947, p.95.

³¹⁸ CASTRO NUNES, José de. **Teoria e prática do Poder Judiciário**. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1943, p.31.

de Contas não se faz apenas no campo opinativo. *Extravasa-o, para alcançar o do julgamento*. Isto está evidenciado não só pelo emprego, nos dois incisos, de verbos distintos – a apreciar e julgar – como também pelo desdobramento da matéria, explicitando-se, quanto às contas do Presidente da República, que o exame se faz “mediante parecer prévio” a ser admitido como exsurge com clareza solar, pelo Tribunal de Contas.³¹⁹ (grifos no original)

De todo exposto, superada a discussão acerca da natureza jurídica da atividade jurisdicional do controle de contas, os Egrégios Tribunais emergem como função essencial de controle dos atos administrativos e políticas públicas em geral, indispensáveis ao regime democrático, para preservação das leis e das Constituições, agregando-se ao sistema de controle estatal social e institucional existentes, voltados à preservação da probidade e zelo na administração pública.

Postaremo-nos agora a uma das várias formas de controle procedimental exercido pela tutela jurisdicional das Cortes de Contas em espécie: a medida cautelar de sustação de atos administrativos eivados de ilegalidade.

3.3. Do Controle Jurisdicional Especial: os Procedimentos Cautelares perante as Cortes de Contas

3.3.1. Dos Procedimentos Cautelares nas Cortes de Contas de Minas Gerais e Alagoas.

A medida cautelar tem por finalidade assegurar o resultado efetivo e real dos processos cognitivo e executivo. Trata-se de medida de urgência de natureza instrumental, objetivando, segundo a doutrina dominante, proteger a atividade jurisdicional. A urgência é elemento constante do processo cautelar, mesmo porque as questões meritorias ínsitas são o *periculum in mora* (perigo na demora), ao lado do *fumus boni juris* (fumaça do bom direito).

Para Theodoro Júnior, “a ação cautelar é puramente instrumental e não cuida da lide, a sentença nela proferida nunca é de mérito, e, conseqüentemente, não faz coisa julgada, no sentido técnico”.³²⁰

Nos ensinamentos de Cintra, Grinover e Dinamarco, temos que:

³¹⁹ Julgamento proferido pelo Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal do Recurso Extraordinário (REx) n. 132.747, sob relatoria do Ministro Marco Aurélio, que reconheceu a função jurisdicional dos Tribunais de Contas.

³²⁰ THEODORO Jr., Humberto. **Processo cautelar**. 5ª ed. São Paulo: Editora Universitária de Direito, 1983, p.156.

A atividade cautelar foi preordenada para evitar que o dano oriundo da inobservância do direito fosse agravado pelo inevitável retardamento do remédio jurisdicional (*periculum in mora*). O provimento cautelar funda-se antecipadamente na hipótese de um futuro provimento jurisdicional favorável ao autor (*fumus boni iuris*).³²¹

Ocorre que, em algumas situações de dano, a necessidade de um provimento célere e urgente é tamanha, ainda que parcial e meramente sustativo, em face da possibilidade de grave lesão ao direito que se pretende tutelar, *in casu* o erário público ou o direito alheio, que a própria legislação autoriza o aparente sacrifício do princípio do contraditório e da ampla defesa, permitindo-se a concessão de cautelas legais *ex officio* e de tutelas cautelares *sine audita altera pars*.³²²

Na doutrina de Jardim, o processo cautelar ou as medidas cautelares têm as seguintes características:

[...] a *acessoriedade*, tendo em vista que os provimentos cautelares estão sempre vinculados a um processo principal; a *preventividade*, ou seja, tem por objetivo prevenir a ocorrência de danos enquanto não findo o processo principal; a instrumentalidade hipotética, porque a tutela cautelar pode incidir sem que seu beneficiário seja o vencedor do litígio; e, finalmente, a *provisoriedade*, pois sua manutenção depende da permanência dos motivos que a ensejaram.³²³ (grifos no original)

Observe-se que tal proceder, como já referido, objetiva salvaguardar a utilidade da atuação do Estado quando da resolução da lide propriamente dita, no caso, através das Cortes de Contas e em sede de sua jurisdição administrativo-constitucional própria, em face de atos ilegais ou ilegítimos dos gestores públicos.

Assim, precedidos os fundamentos antepostos, impor-se-á também a concessão *in limine litis* da cautela perseguida, visando à comprovação de que o ente, após citado, não torne ineficaz a medida, em especial para salvaguardar a segurança jurídica no tocante a manter indene de turbação o erário público e o direito de terceiro, que incluem os direitos sociais.

A Lei Orgânica do Egrégio Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais preconiza no Título IV, do Capítulo II, as hipóteses de medidas cautelares para preservação de direitos e do erário. Vejamos *in verbis*:

³²¹ CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; DINAMARCO, Cândido Rangel & GRINOVER, Ada Pellegrini. **Teoria Geral do Processo**. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p.280.

³²² Cf. art. 797 e 804 da Lei Federal n. 5.869 de 11 de janeiro de 1973. **Código de Processo Civil Brasileiro**.

³²³ JARDIM, Afrânio Silva. **Direito Processual Penal**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p.246.

Art. 95. No início ou no curso de qualquer apuração, havendo fundado receio de grave lesão ao erário ou a direito alheio ou de risco de ineficácia da decisão de mérito, o Tribunal poderá, de ofício ou mediante provocação, determinar medidas cautelares.

§ 1º As medidas cautelares poderão ser adotadas sem prévia manifestação do responsável ou do interessado, quando a efetividade da medida proposta puder ser obstruída pelo conhecimento prévio.

§ 2º Em caso de comprovada urgência, as medidas cautelares poderão ser determinadas por decisão do Relator, devendo ser submetidas à ratificação do Tribunal na primeira sessão subsequente, sob pena de perder eficácia, nos termos regimentais.

§ 3º Na ausência ou inexistência de Relator, compete ao Presidente do Tribunal a adoção de medidas cautelares urgentes.

Art. 96. São medidas cautelares a que se refere o art. 95, além de outras medidas de caráter urgente:

I - recomendação à autoridade superior competente, sob pena de responsabilidade solidária, do afastamento temporário do responsável, se existirem indícios suficientes de que, prosseguindo no exercício de suas funções, possa retardar ou dificultar a realização de auditoria ou inspeção, causar novos danos ao erário ou inviabilizar o seu ressarcimento;

II - indisponibilidade, por prazo não superior a um ano, de bens em quantidade suficiente para garantir o ressarcimento dos danos em apuração;

III - sustação de ato ou de procedimento, até que se decida sobre o mérito da questão suscitada;

IV - arresto.

[...]

Art. 97. As medidas cautelares previstas nesta seção serão regulamentadas no Regimento Interno, aplicando-se, subsidiariamente, o Código de Processo Civil.³²⁴

No âmbito do Tribunal de Contas de Alagoas, diante da lacuna no Regimento Interno e da Lei Orgânica respectiva, decorre a utilização do artigo 93 da Lei Orgânica e artigo 272 do Regimento Interno daquela Egrégia Corte, para subsidiariamente, buscar-se a aplicação da Legislação Orgânica e Regimental do Tribunal de Contas da União³²⁵, no que tange à concessão das medidas cautelares.

3.3.2. Da Jurisprudência do Tribunal de Contas de Minas Gerais e de Alagoas, em sede de medidas cautelares

³²⁴ Lei Complementar Estadual n. 102/2008 e alterações.

³²⁵ Lei Federal n. 8.443, de 16 de julho de 1992 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União).

No cumprimento dos escólios antepostos, assim tem se manifestado o Tribunal de Contas de Minas Gerais, nos termos dos julgados abaixo transcritos de maneira uniforme³²⁶, quanto à previsibilidade de controle cautelar de atos da administração pública, senão vejamos adiante, julgado da 1ª Câmara daquela Egrégia Corte:

PRIMEIRA CÂMARA - SESSÃO DO DIA: 13/03/12
PROCESSO Nº: 862646 - EDITAL DE CONCURSO PÚBLICO
JURISDICIONADO: MUNICÍPIO DE JAPONVAR - MG
PARTE(S): LEONARDO DURÃES DE ALMEIDA

[...]

Diante do exposto, com fundamento no *caput* e § 2º do art. 95 da Lei Orgânica do Tribunal, determino, “*ad referendum*” da Primeira Câmara, a suspensão cautelar do concurso público de provas objetivas e práticas para provimento de cargos do quadro de pessoal do Município de Japonvar, regido pelo Edital nº 01/2011, na fase em que se encontra, até que o Tribunal se manifeste sobre a matéria, devendo, pois, a Administração abster-se da prática de qualquer ato atinente ao prosseguimento do certame, incluída a publicação de eventuais modificações, até ulterior determinação, sob pena de multa de R\$10.000,00 (dez mil reais), nos termos do art. 85, III, da Lei Orgânica do Tribunal de Contas.

Fixo o prazo de 05 (cinco) dias para que o Senhor Leonardo Durães de Almeida, prefeito, comprove nos autos a adoção da medida ordenada, mediante publicação do ato de suspensão em diário oficial e em jornal de grande circulação.

Encaminho os autos à Secretaria da Primeira Câmara, para a intimação do responsável, em caráter de urgência, por *e-mail* e *fac-símile*, nos termos dos incisos VI e VII do art. 166 do Regimento Interno, e para apreciação na próxima sessão de julgamento. Na mesma oportunidade, o responsável deverá ser citado, para, querendo, oferecer defesa no prazo de 15 (quinze) dias sobre aos apontamentos contidos no relatório técnico de fls. 155/171 e no parecer ministerial de fls. 174/174v, cujas cópias deverão acompanhar a citação, ou apresentar minuta de edital acatando os apontamentos deste Tribunal.³²⁷

Verifiquemos abaixo, as principais irregularidades elencadas por aquele órgão jurisdicional de contas, no controle externo de legalidade dos atos dos administradores públicos, referente aos autos acima referidos, *verbis*:

Autos n. 862.646

- 1) Adequações a serem feitas no edital, atendendo às normas legais e constitucionais:
 - retificação do Anexo I do edital de forma a constar o total de 09 (nove) vagas para o cargo de Professor I;
 - retificação do item 3.2, alínea “e”, de forma a constar 01 (uma) vaga reservada para portador de deficiência para o cargo de Professor I;

³²⁶ Ementa de julgamentos disponíveis em: <<http://www.tce.mg.gov.br>> Acesso em: 13 agosto 2012.

³²⁷ *Idem*.

- retificação do Anexo I do edital de forma a determinar como escolaridade mínima para o cargo de Especialista em Educação – Supervisor Pedagógico “Formação em nível superior, em curso de licenciatura plena em pedagogia”;
 - retificação do Anexo I do edital de forma a excluir a exigência de inscrição no Conselho de Classe para os cargos de Assistente Social e Psicólogo;
 - retificação do Anexo I do edital de forma que a jornada de trabalho para os cargos de Servente Escolar, Enfermeiro, Médico, Odontólogo e Professor II seja aquela determinada pela legislação regulamentadora, conforme explicitado no item 2.3.4 desta análise;
 - retificação do Anexo I do edital de forma que a remuneração dos cargos de Agente Sanitário, Auxiliar de Educação Infantil, Técnico em Saúde Bucal, Enfermeiro, Médico, Odontólogo e Professor I e II estejam em inteira consonância com a legislação regulamentadora, conforme explicitado no item 2.3.5 desta análise;
 - inclusão no item 2.1 de possibilidade de acesso aos cargos oferecidos no certame ao cidadão português equiparado, conforme explicitado no item 2.3.7 desta análise;
 - o edital deverá ser adequado, e, via de consequência, todos os itens que fizerem alusão à isenção da taxa de inscrição, de modo a possibilitar a concessão de isenção da taxa de inscrição a todos os candidatos que, em razão de limitações de ordem financeira, não possam pagá-la, sob pena de comprometimento do sustento da própria família, sendo comprovada essa situação mediante qualquer meio legalmente admitido;
 - retificação dos itens 2.4.17, 5.6.8 e 12.3 de forma a incluir o direito ao contraditório e à ampla defesa;
 - inclusão da reserva de 01 (uma) vaga para candidatos portadores de deficiência para os cargos de Motorista – Condutor de Veículos Leves e Motorista – Condutor de Veículos Pesados;
 - inclusão de cláusula contendo a ordem de convocação dos candidatos portadores de deficiência, conforme explicitado no item 2.3.10 desta análise;
 - exclusão do item 11.1;
 - retificação do item 6.1 de forma que a quantidade total de pontos atribuídos à prova de títulos não ultrapasse o percentual de 10% (dez por cento) do valor previsto para a prova objetiva, de acordo com o explicitado no item 2.3.11 desta análise;
 - retificação do item 6.3 de forma que a apresentação de títulos/certificados seja exigida em outra fase do certame que não a inscrição, de acordo com o item 2.3.11 desta análise;
 - alteração do prazo de interposição de recursos para 03 (três) dias úteis, de acordo com o item 2.3.12 desta análise;
 - inclusão da forma de interposição de recursos via Correio, de acordo com item 2.3.12 desta análise;
 - exclusão do item 13.3, por razões explicitadas no item 2.3.13 desta análise.
- 2) Deverá o órgão jurisdicionado encaminhar ao Tribunal de Contas:
- comprovantes de publicidade em todos os meios elencados na Súmula TCEMG 116, conforme consta no item 2.3.1 desta análise;
 - legislação que trate da escolaridade mínima, requisitos e atribuições do cargo de Técnico em Enfermagem;

- Quadro I do Anexo I da Lei n. 211/2011, conforme item 2.3.5 desta análise;
- esclarecimento quanto aos cargos de Auxiliar de Serviços Gerais e Auxiliar de Serviços Gerais (Secretaria Municipal de Educação), conforme explicitado no item 2.3.6 desta análise.³²⁸

No mesmo sentido, quanto à previsibilidade de controle cautelar de atos da administração pública, vem decidindo a 2ª Câmara daquele Egrégio Tribunal de Contas de Minas Gerais³²⁹, *verbis*:

SEGUNDA CÂMARA
PROCESSO n. 863.084
NATUREZA: EDITAL DE CONCURSO PÚBLICO
ÓRGÃO: PREFEITURA MUNICIPAL DE ROSÁRIO DA LIMEIRA
INTERESSADO: Prefeito Municipal - Edson Curi

[...]

Alterações a serem feitas no edital, atendendo às normas legais e constitucionais:

1) Retificação do Anexo I do edital:

- Excluir a oferta de vagas para o cargo de Servente Escolar, uma vez que não há vagas disponíveis para o cargo;
- Alterar o valor do vencimento do cargo de Pedreiro para R\$ 950,00, vencimento determinado pela Lei n. 015/2011;
- Alterar a escolaridade/pré-requisitos, de forma a atender aquilo que a lei determina para os cargos de Motorista, Pedreiro, Auxiliar Administrativo, Agente em Meio Ambiente, Agente de Vigilância Sanitária, Auxiliar de Enfermagem, Técnico em Enfermagem e Enfermeiro, conforme explicitado no item 2.3.4 desta análise;
- Corrigir a nomenclatura do cargo de Agente de Controle Epidemiológico para Agente de Vigilância Epidemiológica, de forma a estar em consonância com a Lei n. 015/2011;
- Incluir na coluna “Tipo de prova e número de questões”, as provas práticas para os cargos que assim tiverem previsão.

2) Retificação do texto do edital:

- Item 4.1 – incluir a possibilidade de realização da inscrição pessoalmente, indicando o local e as formas para a efetivação, além de inscrição por procuração;
- Item 4.1.1 - oferecer o prazo mínimo de 30 (trinta) dias para o recebimento das inscrições;
- Item 4.1.4 – incluir a hipótese de devolução do valor da taxa de inscrição caso a data das provas seja adiada;
- Itens 4.7, 4.8.1, 4.8.4 - inserir a possibilidade de comprovação da condição de hipossuficiência através de declaração de que a renda familiar impossibilita o

³²⁸ Conteúdo disponível para consulta pública em: <<http://www.tce.mg.gov.br>> Acesso em: 23 fevereiro 2013.

³²⁹ Ementa de julgamentos disponíveis em: <<http://www.tce.mg.gov.br>> Acesso em: 13 agosto 2012.

candidato de arcar com as despesas da inscrição sem prejuízo de seu próprio sustento ou da família;

- Item 5.2 - retificar o caráter da prova prática que deve ser exclusivamente eliminatório, e incluir os parâmetros de avaliação da prova prática para o cargo de Pedreiro;
- Item 9.10.1 - constar que a 1ª nomeação de candidato portador de deficiência dar-se-á quando da 5ª nomeação para o cargo;
- Item 9.11 de forma que as exigências para investidura/posse estejam em consonância com a legislação municipal;
- Inclusão dos parâmetros de avaliação da prova prática para o cargo de Pedreiro;
- Inclusão de informações acerca das provas práticas para os cargos de Auxiliar Administrativo e Agente Administrativo ou exclusão da previsão de tais provas, caso não exista previsão da aplicação destas provas;
- Inclusão da possibilidade de entrega dos títulos/certificados pelos correios, por SEDEX ou AR, sendo a tempestividade verificada de acordo com a data de postagem;
- Inclusão da definição do que será considerado comprovante definitivo de inscrição;
- Inclusão de possibilidade de entrega do recurso pessoalmente, em local a ser indicado pela Prefeitura, e, ainda, por internet;
- Inclusão de previsão de guarda da documentação referente ao certame, de acordo com as regras do CONARQ.

3) Deverá o órgão jurisdicionado encaminhar ao Tribunal de Contas:

- Comprovação da publicidade do edital nos quadros de aviso da prefeitura, em jornal de grande circulação e na internet;
- Demonstrativo de Cargos/Empregos Efetivos completo, com a informação do número de vagas criadas, ocupadas e disponíveis para todos os cargos.

4) Deve ainda o administrador municipal ser alertado quanto à necessidade de adequar a lei que estruturou o plano de cargos, carreiras e vencimentos dos servidores públicos municipais à correta exigência de pré-requisitos de educação escolar, conforme determinado na Lei de Diretrizes e Bases da Educação.

[...]

Diante do exposto verifico, neste primeiro momento, a existência de inúmeros vícios no procedimento ora focado, comprometendo a sua legalidade, justificando, desta forma, a adoção de medida acautelatória de suspensão do certame até que a Prefeitura Municipal tome as providências necessárias de modo a conformá-lo com o ordenamento jurídico em vigor.

Assim, encontrando-se preenchidos os requisitos legais do *periculum in mora* e *fumus boni iuris*, e à vista da realização do certame que se anuncia com a possibilidade de violar o ordenamento jurídico, voto pela suspensão cautelar do Concurso Público n. 01/2012, a ser realizado pela Prefeitura Municipal de Rosário da Limeira, com fundamento no inciso XXXI do art. 3º, c/c o art. 95 e inciso III do art. 96 da Lei Complementar n. 102/08.

Ad referendum

Proceda-se, COM URGÊNCIA, a intimação, por *e-mail* e *fac-símile* do Prefeito Municipal de Rosário da Limeira, Sr. Edson Curi, fixando o prazo de 5 (cinco) dias para juntada aos autos de prova de publicação da referida suspensão, devendo o ofício conter advertência de que o não cumprimento desta decisão importará na aplicação de multa pessoal, nos termos do art. 85, inciso III, da Lei Complementar n. 102/2008.³³⁰

SEGUNDA CÂMARA – SESSÃO: 04/08/11
RELATOR: CONSELHEIRO EDUARDO CARONE COSTA
PROCESSO Nº 851262 – EDITAL DE CONCURSO PÚBLICO

[...]

À vista do exposto neste reexame, entende-se necessário que o gestor proceda às seguintes providências:

- exclusão, quando da investidura no cargo, da exigibilidade da apresentação de Carteira de Vacinação de filhos menores de cinco anos e Certidão Negativa de Débito para com a Justiça Federal de 1ª e 2ª Instância, inseridas no subitem 6.6 do Edital, uma vez que não foi encontrado dispositivo legal que justifique a exigência de tais documentações;
- adequação da Lei Municipal nº 246/2011, de forma a suprir o subitem 2.5.3 do edital, no que pertine ao arredondamento;
- alteração do Anexo I do edital, no que pertine à jornada de trabalho do cargo de Professor, passando a ser de 24 horas semanais de acordo com a Lei Municipal nº 219/2009, e não de 25 horas semanais, conforme estabelece o Anexo I supramencionado;
- adequação do subitem 8.13 do Edital, no que se refere aos prazos de guarda e destinação dos documentos referentes ao concurso, aos estabelecidos na tabela do CONARQ, por se tratar de atividade meio da Administração;
- remessa da legislação atualizada que trata do vencimento do cargo de Professor.

[...]

Assim, encontrando-se preenchidos os requisitos legais do *periculum in mora e fumus boni iuris*, e à vista da realização do certame que se anuncia com a possibilidade de violar o ordenamento jurídico, voto pela suspensão cautelar do Concurso Público nº 01/2011, a ser realizado pela Prefeitura Municipal de Angelândia, com fundamento no inciso XXXI do art. 3º, c/c o art. 95 e inciso III do art. 96 da Lei Complementar nº. 102/08, em face da imperiosa necessidade de adequação.

Proceda-se, COM URGÊNCIA, a intimação, por e-mail, *fac-símile* e AR da Prefeita Municipal de Angelândia, fixando o prazo de 05 (cinco) dias para juntada aos autos de prova de publicação da referida suspensão, bem como cópia das Leis nºs. 163/2006 e 164/2006, devendo o ofício conter advertência de que o não cumprimento desta decisão importará na aplicação de multa pessoal, nos termos do art. 85, inciso III, da Lei Complementar n. 102/2008.³³¹

SEGUNDA CÂMARA – SESSÃO DO DIA 03/08/2012
PROCESSO Nº: 863252
NATUREZA: DENÚNCIA (EDITAL DE PREGÃO PRESENCIAL N. 11/2012)

³³⁰ Ementa de julgamento disponível em: <<http://www.tce.mg.gov.br>> Acesso em: 13 agosto 2012.

³³¹ Ementa de julgamento disponível em: <<http://www.tce.mg.gov.br>> Acesso em: 13 agosto 2012.

DENUNCIANTE: VANDERLEIA SILVA MELO
DENUNCIADO: PREFEITURA MUNICIPAL DE BANDEIRA - MG

Irregularidades apontadas no exame inicial:

- a) exigência de prazo exíguo para entrega dos produtos, o que pode ser comprovado com a participação efetiva de apenas dois licitantes, embora oito tenham retirado o edital, sendo o mercado de pneus, peças e serviços de oficina extenso e competitivo;
- b) excessivas exigências de comprovação de qualificação técnica;
- c) indevida exigência de que os pneus sejam de “fabricação nacional”;
- d) ausência de planilha de custos unitários no edital;
- e) constatação de diferença, no valor de R\$ 26.669,42 a mais, na contratação, em relação ao preço total estimado, de R\$ 399.609,03 (trezentos e noventa e nove mil, seiscentos e nove reais e três centavos), levando o preço total contratado para R\$ 426.278,45 (quatrocentos e vinte e seis mil, duzentos e setenta e oito reais e quarenta e cinco centavos).

[...]

Assim, a exigência retratada no Edital do Pregão Presencial n. 011/2012, sem dúvida, afronta a legalidade, impessoalidade, a competitividade e a razoabilidade, uma vez que estabelece distinção dos produtos em razão da sua nacionalidade, sendo contrária, portanto, aos princípios aplicáveis às licitações.

Diante do exposto, considerando, neste momento, a plausibilidade das alegações da Denunciante, encontrando-se preenchidos os requisitos legais do periculum in mora e do “fumus boni iuris”, determino, liminarmente, a suspensão do procedimento licitatório, com fulcro no art. 76, XIV e XVI da Constituição Estadual e no art. 60 da Lei Complementar 102/2008, bem como no art. 197 c/c art. 264 do Regimento Interno deste eg. Tribunal, procedendo-se, COM URGÊNCIA, a intimação por e-mail e fac-símile do Prefeito de Bandeira, bem como do Pregoeiro, para que suspendam o certame na fase em que se encontra, abstendo-se de assinar o contrato e encaminhando, no prazo de 05 (cinco) dias, cópia da publicação da referida suspensão, devendo o ofício conter advertência de que o descumprimento destas imposições poderá importar na aplicação de multa pessoal, nos termos do art. 85, inciso III, da Lei Complementar n. 102/2008.

Na oportunidade, seja concedido ao Prefeito e ao Pregoeiro o prazo de 10 (dez) dias para apresentação das alegações que entenderem pertinentes, devendo enviar, neste prazo, toda a documentação relativa ao procedimento licitatório em tela (fase interna e externa).

Após, encaminhem-se os autos para a CAEL e, em seguida, para o Ministério Público junto ao Tribunal de Contas para manifestação preliminar, a teor do disposto no art. 61, § 3º do RITCEMG.

Intime-se o Denunciante do teor deste despacho.³³²

No âmbito do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas, não há a publicização de jurisprudência para consulta em seu *site* oficial.

³³² Ementa de julgamento disponível em: <<http://www.tce.mg.gov.br>> Acesso em: 13 agosto 2012.

Em pesquisa de campo realizada junto ao Ministério Público de Contas³³³ que atua perante aquele órgão, colhemos a informação de que não há regulamento específico de tramitação de medidas cautelares, nem tampouco controle de medidas deferidas ou pleiteadas. Ausente ainda, controle estatístico dos processos distribuídos na Corte, em acervo (tramitação) ou julgados (arquivo), demandando maior evolução quanto à informação e transparência.

Resta refletirmos por fim, se tais procedimentos cautelares comportados infraconstitucionalmente, seguem o sistema de freios e contrapesos constitucionalmente instituído como controle político ou, travestem-se de possível excesso estatal em odiosa interferência nas liberdades públicas ou atividades típicas dos poderes constituídos perante os respectivos entes federados, desarrazoando-se desta feita, excessivamente, como tal.

3.4. O Princípio da Proibição do Excesso e da Proporcionalidade como realização de Direitos Fundamentais.

3.4.1. O Princípio da Proporcionalidade como Vetor dos Excessos Estatais

Defluiremos doravante uma necessária reflexão acerca de uma nova visão dos bens jurídicos tutelados pelo Estado em favor do cidadão, afastando-se os arbítrios daquele, para fazer face à imposição principiológica da proibição do excesso ou ainda, do princípio da proporcionalidade.

As modernas relações jurídicas do Estado e da sociedade impõem a um Estado Democrático de Direito, uma política integral de proteção de direitos: proteção negativa limitadora do sistema punitivo e, proteção positiva tutora dos direitos fundamentais.

Tal decorrência advém da evolução estatal e da posição do direito nesse novo modelo de ente, tudo sob a égide de um constitucionalismo social moderno.

É nesse ideário, que não subsiste a mera função protetiva negativa do Estado. Esta é a visão de Lenio Streck que, em Alessandro Baratta, revela que: “o novo modelo de Estado, deverá dar a resposta para as necessidades de segurança de todos os direitos, também dos

³³³ Informações obtidas em 28 de agosto de 2012, perante à Procuradoria Geral do Ministério Público de Contas, em contato com o ilustre Procurador-Geral daquele *Parquet* Especial, Ricardo Schneider Rodrigues.

prestacionais por parte do Estado (...) e não somente daquela parte de direitos denominados de prestação de proteção ”.³³⁴

Assim, denota-se a afirmação de que a função do Direito e do Estado, não pode se resumir à restrita proteção contra arbítrios do próprio ente estatal.

João Baptista Machado aduz que “o princípio do Estado de Direito neste momento histórico, não exige apenas a garantia da defesa de direitos e liberdades contra o Estado: exige, também, a defesa dos mesmos contra quaisquer poderes sociais de fato ”.³³⁵

Desse mesmo modo, na senda do pensador português, Lenio Streck aduz que “é possível afirmar que a idéia de Estado de Direito demite-se da sua função quando se abstém de recorrer aos meios preventivos e repressivos que se mostrem indispensáveis à tutela da segurança, dos direitos e liberdades dos cidadãos ”.³³⁶

Observemos ainda a dupla face de uma mesma moeda na proteção dos direitos fundamentais: a proteção positiva e a proteção contra omissões, decorrendo inconstitucionalidades dos excessos ou inações estatais.

Socorre-nos, a doutrina de Ingo Sarlet³³⁷, onde se assevera que “[...] a proteção aos direitos fundamentais não se esgota na categoria da proibição de excesso, já que vinculada igualmente a um dever de proteção por parte do Estado, inclusive quanto a agressões contra direitos fundamentais provenientes de terceiros, [...]”.

Como afirmado, doravante estamos protegidos face aos arbítrios do Estado, em face à garantia advinda do próprio Estado com o afastamento de possível agressão de terceiros, dentre eles, o meio protetivo decorrente do direito administrativo.

Por fim, nesse mesmo sentido, Streck³³⁸ leciona a superação de um estado meramente protetivo de liberdades negativas - trazida pelo liberalismo - passando também a ser concretizador de direitos prestacionais, conforme se assegura o direito individual e

³³⁴ *apud* STRECK, Lenio Luiz. **O dever de proteção do Estado (*Schutzpflicht*). O lado esquecido dos direitos fundamentais ou qual a semelhança entre os crimes de furto privilegiado e o tráfico de entorpecentes?** *Jus Navigandi*, Teresina, ano 13, n. 1840, 15 julho 2008. [*on line*] Disponível em: <<http://www.jus.com.br/revista/texto/11493>> Acesso em: 13 agosto 2011.

³³⁵ BAPTISTA MACHADO, João. **Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador**. Coimbra: Coimbra Editora, 1998, p.23.

³³⁶ STRECK, Lenio Luiz. **O dever de proteção do Estado (*Schutzpflicht*). O lado esquecido dos direitos fundamentais ou qual a semelhança entre os crimes de furto privilegiado e o tráfico de entorpecentes?** *Jus Navigandi*, Teresina, ano 13, n. 1840, 15 julho 2008. [*on line*] Disponível em: <<http://www.jus.com.br/revista/texto/11493>> Acesso em: 13 agosto 2011.

³³⁷ SARLET, Ingo. **Constituição e Proporcionalidade: o direito penal e os direitos fundamentais entre proibição de excesso e de insuficiência**. *In: Revista de Estudos Criminais* n. 12, ano 3. Sapucaia do Sul: Editora Nota Dez, 2003, pág. 86.

³³⁸ *Idem*.

coletivo da segurança, positivado no Título I dos Direitos e Garantias Fundamentais, constante da Magna Carta de 1988.³³⁹

Nessa seara, surge a delimitação estatal de proteção a determinados bens jurídicos e a obrigação de se utilizar de mecanismos eficazes à finalidade da própria tutela. Assim, a norma constitucional enumera medidas judicializadas e administrativas capazes de afastar abusos cometidos pelo ente estatal, fundada na ideação do princípio da proibição do excesso.

A Alemanha é berço de dois modelos de proteção de direitos: (a) o princípio da proibição de excesso – vetor interventivo; (b) o princípio da proibição de proteção insuficiente – proteção em face das omissões ou deficiências estatais.³⁴⁰

O novo modelo de regime jurídico inerente ao Estado de Direito, com o lento evoluir político de erros e acertos e, a dotação de certo grau de autonomia ao ordenamento jurídico, influenciou diretamente o direito administrativo ao remetê-lo ao poder de potestade de certas tutelas, tudo como meio concretizador de proteção do cidadão, contra turbação alheia.

Neste cenário, emerge também a doutrina do princípio da proporcionalidade - epicamente pós-positivista - como meio de reinterpretação do direito³⁴¹, comumente aplicável de modo a espantar os abusos estatais no exercício de suas funções, inclusive na atividade jurisdicional administrativa.

Tal mecanismo, eficaz na solução de aparente conflito de princípios constitucionais, apresenta-se nas palavras de Bonavides como: "(...) uma das aplicações mais proveitosas contidas potencialmente no princípio da proporcionalidade, como aquela que o faz instrumento de interpretação toda vez que ocorre antagonismo entre direitos fundamentais e se busca daí solução conciliatória (...)".³⁴²

Resta aplicável dentre desse contexto, em espécie, pelas Cortes Constitucionais Europeias e hodiernamente, pelas Cortes Brasileiras.

A eficácia dos direitos fundamentais e a importância do princípio da proporcionalidade ganham expressão com o reconhecimento da eficácia vertical das normas constitucionais, aplicável nas relações jurídicas do Estado com o indivíduo e, principalmente,

³³⁹ BRASIL. **Constituição da República de 1988**. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil] de 05 de out. 1988, Brasília, DF.

³⁴⁰ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Direitos Fundamentais e Direito Privado**. Coimbra: Almedina, 2003, p.54.

³⁴¹ SARMENTO, Daniel. **A ponderação de interesses na Constituição Federal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000. p.95.

³⁴² BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 9ª ed. Malheiros Editores: 2000, p.386.

da eficácia horizontal das normas constitucionais, aplicável nas relações jurídicas entre indivíduos, agora corroborada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.³⁴³

O reconhecimento da eficácia horizontal trará reflexos de importância lógica ao princípio da proporcionalidade, visto sua incidência na resolução de conflitos entre direitos de dois ou mais indivíduos, qualificando-o como imprescindível para manutenção da integridade e segurança jurídica dos direitos fundamentais.

A proporcionalidade há de se despontar em plenitude, se nos distanciarmos da exorbitância, sendo necessário apontar que a proibição do excesso se apresenta para que o próprio ordenamento jurídico delimite sua concretude, em consonância com as liberdades públicas dos membros da sociedade.

Usualmente, o contexto racional de um homem médio, exprime o excesso como emprego de um mecanismo desnecessário para se atingir um objetivo, isto é, meio totalmente defeso. A intensificação desnecessária de uma conduta inicialmente justificada é também excesso, sendo proibido ultrapassar os limites justificáveis. Da análise fático-probatória da conduta, depreender-se-á o excesso juridicamente vedado, visando assim, seu *incontinenti* afastamento.

O princípio da proibição do excesso pode apresentar-se antagônico nas práticas de direito administrativo, especialmente no exercício do poder de polícia, haja vista o liame tênue da legalidade na intervenção estatal coercitiva, com o deferimento do contraditório e da ampla defesa postergados, mas inerentes ao devido processo legal material em si.

Do mesmo modo, as medidas cautelares - *inaudita altera pars* - proferidas pelas Cortes de Contas, em sede de controle de legalidade no curso de uma relação jurídica processual, visa à correição dos atos de seus jurisdicionados, decorrendo-se a sustação de procedimentos administrativos deflagrados e que, ameaçam em risco de dano irreparável ou de difícil reparação o erário público, com incidência de efeitos diretos em direito alheio, inclusive em se tratando de políticas públicas.

Frise-se que a coletividade, ora destinatária dos serviços públicos ou políticas públicas que seriam contratadas ou implementadas, resta tolhida dos benefícios que lhe seriam destinados, ora obstados pelo deferimento da tutela de urgência; enseja-se assim, a incidência das sanções do proibido, nos excessos cometidos em sede de juízo de prelibação ou cognição

³⁴³ Julgamento proferido pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, em sede de Recurso Extraordinário (REx) n. 201.819, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, julgado em 27.10.2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 12 agosto 2012.

sumária pela Corte de Contas, desde que não se verifiquem maiores prejuízos ou vícios insanáveis nos atos administrativos inquinados e sustados.

Decorre daí o controle de legalidade dos órgãos de Contas, correspondendo a um poder-dever de sustar procedimentos administrativos em sede de controle prévio de contas ou despesas públicas, impondo uma sanção previamente descrita no ordenamento jurídico-administrativo.

Contudo, as medidas acautelatórias e penas devem ser proporcionais a extensão e gravidade dos atos tidos como ilegais, impondo-se também ao Estado, os estritos limites descritos no preceito da norma administrativa aplicável a espécie. Se a sustação for mais gravosa ao interesse público, com o emperramento da máquina administrativa, deve-se ponderar acerca do deferimento ou indeferimento, manutenção ou revogação da tutela de urgência.

E para que isso ocorra, o Estado não pode se afastar dos ditames do devido processo legal material e formal, devendo do mesmo modo proceder em proporcionalidade, impedindo os abusos decorrentes de seu arbítrio, seja em medida precária (cautelar) ou cognitiva plena (*decisum* de mérito).

A regulação dos requisitos autorizativos da concessão de medidas cautelares em sede de jurisdição-administrativa das Cortes de Contas, correlacionado ao grau de lesividade da conduta que se busca sustar de forma assecuratória ao erário público, nos trará o contexto de aplicação equilibrado do garantismo inerente ao Estado Democrático de Direito.

Sendo verdadeira a assertiva que a Constituição da República de 1988 contemplou - em exceção à regra - a possibilidade de privação de certas liberdades públicas³⁴⁴, torna-se cediço que a mesma Carta Política contempla uma gama de direitos fundamentais limitadores à medida acautelatória ao ser deferida.

Não só a ampla defesa e o contraditório se contrapõem à concessão de medidas coercitivas de sustação *inaudita altera pars*, mas o prisma da dignidade da pessoa humana em si apresenta-se como regulador da proibição do excesso estatal.

O princípio da proporcionalidade ou proibição do excesso, anotado por Canotilho³⁴⁵ como o mais importante princípio de todo o direito e, nesse particular, ao direito administrativo, compreenderá *lato sensu*, a observância dos requisitos da adequação, necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito.

³⁴⁴ Cf. artigo 5º, inciso LIV, da **Constituição da República de 1988**: “Ninguém será privado da liberdade e de seus bens sem o devido processo legal”.

³⁴⁵ CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito constitucional e Teoria da Constituição**. 3ª ed. Coimbra: Almedina, 1998, p.262.

Nesse diapasão de ensinamento, a adequação se apresenta como a conformidade da medida adotada para realização de um fim; a necessidade como a inexistência de outro meio mais eficaz para obtenção do fim perquirido e; a proporcionalidade em sentido estrito, o equilíbrio entre um meio e seu fim, com maior projeção de efeitos e menor ônus ao indivíduo.

Surgirá dessa fórmula, a justa medida, proporcional, razoável, onde os meios e o fim são colocados em equação, isto é, mediante um juízo de ponderação equânime.

O transporte de tais conceitos ao disciplinamento da concessão das medidas cautelares perante aos órgãos de contas trará a concretude da eficácia do garantismo constitucional, afastando, assim, o arbítrio de uma violência que a própria sustação desarrazoada venha a causar ao jurisdicionado, isto sob a ótica meramente cautelar, mantendo-se ilegítimas as medidas coercitivas por instrumento de mera conveniência procedimental, sem demonstração de flagrantes vícios insanáveis, advindos do agir estatal.

Não sem razão, quando for possível que a medida não sirva para cumprimento de sua missão finalística - a sustação do procedimento administrativo com indícios de grave dano ao erário ou de ilegalidade -, a mesma deverá ser afastada, por ser nestes casos ilegítima e inconstitucional, acentuada pela possível violação da independência dos poderes estatais ou da autonomia dos entes que compõem a federação, com ausência do deferimento de ampla defesa e do contraditório prévios e ainda, ausência de julgamento definitivo de ilegalidade do certame como meio *inconteste* de restrição à fruição de direitos.

Noutra perspectiva, surge a indagação se o sistema de controle de contas possui outros mecanismos postos à sua disposição para proteção do erário, como meio de tutela estatal. Desta feita, se a suspensão do certame é coação antecipada de mérito administrativo, somente será tolerável se não houver outra forma menos gravosa de resguardar o desenvolvimento e o resultado eficaz da relação jurídica processual perante as Cortes de Contas.

Se permitirmos que a medida cautelar de sustação de atos e procedimentos administrativos leve o jurisdicionado a uma situação pior que o próprio acórdão de mérito a ser proferido *a posteriori*, isto é, a inviabilidade material desmedida de contratação de bens e serviços na implementação de políticas públicas, dentre outros, estaríamos subvertendo a própria natureza instrumental do processo e, mais grave, tratando o administrador público escoreito de forma mais severa que o contumaz transgressor, cuja *extrema ratio* da *ultima ratio* da Corte de Contas, apresentar-se-á pela simples cominação de multa pecuniária e a condenação de ressarcimento por eventual dano ao erário.

Comumente, numa estratégia processual que resulta na perda do objeto material do feito de contas, a defesa técnica tem se imiscuído em revogar ou anular o certame viciado e suspenso cautelarmente, autorizando-se assim, por conseqüência, a deflagração de novo procedimento licitatório para atender suas necessidades, que devem corresponder às prementes necessidades coletivas da sociedade em geral. Há aí uma manifestação implícita do jurisdicionado, que faz com que ele tema e rejeite mais o processo em si, classicamente moroso, arcaico e ineficaz, do que a própria sanção pecuniária, muito mais tênue enquanto cominação.

Sem prejuízo, a manutenção não aprazada de um provimento cautelar de sustação, sem julgamento de mérito, trará a invocação pelo administrador público da necessidade de pronto atendimento emergencial da continuidade dos serviços públicos, afastando-se temporariamente a ampla competitividade por dispensa de licitação enquanto perdurar a medida extrema, por contratação direta³⁴⁶, sem deixar de se olvidar a comum ausência de planejamento e déficit advindos da própria inação da administração estatal.

Possibilita-se, assim, uma inversão de valores com a abdicação aos corolários da segurança jurídica, vez que o jurisdicionado poderá vislumbrar na mera pena pecuniária a ser cominada, num alívio ao “tormento” processual, e desejará, por vezes, que a perda do objeto ou a condenação se ultime mais rapidamente possível, de modo a minimizar seu sofrimento de certames indeterminadamente suspensos, em tese, interventores da independência dos poderes e da autonomia que lhes é deferida constitucionalmente.

Bem verdade que a lei administrativo-orgânica do Tribunal de Contas no Estado de Minas Gerais³⁴⁷ prevê prazos de tramitação prioritários para processos suspensos cautelarmente, mas o volume da demanda, ausência de estrutura, a concorrência de outras prioridades legalmente determinantes e o estabelecimento de prazos impróprios em si, trazem um verdadeiro engessamento da tramitação do acervo processual, havendo o descumprimento involuntário dos prazos legais, sem maiores conseqüências jurídicas ao órgão controlador.

Já no Estado de Alagoas, além de não haver legislação específica, como foi dito linhas atrás, utilizando-se da subsidiariedade de lei federal para preenchimento da lacuna

³⁴⁶ Inciso IV, do art. 24 da Lei n. 8.666/93, *verbis*: “nos casos de emergência ou de calamidade pública, quando caracterizada urgência de atendimento de situação que possa ocasionar prejuízo ou comprometer a segurança de pessoas, obras, serviços, equipamentos e outros bens, públicos ou particulares, e somente para os bens necessários ao atendimento da situação emergencial ou calamitosa e para parcelas de obras e serviços que possam ser concluídas no prazo máximo de 180 (cento e oitenta) dias consecutivos e ininterruptos, contados da ocorrência da emergência ou calamidade, vedada a prorrogação dos respectivos contratos”.

³⁴⁷ Inteiro teor do § 3º, do art. 96, da Lei Complementar Estadual n. 102/2008 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais): “Será de quinze dias o prazo máximo para que os processos com medida cautelar permaneçam em cada órgão interno do Tribunal e no Ministério Público junto ao Tribunal”.

infraconstitucional, não há controle na concessão das medidas cautelares, priorização de prazos processuais de tramitação, estatísticas processuais publicizadas³⁴⁸, na contramão do sistema nacional de profissionalização do controle contas e oportunização dos órgãos públicos de um maior controle social de seus próprios atos.

Aqui se concentra um dos maiores problemas das medidas cautelares concedidas pelos órgãos de contas e tribunais de todo Brasil, onde se corre o risco de privar um indivíduo de suas liberdades públicas ou os poderes constituídos do pleno exercício de suas competências exclusivas, alcançadas pela independência que possuem entre si, tudo sob juízo de cognição sumária, em sistema de freios³⁴⁹ e contrapesos³⁵⁰.

Portanto, por decisão de caráter precário, sem que o Estado consiga julgar o objeto material do *meritum causae* por inúmeros fatores: perda do objeto, recursos repetitivos, ausência de provas, absolvição, prescrição, transação, ajustamento de conduta ou de gestão, etc...), temos a ocorrência da proibição do excesso que desvela a necessidade de se controlar os atos do órgão controlador, típica atividade do Estado Democrático de Direito.

Com efeito, agrega-se que a atividade legiferante alagoana permanece omissa e a, mineira, atuando - contrário *sensu* - em desrespeito ao princípio da proibição do excesso, quando submete à indiscriminada suspensão cautelar os atos dos jurisdicionados – por provocação ou *ex officio* - no início ou no curso de qualquer apuração na jurisdição administrativa em sede de controle externo de contas.

Os atos e procedimentos administrativos que envolvam a mera preservação da estrita legalidade em sede de tutela de urgência, a título de afastar grave lesão ao erário ou a direito alheio ou de risco de ineficácia da decisão de mérito, têm por escopo uma gama intervencionista indeterminada na atividade administrativa dos jurisdicionados, conforme se depreende de permissiva reserva legal infraconstitucional.³⁵¹

³⁴⁸ Pesquisa com informações obtidas em 28 de agosto de 2012, perante à Procuradoria Geral do Ministério Público de Contas, por contato pessoal com o ilustre Procurador-Geral respectivo, Ricardo Schneider Rodrigues.

³⁴⁹ O *check* segundo o juiz mineiro PAULO FERNANDO SILVEIRA, surgiu quando o *Justice MARSHAL* declarou no famoso caso *Marbury x Madison*, em 1803, que o Poder Judiciário tinha a missão constitucional de declarar a inconstitucionalidade os atos do Congresso tornando-os nulos quando tais leis não guardassem harmonia com a Magna Carta. Pela doutrina do *Judicial Review*, o Judiciário passa a controlar o abuso do poder dos outros ramos. Cf. SILVEIRA, Paulo Fernando. **Freios e Contrapesos (Checks and Balances)**. Belo Horizonte : Del Rey, 1999, p.99.

³⁵⁰ GARVEY e ALEINTKOFF ensinam que o *balance* (contrapesos, equilíbrio) surge na Inglaterra, a partir da ação da Câmara dos Lordes (nobreza e clero) equilibrando (balanceando) os projetos de leis oriundos da Câmara dos Comuns (originados do povo), a fim de evitar que leis demagogas ou formuladas pelo impulso momentâneo de pressões populares, fossem aprovadas. Na verdade, o objetivo implícito era conter o povo, principalmente contra as ameaças aos privilégios da nobreza. Cf. *apud* SILVEIRA, Paulo Fernando. **Freios e Contrapesos (Checks and Balances)**. Belo Horizonte : Del Rey, 1999, p.99.

³⁵¹ Cf. art. 95, *caput*, da Lei Complementar Estadual n. 102/2008 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais).

Aplicando-se tais assertivas no Brasil, o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais ao apresentar seu Relatório Anual de Atividades do exercício de 2011, enumerou as deliberações em sede de julgamento por natureza, na monta de 11.000 (onze mil) processos, com a emissão de 1.924 (hum mil, novecentos e vinte e quatro) pareceres prévios e, com a autuação e a distribuição de 24.025 (vinte e quatro mil e vinte e cinco) novos processos no período.³⁵²

Tais dados, repise-se, não se encontram disponibilizados pelo Tribunal de Contas do Estado de Alagoas.

As estatísticas denotam um déficit de julgamento superior a 50% (cinquenta por cento) em relação ao novo acervo anual admitido, tão somente na Corte de Contas mineira, atestando a ausência de eficiência na prestação jurisdicional de contas, apesar dos avanços, sem trazer qualquer indicativo acerca da concessão ou revogação de medidas cautelares, causando-se assim, indeterminismo passível de afronta ao princípio da proibição do excesso, sobretudo pela patente inobservância dos preceitos jurídico-constitucionais da razoável duração do processo e da celeridade de sua tramitação.³⁵³

Impende repisarmos que a necessidade de observância ao princípio da proporcionalidade nas concessões das medidas cautelares, impõe ao ente estatal dois deveres substanciais: (a) implementação de outras medidas menos drásticas antes da decisão terminativa ou definitiva de mérito no processo de contas; (b) abstenção de manejo da concessão de medida cautelar quando se apresente como única via de cautela prevista na norma adjetiva ou orgânica, sempre que se mostrar desproporcional em relação ao deslinde que poderá advir quando da prestação jurisdicional de controle externo.

Deste modo, a proibição do excesso entre a restrição imposta pelo ente estatal e o benefício da sociedade que se vislumbra, constitui pré-requisito de validade da medida, assim como o nexos de causalidade entre a correspondência da ilicitude verificada e a reprimenda aplicável à espécie, sob pena de flagrante desproporcionalidade violadora das liberdades e independências constitucionais.

Outrossim, não há que se cogitar da utilização da medida cautelar suspensiva de atos e procedimentos administrativos, se por possível projeção e admoestação ao

³⁵² Relatório de Atividades Anuais de 2011 do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. [on line] Disponível em: <<http://www.tce.mg.gov.br/IMG/PrestaContas/RELATORIOS/2011/ANUAL.pdf>> Acesso em: 13 agosto 2011, p.12-21.

³⁵³ Inteiro teor do art. 5º, inciso LXXVIII, da Constituição da República de 1988: “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”.

jurisdicionado, acerca das cominações que decorrerão acaso haja subsistência probatória de vícios insanáveis apontados pela unidade técnica ou órgão ministerial junto à Corte de Contas, a ponto de lhe impingir a autotutela enquanto administrador público.

Estaremos diante da aplicação do verbete sumular n. 473 do Pretório Excelso, qual seja:

A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvadas, em todos os casos, a apreciação judicial.³⁵⁴

Por derradeiro, o artigo 3º da Lei de Licitações traz, enquanto norma cogente de caráter programático-finalístico, as diretrizes a serem observadas pelo administrador público na prática de seus atos administrativos que envolvam o erário, a fim de resguardá-lo em segurança jurídica e boa-fé objetiva no agir, senão vejamos *in verbis*:

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 lhe são correlatos.³⁵⁵

Concluídos assim, os aspectos de relevância abordados sob as formas de controle dos atos estatais e dos respectivos administradores públicos, com a imposição de limitações ao exercício arbitrário e, ainda, formas vetoras e de afastamento legal acaso ocorram, com maior participação popular na formação das vontades políticas, voltaremos-nos, adiante, à análise dos orçamentos e finanças públicas da União, do Estado de Alagoas e do Estado de Minas Gerais, na busca das políticas públicas priorizadas nos últimos anos e das incongruências passíveis de fiscalização e controle de legalidade pelas vias próprias.

³⁵⁴ Enunciado de Súmula do Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 12 agosto 2012.

³⁵⁵ Artigo 3º da Lei Federal n. 8.666/93 (Lei de Licitações e Contratos Públicos).

4. DA PRECEDÊNCIA DO CUSTEIO: UMA ANÁLISE CRÍTICA DAS FINANÇAS PÚBLICAS

4.1. Do Princípio da Precedência do Custeio na Seguridade Social

4.1.1. Das Fontes de Custeio da Seguridade Social

O princípio da precedência do custeio - próprio da seguridade social - tem sua previsão nas variadas formas de organização, planejamento e captação de recursos financeiros para fazer face às políticas públicas específicas na norma constitucional, isto é, benefícios assistenciais e previdenciários destinados aos membros da sociedade que se encontrem em situação de contingência ou subjetivados em direitos securitários e que, decorram de um regime jurídico de tutela estatal.

Encontramos, no orçamento diferenciado³⁵⁶, a obrigação do Poder Executivo em estabelecer as matizes da lei orçamentária anual, que compreenderá o orçamento da seguridade social, devendo abranger todas as entidades e órgãos que se vinculam, como os fundos e fundações mantidas pelo Poder Público.

Ainda assim, decorre disposição de que a seguridade social deverá ser financiada pela sociedade e, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; tal receita também não será integrada ao orçamento da União.

O orçamento da seguridade social deverá ser elaborado pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, objetivando as prioridades e metas estabelecidas na lei orçamentária anual.³⁵⁷ Aqui vemos claramente, os parâmetros da política pública setorial expressa na norma constitucional, o que facilita seu controle de planejamento, manutenção, desenvolvimento e efetividade, na busca da excelência do agir finalístico estatal.

Observemos que, a Constituição da República de 1988 estabeleceu que a receita da seguridade social, constasse de orçamento independente, evitando-se a trestinação dos recursos públicos arrecadados com finalidade específica. Criou-se um mecanismo eficaz de

³⁵⁶ Artigo 165, §5º, inciso III, da Constituição da República de 1988.

³⁵⁷ Artigo 195, §1º e §2º, da Constituição da República de 1988.

combate na utilização das verbas em outras atividades e políticas públicas estranhas à seguridade social, que arrecada suas contribuições e as utiliza, de forma vinculada.

Nos regimes constitucionais anteriores, inexistia um mecanismo de proteção como o atual, fazendo o hoje Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS), amargar os déficits orçamentários experimentados pela União e suas autarquias predecessoras, sobretudo pela desídia de um passado carente de planejamentos eficazes e má-gestão do erário.³⁵⁸

Temos exemplos de desvios de finalidade dos recursos arrecadados, tais como: a construção da cidade de Brasília, a constituição e aumento dos capitais de sociedades estatais, dentre outros, que em muito colaboraram para constituição de passivos financeiros e sociais atuais, deixando o regime de seguridade social insolvente e dependente de complementação dos recursos da União, para adimplemento de suas obrigações regulares.

Célia Carbone, comentando o tema, reporta que a União deixou de contribuir 6% da receita total do Fundo de Previdência e Assistência Social entre os anos de 1977 a 1986, acarretando uma dívida na moeda da época, na monta de Cz\$ 7,9 bilhões (de cruzeiros), concorrendo em causa para o atual regime deficitário existente.³⁵⁹

Na ótica de Ives Gandra Martins, as normas constitucionais que dispõem sobre o orçamento diferenciado da seguridade social, constantes da Constituição da República de 1988, trouxeram a “incomunicabilidade dos orçamentos e de sua administração”, tudo como fonte de proteção em face dos arbítrios estatais.³⁶⁰

O princípio da precedência da fonte de custeio revela que nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.³⁶¹

Deste modo, vemos uma preservação e tentativa de equilíbrio da precedência da fonte de custeio (receitas de contribuições) para fazer face aos futuros benefícios previdenciários ou assistenciais (despesas públicas), criando-se um mecanismo de planejamento de autossustentabilidade e de provisão de fundos em longo prazo.

Em estrita observância ao princípio ora esposado, vemos a extensão do benefício previdenciário do salário-maternidade para as trabalhadoras autônomas, por força de Lei³⁶²,

³⁵⁸ STEPHANES, Reinhold. **Reforma da previdência sem segredos**. Rio de Janeiro: Record, 1998, p.95.

³⁵⁹ CARBONE, Celia Opice. **Seguridade Social no Brasil: ficção ou realidade?** São Paulo: Atlas, 1994, p. 54.

³⁶⁰ *apud* MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p.121.

³⁶¹ Artigo 195, §6º da Constituição da República de 1988.

³⁶² Lei Federal n. 9.876, de 26 de novembro de 1999.

não sem antes aumentar a contribuição das empresas, calculada sobre os pagamentos creditados em favor dos contribuintes individuais.

Decorre, portanto, um elo entre o equilíbrio financeiro e atuarial do sistema, onde só ocorrerá aumento de despesa para o fundo previdenciário, quando exista também, em proporção adequada, receita que venha a cobrir os gastos decorrentes da alteração legislativa, a fim de evitar um colapso nas contas do regime previdenciário.

Temos aqui, um exemplo de planejamento financeiro-tributário, que pode servir de norte para as outras políticas públicas que compõem o rol dos direitos humanos ao mínimo existencial do indivíduo.

Sem a prévia indicação da fonte do custeio (receitas públicas), ainda que provisionada, não há como se falar em equilíbrio das finanças públicas sobre o controle de gastos (despesas públicas), que só devem ser realizados, de forma responsável e proba, sem se afastar dos objetivos republicanos a que se prestam: bem estar da coletividade.

4.1.2. Da Natureza Jurídica da Contribuição Social e seus Aspectos

Não podemos deixar de olvidar que, sendo a contribuição social espécie do gênero tributo, traz em seu contexto o princípio da capacidade contributiva como função instrumental, como já visto linhas atrás.

Assim, as contribuições sociais poderão ter alíquotas ou bases de cálculos diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.³⁶³

Estamos diante da implementação do princípio da igualdade material, corolário de direito tributário.

Sergio Pinto Martins leciona acerca da natureza jurídica da contribuição social, aduzindo: “a contribuição para seguridade social é tributo. Tributo é gênero, do qual são espécies: o imposto, a taxa, a contribuição de melhoria, as contribuições, ou até mesmo o empréstimo compulsório, segundo alguns juristas”.³⁶⁴

Nesse mesmo sentido temos Carrazza, afirmando que “as contribuições são sem sombra de dúvidas, tributos, uma vez que devem necessariamente obedecer ao regime jurídico tributário, isto é, aos princípios que informam a tributação”.³⁶⁵

³⁶³ Artigo 195, §9º, da Constituição da República de 1988.

³⁶⁴ MARTINS, Sergio Pinto. **Direito da Seguridade Social**. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 1999, p.74-75.

³⁶⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p.345.

Destarte, por ter natureza de tributo, restam exigíveis de forma compulsória à sociedade e a todos aqueles que se encontram sob a égide das hipóteses de incidência legais, garantindo-se o financiamento público em prol do princípio constitucional da solidariedade social.

Não é demais ressaltar, que por medida de segurança jurídica, encontra-se submetida ao regime de noventena³⁶⁶, isto é, não poderá ser exigida antes de decorridos noventa dias da lei que as houver instituído ou modificado, excetuada, contudo, da submissão ao princípio da anterioridade³⁶⁷, circunscrito nas limitações do poder de tributar.

Temos assim, na instituição da contribuição social, forte instrumento tributário de minoração das desigualdades sociais, amparo tutelar estatal e concretização de políticas públicas específicas, descritas na esfera dos direitos fundamentais sociais.³⁶⁸

Ainda que tardiamente instituído, o sistema de precedência da fonte de custeio tem o condão de manter o equilíbrio e a sustentabilidade de receitas e despesas públicas, só não alcançadas nos patamares instituídos, pela inclusão do déficit público ocasionado pela própria União e os maus gestores de um passado próximo.

Procederemos a seguir a um estudo crítico dos orçamentos públicos da União, do Estado de Alagoas e do Estado de Minas Gerais.

Analisaremos a correlação das receitas e das despesas públicas, sob a ótica da precedência do custeio, visando buscar respostas quanto à economicidade e equilíbrio do sistema orçamentário-governamental, suas distorções e seus reflexos socioeconômicos por região do País.

Poderemos ter respostas quanto à implementação de políticas públicas de maior relevância local; as prioridades governamentais em favor das sociedades de massas; a conjuntura da aplicação correta das diretrizes constitucionais; as maiores fontes de captações de recursos e de seus gastos; a existência de autonomia financeira dos entes federados discurridos.

³⁶⁶ Artigo 195, § 6º, da Constituição da República de 1988.

³⁶⁷ Artigo 150, inciso III, alínea *b*, da Constituição da República de 1988.

³⁶⁸ Artigo 6º, da Constituição da República de 1988.

4.2. Uma análise das transferências correntes obrigatórias e voluntárias da União, como fonte de precedência das receitas públicas e do custeio dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios Brasileiros

4.2.1. Análise das Transferências Correntes Obrigatórias - Constitucionais e Legais – pela União aos demais entes federados

Parcelas das receitas federais arrecadadas pela União são repassadas aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.³⁶⁹ O rateio da receita proveniente da arrecadação de impostos entre os entes federados representa um mecanismo fundamental para amenizar as desigualdades regionais, na busca incessante de promover o equilíbrio socioeconômico entre Estados e Municípios, representado pela repartição constitucional tributária.³⁷⁰

Cabe ao Tesouro Nacional, em cumprimento aos dispositivos constitucionais, efetuar as transferências desses recursos aos entes federados, nos prazos legalmente estabelecidos.³⁷¹

Dentre as principais transferências da União para os Estados, o Distrito-Federal, e os Municípios previstas na Constituição da República de 1988, destacam-se como Encargos Especiais: o Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal - FPE; o Fundo de Participação dos Municípios - FPM; o Fundo de Compensação pela Exportação de Produtos Industrializados - FPEX; o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR.

Temos o ainda, com maior representação nas áreas de destinação específica para implementação de políticas públicas setoriais, o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB; o Fundo do Sistema Único de Saúde – SUS; o Programa Bolsa-Família para Distribuição de Renda e Assistência Social.³⁷²

Numa compilação e demonstração dos dados acerca das Transferências Correntes obrigatórias da União para os Estados, Distrito-Federal e Municípios, nos últimos cinco anos, como verdadeira fonte de precedência de receitas públicas dos referidos entes e, por relevância da função, temos a elaboração do gráfico abaixo³⁷³, como segue:

³⁶⁹ Artigos 158 e 159, da Constituição da República de 1988.

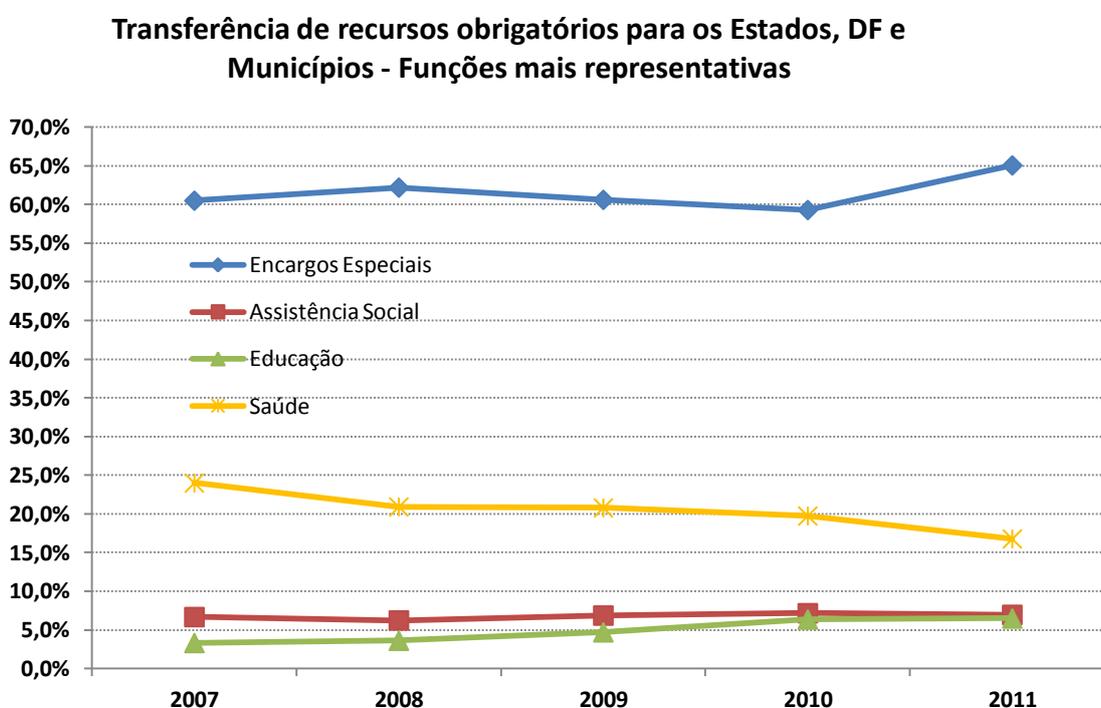
³⁷⁰ Artigo 3º, inciso III, da Constituição da República de 1988.

³⁷¹ Artigo 162, da Constituição da República de 1988.

³⁷² Fonte de informações da Secretaria do Tesouro Nacional. Disponíveis em: <<http://www.stn.fazenda.gov.br>> Acesso em: 15 setembro 2012.

³⁷³ Fonte de catalogação dos dados numéricos disponível em: <<http://www.portaldatransparencia.gov.br>> Acesso em: 15 setembro 2012.

Gráfico 1: Transferência de Recursos Obrigatórios para os Estados, DF e Municípios – Funções mais representativas.



Deste modo, denota-se que legal e constitucionalmente, a União tem repassado maior percentual da totalidade de suas receitas públicas próprias, aos demais entes federados, a título de *Encargos Especiais*, que aportarão como ativos, para fazer face aos investimentos, custeios e à implementação de políticas públicas gerais ou setoriais, indispensáveis ao bem-estar da coletividade. Vêm seguidos os repasses à Saúde, Assistência Social e Educação, como prioridades constitucionais na valoração de tais políticas públicas específicas.

4.2.2. Análise das Transferências Correntes Voluntárias da União aos demais entes federados

Transferências voluntárias são os recursos financeiros repassados pela União aos Estados, Distrito Federal e Municípios, em decorrência da celebração de convênios, acordos, ajustes ou outros instrumentos similares cuja finalidade é a realização de obras e/ou serviços de interesse comum e coincidente às três esferas do Governo, dotadas de discricionariedade pelo governante.³⁷⁴

³⁷⁴ Fonte de informações da Secretaria do Tesouro Nacional. Disponíveis em: <<http://www.stn.fazenda.gov.br>> Acesso em: 15 setembro 2012.

Conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal entende-se por transferência voluntária "a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde"³⁷⁵.

As informações sobre Transferências Voluntárias obtidas no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) são o resultado da subtração das transferências constitucionais e legais (FPE, FPM, FUNDEB, ITR, IOF-Ouro, FPEX, Lei Complementar n. 87/96, Cota-parte do Salário-Educação), Compensações Financeiras e Despesas com Pessoal do valor global das transferências.

Não estão incluídos no cálculo os valores relativos à rubrica “Restos a Pagar Não Processados” e, os recursos do Sistema Único de Saúde (SUS).³⁷⁶

Numa compilação e demonstração dos dados acerca das Transferências Correntes voluntárias da União para os Estados, Distrito-Federal e Municípios, nos últimos cinco anos, como verdadeira fonte de precedência de custeio (receitas públicas) dos referidos entes e, por relevância da função, temos a elaboração do gráfico abaixo³⁷⁷, como segue:

Gráfico 2: Transferência de Recursos Voluntários para Estados, DF e Municípios – Outras Funções



Vislumramos um claro declínio de todas as políticas públicas e investimentos colacionados no último exercício, em especial, uma ascendência da Segurança Pública nos últimos 4 anos e, com abrupta queda no último exercício.

³⁷⁵ Artigo 25, da Lei Complementar Federal n. 101, de 04 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

³⁷⁶ Fonte de informações da Secretaria do Tesouro Nacional. Disponíveis em: <<http://www.stn.fazenda.gov.br>> Acesso em: 15 setembro 2012.

³⁷⁷ Fonte de catalogação dos dados numéricos disponível em: <<http://www.portaldatransparencia.gov.br>> Acesso em: 15 setembro 2012.

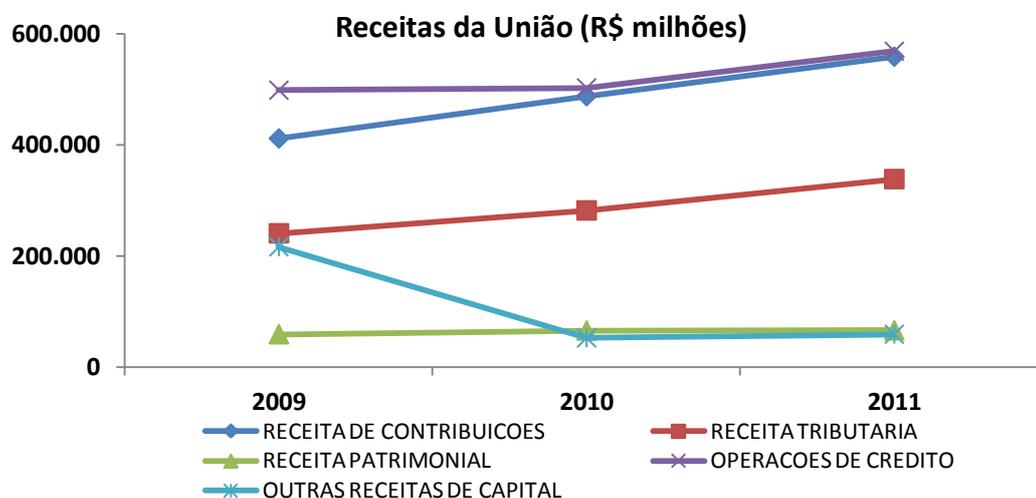
As funções essenciais à Administração da Justiça encontram-se num subplano de políticas públicas específicas.

Comércios e Serviços que se constituem na maior parte com o Turismo e Hotelaria, são priorizados em detrimento de valores sociais lícitos e indispensáveis, como Direitos da Cidadania, Trabalho, Habitação, Cultura.

4.2.3. Da Representação dos Recursos Próprios da União

A receita pública da União é composta de quatorze categorias de fontes de recursos próprios, sendo verdadeiras precedências monetárias para fazer face aos gastos públicos e transferências correntes em geral.³⁷⁸ O somatório de apenas cinco dessas fontes, nos últimos três anos, representou 93% da receita bruta anual em 2011³⁷⁹, motivo pelo qual, terão destaque, como seguem:

Gráfico 3: Receitas da União (R\$ milhões)



O gráfico acima descreve um elevado índice de endividamento da União, como a maior parte da capitalização de seus recursos financeiros, advindos de sucessivas operações de crédito e financiamento, demonstrando assim, falta de planejamento financeiro.

³⁷⁸ Fonte de catalogação dos dados numéricos disponível em: <<http://www.portaldatransparencia.gov.br>> Acesso em: 15 setembro 2012.

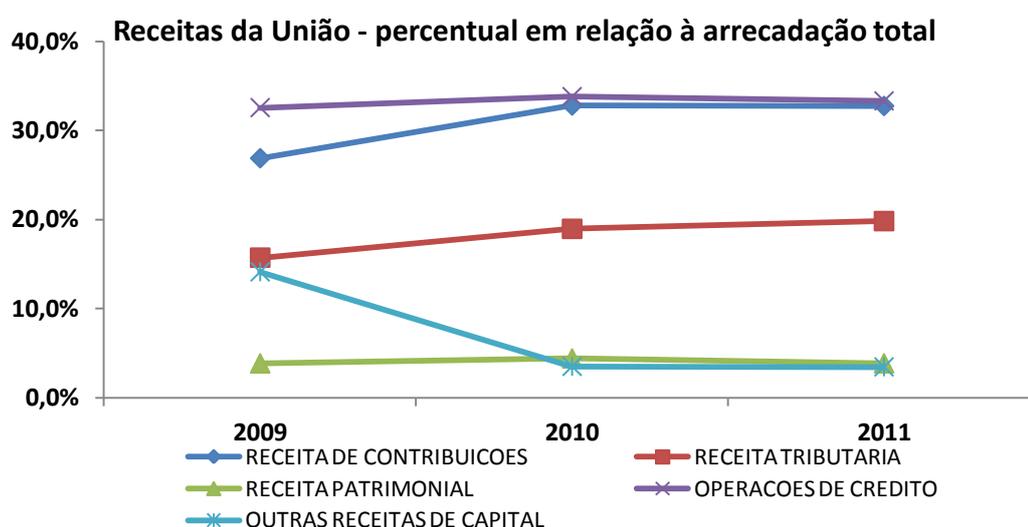
³⁷⁹ Fonte de catalogação dos dados numéricos disponível em: <<http://www.portaldatransparencia.gov.br>> Acesso em: 15 setembro 2012.

As receitas de contribuições para seguridade social apresentam-se como segunda maior fonte de receitas públicas da União, onde elas deverão constituir ativos para fazer face ao sistema nacional de seguridade social, como já visto antes.

Descritas como receitas tributárias, em que pese as contribuições antepostas ter natureza de tributo, constituem a totalidade dos demais tributos - impostos, taxas e contribuições - sendo, a terceira maior fonte de arrecadação da União na busca de disponibilidades financeiras, tudo em face da exação legal do patrimônio do particular.

Comparando-se, percentualmente, em relação à totalidade das receitas públicas anuais auferidas pela União³⁸⁰, teremos às seguintes projeções:

Gráfico 4: Receitas da União – percentual em relação à arrecadação total



Tendo a arrecadação tributária aumentado nos últimos anos, o percentual de endividamento público da União decorreu em pequeno declínio, seguindo de uma estabilidade das Contribuições Sociais e, leve ascendência das Receitas Tributárias. Já as Outras Receitas Públicas de Capital tiveram uma depressão, seguidas de estabilidade. As receitas patrimoniais mantiveram-se praticamente estáveis, durante os três últimos anos.

4.2.4. Da Análise dos Gastos Públicos diretos da União, por função de despesa

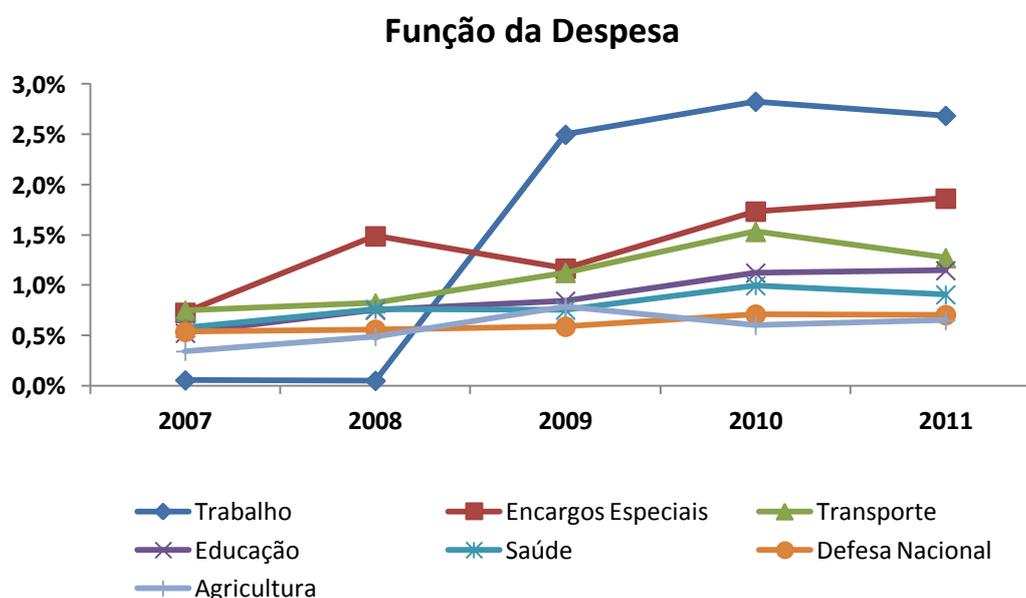
³⁸⁰ Fonte de catalogação dos dados numéricos disponível em: <<http://www.portaldatransparencia.gov.br>> Acesso em: 15 setembro 2012.

Na análise dos gastos públicos diretos da União, por tipo de despesa nos últimos cinco anos, podemos extrair as prioridades em políticas públicas, sendo que 88,8% do total das despesas em 2011 representaram itens diversos, dada tamanha especificidade, natureza e peculiaridades das referidas despesas, pulverizando-se na representação percentual em relação a todo gasto.³⁸¹

Assim, extraímos a evolução dos sete itens de maior representatividade e expressão numérica da totalidade das despesas públicas, que podem ser apontados, em parte, como prioridade e foco de políticas públicas gerais da União. Ressalte-se que os Encargos Especiais, em sua grande maioria são compreendidos pelo cumprimento de decisões judiciais em que a União é sucumbente, além de, em menor escala, cooperações a organismos internacionais e transferências constitucionais de manutenção de órgãos específicos.

Assim, por função de despesa pública³⁸², temos:

Gráfico 5: Função da Despesa



Resultamos assim, as seis maiores vertentes de políticas públicas implementadas diretamente pela União, nos últimos 5 anos, nesta ordem, culminando em 2011 com a priorização do Trabalho, dos Transportes, da Educação, da Saúde, da Defesa Nacional e da Agricultura.

³⁸¹ Fonte de catalogação dos dados numéricos disponível em <[http:// www.portaldatransparencia.gov.br](http://www.portaldatransparencia.gov.br)> Acesso em: 15 setembro 2012.

³⁸² Fonte de catalogação dos dados numéricos disponível em: <<http://www.portaldatransparencia.gov.br>> Acesso em: 15 setembro 2012.

Pelos dados antepostos, concluímos por um salto quantitativo explícito da implementação de políticas públicas voltadas ao direito social do trabalho, com pequeno decréscimo no ano de 2011.

Já o adimplemento de sentenças judiciais em que a União se apresenta como sucumbente - Encargos Especiais -, encontra-se em livre ascensão, denotando a violação de direitos que vêm sendo reparados e indenizados por demandas judicializadas, operando-se como segundo maior gasto público por função de despesa pública.

De certo temos aqui, o controle de legalidade das omissões de implementar políticas públicas específicas, apresentando-se como o fenômeno da judicialização dos direitos fundamentais.

4.2.5. Da Análise dos Gastos Públicos diretos da União, por Programa de Governo

Vejamos o gráfico demonstrativo das despesas públicas por Programa de Governo e suas oscilações, nos 7 itens de maior representatividade em relação ao percentual ao total de despesas públicas³⁸³.

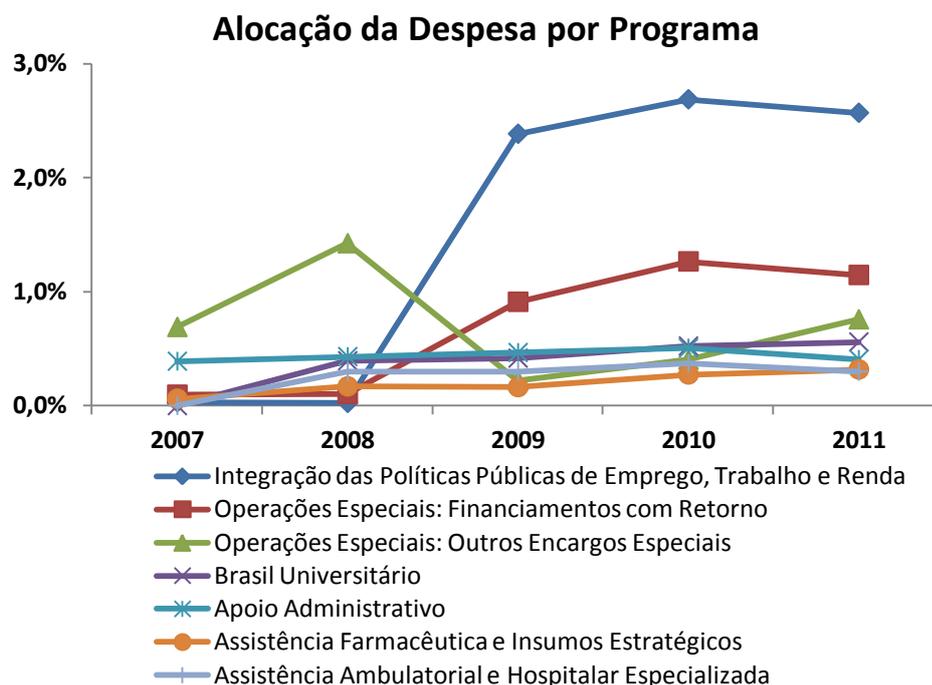
Da alocação de despesas por Programa de Governo da União, nos últimos cinco anos, observa-se a tendência de priorização das políticas públicas de emprego, trabalho e renda, o que demanda uma preocupação com o alcance da autossustentabilidade do indivíduo, estando em conformidade com os objetivos fundamentais da República.

Temos aqui, tentativas governamentais de minoração das desigualdades sociais em atendimento aos preceitos político-constitucionais.

Nessa tentativa de resgate da população menos abastada, retirando-a da situação social de extrema pobreza, vemos a aplicação da solidariedade social intrínseca de nossa nação; a desigualdade social só poderá ser combatida, com o assistencialismo posto, num primeiro plano, para após, tentarmos buscar a autossustentância do coletivo, num sistema de equilíbrio socioeconômico.

Gráfico 6: Alocação da Despesa por Programa

³⁸³ Fonte de catalogação dos dados numéricos disponível em: <<http://www.portaldatransparencia.gov.br>> Acesso em: 15 setembro 2012.



4.2.6. Na Busca de Incongruências, Discrepâncias e Exorbitâncias de Gastos Públicos

O orçamento público é deveras instigante sob a ótica de perscrutação. Saltam aos olhos despesas *prima facie* exorbitantes, incongruentes, deveras multiplicadas sem uma justificativa plausível, que de certo, demandaria maior tempo e objeto de investigação. Em que pese possíveis resultados falso-positivos ou falso-negativos que a análise simplória e isolada dos números possa levar, sobretudo pela causalidade e especificidade das finanças públicas, restam algumas reflexões pontuais, para demonstrar uma gama de indagações sem respostas, ponto de partida na fixação de parâmetros de controle.

Tenhamos por base, as despesas de Diárias de Servidores Públicos e de Segurança e Transporte do(a) Presidente(a) da República, dos últimos cinco anos, para chegar a dúvidas quanto à legitimidade e economicidade, passíveis de questionamento de exorbitância quanto ao seu uso. Vejamos³⁸⁴:

Tabela 3: Despesas Diárias de Servidores Públicos e de Segurança e Transporte do Presidente da República

³⁸⁴ Fonte de catalogação dos dados numéricos disponível em: <<http://www.portaldatransparencia.gov.br>> Acesso em: 15 setembro 2012.

Outras Análises da Despesa	2007	2008	2009	2010	2011
Despesas Totais	938.652.041.819	930.786.129.455	1.100.745.106.991	1.044.954.183.926	1.287.031.201.319
Diárias	528.804.251	538.294.084	804.318.188	1.081.292.450	702.026.158
% Sobre Despesas Totais	0,06%	0,06%	0,07%	0,10%	0,05%
Segurança e Transporte do Presidente	851.586	1.078.213	7.550.487	18.825.352	24.974.092
% Sobre Despesas Totais	0,0001%	0,0001%	0,0007%	0,0018%	0,0019%

Fonte: Portal da Transparência <<http://www.portaldatransparencia.gov.br>>

No ano de 2010, as despesas de diárias somaram a monta de 0,10% do total de despesas públicas da União, à casa superior de 1 bilhão de reais, havendo distorções entre anos anteriores e o exercício de 2011. Indaga-se: houve malversação ou descontrole nas despesas de diárias dos servidores públicos?

A Segurança e o Transporte Presidencial superinflacionaram nos últimos cinco anos em 2.932,65%, ou seja, quase 3.000 vezes mais, tendo saído da cifra de 851 mil reais em 2007, e chegando até 24.974 milhões de reais em 2011, importando num superacréscimo injustificável, diante da ausência de notórias situações de instabilidade institucional e riscos pessoais do mandatário do Poder Executivo da União. Indaga-se: Há malversação ou exorbitância nas despesas de Segurança e Transporte Presidencial?

Na gestão ambiental (prevenção e combate ao desmatamento, queimadas e incêndios florestais), em 2010, a União efetivou transferência voluntária para todos os entes que compõe a federação à monta de R\$ 3.699.053,00.³⁸⁵

Na Proteção Pessoal à Pessoa com Deficiência, em 2010, a União efetivou transferência voluntária para todos os entes que compõem a federação, à monta de R\$ 50.000,00.³⁸⁶

Na Proteção Social ao Idoso, em 2010, a União efetivou transferência voluntária para todos os entes que compõem a federação, à monta de R\$ 100.000,00.³⁸⁷

Na área de Vigilância Epidemiológica e Controle de Doenças Transmissíveis, em 2010, a União efetivou transferência voluntária para todos os entes que compõem a federação, à monta de R\$ 184.386,00.³⁸⁸

Na área de Desenvolvimento da Educação Infantil em 2010, a União efetivou transferência voluntária para todos os entes que compõem a federação, à monta de R\$ 674.026,00.³⁸⁹

³⁸⁵ Fonte de catalogação dos dados numéricos disponível em: <<http://www.portaldatransparencia.gov.br>> Acesso em: 15 setembro 2012.

³⁸⁶ *Idem.*

³⁸⁷ *Idem.*

³⁸⁸ *Idem.*

Na área de Enfretamento e Combate ao Crack e Drogas afins, não houve repasses de transferências voluntárias a nenhum ente da federação, no mesmo exercício.³⁹⁰

Temos aqui, reforços ou não de políticas públicas setoriais regionais ou locais, em grau de prioridades eleitas pela União.

Somados os itens antepostos, que representam grande parte da atual preocupação social com as políticas públicas de direitos humanos, sustentabilidade ambiental e saúde pública, dentre outros, correspondem a monta de R\$ 4.707.465,00.

Fato é que surpreendentemente, emergiu a deliberação legislativa e executiva constante da Lei Federal n. 12.292, de 20 de julho de 2010, que destinou a título de doação à Autoridade Nacional Palestina, a monta de R\$ 25.000.000,00, quantia muito além do que a destinada ao enfrentamento dos problemas sociais internos, por voluntariedade. Ainda que embasada nos princípios de direito internacional de cooperação entre os povos para progresso da humanidade³⁹¹, numa visão de solidariedade universal, não há de se priorizar as demandas emergenciais e flagelos sociais internos, diante de tamanha desproporcionalidade? Não poderiam os montantes ser revertidos inversamente, por critério de justiça social nacionalista? Será que tais valores não serão utilizados para subvencionar a guerra, já que não se vinculam às questões humanitárias daquela nação, permanentemente em conflitos?

São tantas as demandas e indagações que provêm da análise dos orçamentos públicos, instigantes de certo, com grandes possibilidades de submissão ao controle social, visando à apuração de eventual tergiversação de gastos públicos, em que, o escopo reduzido da presente obra, não permite delongas nesta fase inquisitiva.

4.3. Transferências de Recursos para o Estado de Alagoas e Minas Gerais, inclusive seus municípios

4.3.1. Transferência de Recursos Obrigatórios e Voluntários para o Estado de Alagoas e Minas Gerais

Por critérios de amostragem e mera conveniência acadêmica, preferimos a análise na transferência da totalidade de recursos compulsórios e voluntários da União para os Estados de Alagoas e Minas Gerais, visando confrontar a evolução dos últimos cinco anos;

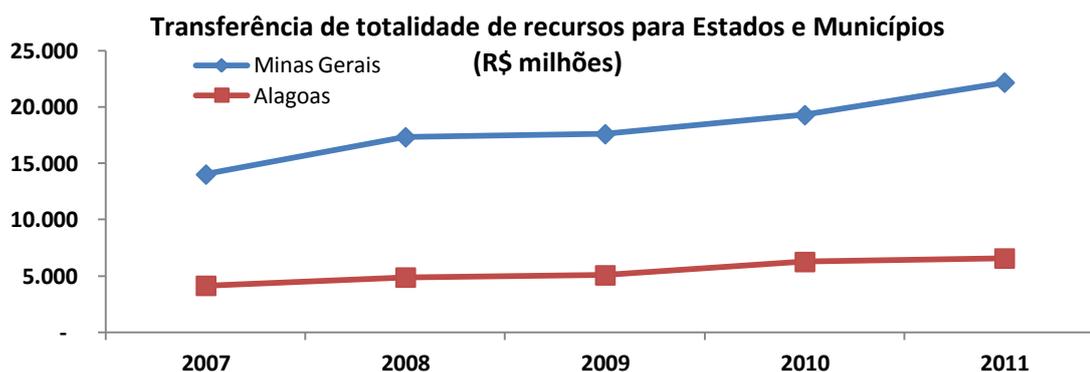
³⁸⁹ *Idem.*

³⁹⁰ *Idem.*

³⁹¹ Artigo 4º, inciso IX, da Constituição da República de 1988.

compõem-se assim, as precedências das receitas públicas (por transferências correntes) dos respectivos Estados-membros da região nordeste e sudeste, estando contidas as transferências creditadas em favor de seus respectivos municípios, senão vejamos³⁹²:

Gráfico 7: Transferência de totalidade de recursos para Estados e Municípios (R\$ milhões)



Assim, constatamos que ambas as transferências correntes são ascendentes; contudo, as decorrentes em favor do Estado de Minas Gerais são maiores que às destinadas ao Estado de Alagoas, e com maior ápice de ascendência, o que não implica afirmar incongruência na redução das desigualdades sociais e regionais, haja vista os elementos que influenciam no resultado, compostos pela densidade demográfica ou populacional, conforme a seguir será demonstrado.

4.3.2. Transferência de Recursos Obrigatórios e Voluntários para o Estado de Alagoas e Minas Gerais, por critério de densidade demográfica.

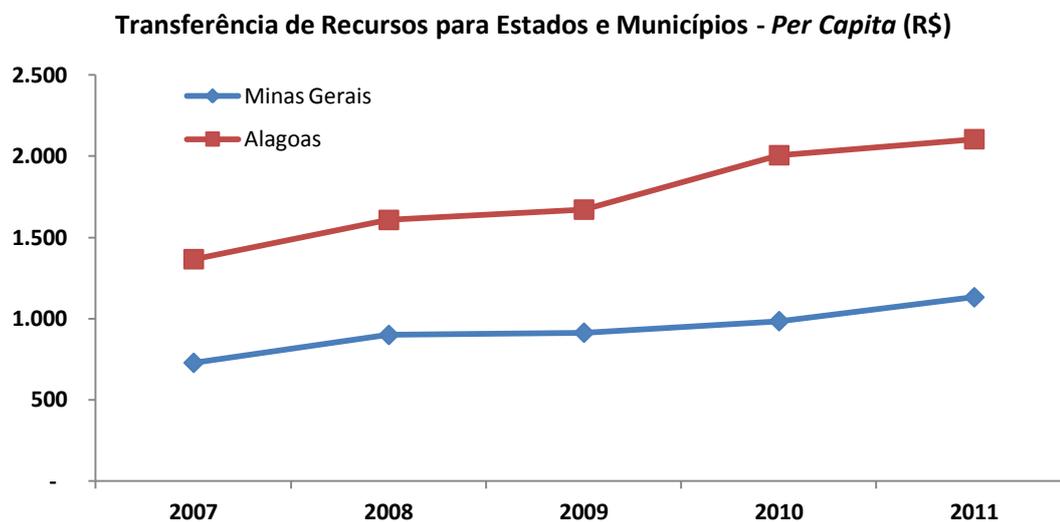
Por critério de densidade demográfica³⁹³, considerando que o Estado de Minas Gerais possui maior população e extensão territorial, proferimos análise na transferência da totalidade de recursos compulsórios e voluntários da União para os Estados de Alagoas e Minas Gerais, visando confrontar a evolução dos últimos cinco anos; compõem-se assim, na precedência das receitas públicas *per capita* (por transferências correntes) dos respectivos

³⁹² Fonte de catalogação dos dados numéricos disponível em: <<http://www.portaldatransparencia.gov.br>> Acesso em: 15 setembro 2012.

³⁹³ Fonte de catalogação dos dados populacionais por Estado do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br>> Acesso em: 15 setembro 2012.

Estados-membros da região nordeste e sudeste, estando contidas as creditadas em favor de seus respectivos municípios, senão vejamos³⁹⁴:

Gráfico 8: Transferência de Recursos para Estados e Municípios – *Per Capita* (R\$)



Na distribuição *per capita*, fica demonstrado que o aporte de transferências de recursos financeiros para o Estado de Alagoas é bem maior do que o efetivado para Estado de Minas Gerais e deságua aos ditames dos objetivos da República Federativa do Brasil na ideiação de justiça distributiva³⁹⁵, visando minorar as desigualdades sociais e regionais, diante das realidades díspares. Portanto, a cada cidadão alagoano é deferido maior aporte de recursos da União para a implementação de políticas públicas.

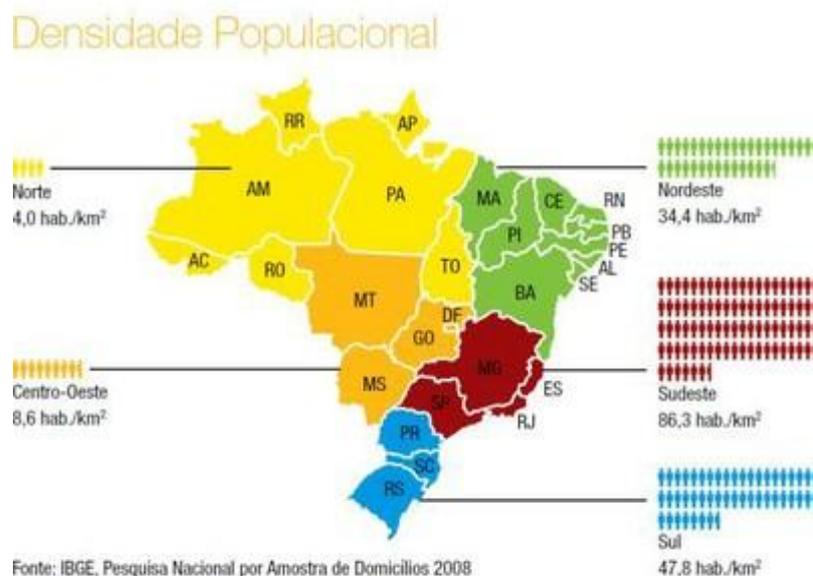
Nesse sentido, vejamos o mapa de densidade demográfica brasileira³⁹⁶:

Tabela 4: Densidade Populacional do Brasil

³⁹⁴ Fonte de catalogação dos dados numéricos disponível em: < <http://www.portaldatransparencia.gov.br>> Acesso em: 15 setembro 2012.

³⁹⁵ Artigo 3º, da Constituição de República de 1988.

³⁹⁶ Fonte do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br>> Acesso em 15 setembro 2012.



4.4. Da análise da Precedência das Receitas Públicas e do Custeio do Estado de Alagoas

4.4.1. Das Receitas Públicas do Estado de Alagoas

Repassamos a análise das Receitas Públicas por ente da Federação, exclusivamente do Estado de Alagoas, excluídos seus municípios, onde agora, buscaremos demonstrar sua composição e seu grau de autonomia administrativo-financeiro, isto é, autossustentabilidade face à transferência de recursos voluntários e obrigatórios da União, que somados à auferição de receitas próprias, constituem os ativos indispensáveis para implementação das políticas públicas de âmbito regional.

Importante destacar que o Estado de Alagoas ocupa a 27ª posição (0,677 – última posição entre os Estados-membros) no *ranking* brasileiro que mede o Índice de Desenvolvimento Humano – IDH.³⁹⁷

O Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) é um dado utilizado pela Organização das Nações Unidas (ONU) para analisar a qualidade de vida de uma determinada população.

Os critérios utilizados para calcular o IDH são:

- Grau de escolaridade: média de anos de estudo da população adulta e expectativa de vida escolar, ou tempo que uma criança ficará matriculada.

³⁹⁷ Fonte de dados Brasil Escola. Disponível em: <<http://www.brasilecola.com>> Acesso em: 15 setembro 2012.

- Renda: Renda Nacional Bruta (RNB) *per capita*, baseada na paridade de poder de compra dos habitantes. Esse item tinha por base o PIB (Produto Interno Bruto) *per capita*, no entanto, a partir de 2010, ele foi substituído pela Renda Nacional Bruta (RNB) *per capita*, que avalia praticamente os mesmos aspectos que o PIB, no entanto, a RNB também considera os recursos financeiros oriundos do exterior.

- Nível de saúde: baseia-se na expectativa de vida da população; reflete as condições de saúde e dos serviços de saneamento ambiental.³⁹⁸

Tais fatores certamente influenciarão na arrecadação própria do Estado, levando à situação de possível ausência de autossustentabilidade. Desse modo, conforme análise dos últimos 5 anos, assim apuramos³⁹⁹:

Tabela 5: Origem e Crescimento da Receita no Estado de Alagoas

Origem da Receita (R\$ milhões)	2007	2008	2009	2010	2011	
Transferências da União	1.748	2.041	1.981	2.732	2.554	
Outras Receitas	2.030	2.315	2.901	3.030	3.159	
TOTAL DE RECEITAS	3.777	4.356	4.882	5.762	5.712	Média
% de Autonomia	54%	53%	59%	53%	55%	55%

Fonte: Portal da Transparência do Estado de Alagoas <<http://www.portaldatransparencia.al.gov.br>>

Crescimento da Receita	2007	2008	2009	2010	2011	
Transferências da União	n/d	17%	-3%	38%	-7%	Média
Outras Receitas	n/d	14%	25%	4%	4%	10%
						12%

Fonte: Portal da Transparência do Estado de Alagoas <<http://www.portaldatransparencia.al.gov.br>>

Vemos na média dos últimos cinco anos que, 45% da precedência das fontes de recursos financeiros para fazer face às despesas públicas, investimentos e implementação de políticas públicas estatais em Alagoas, vieram por Transferências da União, sem as quais, o Estado poderia restar insolvente, sendo 55% das receitas restantes, como próprias. Há um desequilíbrio e relação de dependência permanente com a União.

Também, de forma mediana dos últimos cinco anos, houve incremento de 12% da arrecadação própria e, 10% das Transferências da União, indispensáveis num cenário socioeconômico como acima esposto.

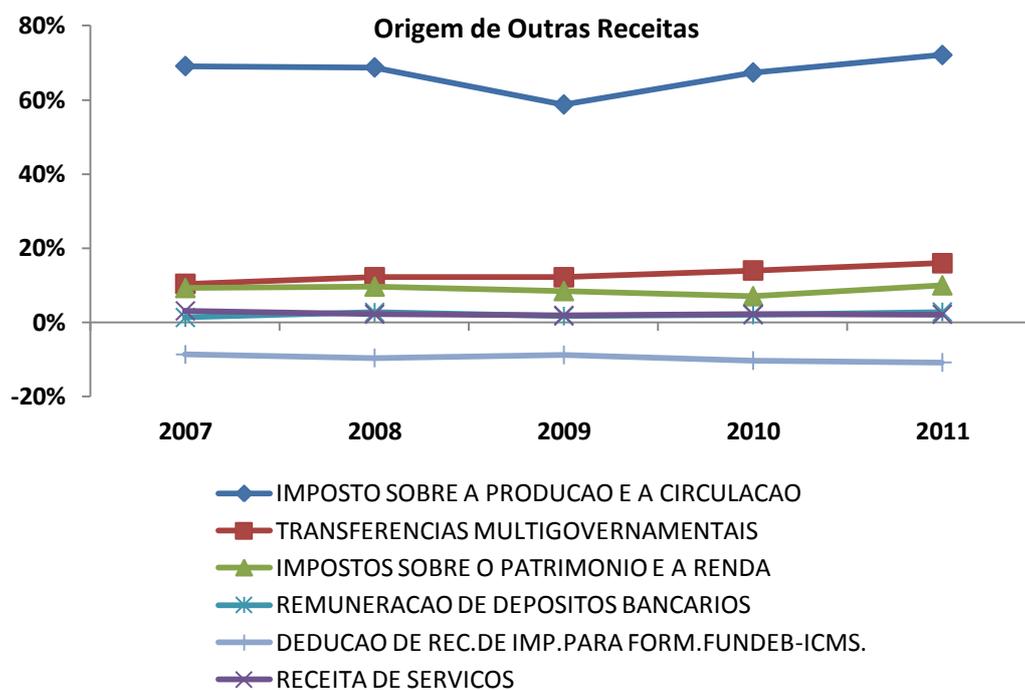
Contudo, vislumbramos aumento da arrecadação interna do Estado de Alagoas, composta pela totalidade de Outras Receitas, tanto no incremento da arrecadação do Imposto Sobre a Produção e a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, maior fonte de receitas próprias do Estado, quanto das Transferências Multigovernamentais, do Imposto sobre o

³⁹⁸ Conforme *Ranking* do Índice de Desenvolvimento Humano – IDH dos Estados-membros brasileiros. Disponível em: <<http://www.brasilecola.com>> Acesso em: 15 setembro 2012.

³⁹⁹ Fonte de catalogação dos dados numéricos disponível em: <<http://www.portaldatransparencia.al.gov.br>> Acesso em: 15 setembro 2012.

Patrimônio e Renda que retém e, da Remuneração de Depósitos Bancários de suas disponibilidades em caixa; sem prejuízo, há uma estabilidade das receitas de serviços públicos prestados, como segue em percentuais incidentes sobre as receitas próprias⁴⁰⁰:

Gráfico 9: Origem de outras Receitas



4.4.2. Das Despesas Públicas do Estado de Alagoas

Sob a ótica dos gastos públicos por natureza das despesas no exercício de 2011, depreendemos a relação nominal das vinte maiores despesas públicas e suas incidências percentuais sobre o total dos referidos gastos⁴⁰¹, sendo a Amortização da Dívida Pública com Governos, acrescida de seus respectivos juros, os maiores vilões das despesas primárias, com o percentual total de 12,7% do total, conforme vemos⁴⁰²:

Tabela 6: Despesas Públicas em 2011 no Estado de Alagoas

⁴⁰⁰ Fonte de catalogação dos dados numéricos disponível em: <<http://www.portaldatransparencia.al.gov.br>> Acesso em: 15 setembro 2012.

⁴⁰¹ *Idem.*

⁴⁰² *Idem.*

Despesas Públicas em 2011	Valor	%
Transferência Constitucional Aos Municípios - ICMS	556.831.497	10,4%
Amortização da Dívida Contraída com Governos	498.591.655	9,3%
Complementação Salarial - Pessoa Civil	442.768.955	8,3%
AL PREVI - Contribuição Complementar - Servidor Civil	338.627.625	6,3%
Contribuições Previdenciárias - AL PREVI	302.171.958	5,7%
Férias - Abono Constitucional	301.712.363	5,6%
Obras Públicas de Uso Comum do Povo	276.347.676	5,2%
Subsídios	232.796.060	4,4%
Juros da Dívida Contratada com Governos	182.760.759	3,4%
Remuneração Particip. Órgãos Deliberação Coletiva	169.237.721	3,2%
Gratificação por Tempo de Serviço	152.336.158	2,9%
Representação Mensal	132.982.060	2,5%
13º Salário	125.288.347	2,3%
Transferência a Municípios - Convênios de Saúde	78.038.963	1,5%
Serviço Médico-Hospitalar, Odontológico e Laboratoriais	74.033.040	1,4%
Precatórios - Regime Especial - 1,5% RCL	69.178.213	1,3%
Transferência Constitucional Aos Municípios - IPVA	65.686.018	1,2%
AL PREVI - Contribuição Complementar - Servidor Militar	64.771.958	1,2%
Gratificação por Tempo de Serviço - Anuênio Civil	53.561.368	1,0%
Gratificações Especiais	53.150.756	1,0%
Demais Despesas	1.172.550.364	21,9%
TOTAL	5.343.423.514	

Fonte: Portal da Transparência do Estado de Alagoas <<http://www.portaldatransparencia.al.gov.br>>

Nos gastos públicos antepostos, deparamo-nos com as Obras de Infra-estrutura e a Saúde Pública como responsáveis pelos maiores gastos públicos, apresentando-se como prioridades de governo em matéria de políticas públicas setoriais.

4.4.3. Outras Despesas Públicas do Estado de Alagoas

Visando um critério por amostragem, na busca de eventuais discrepâncias ou anomalias, elegemos os gastos públicos abaixo, para futuro exame comparativo, nos últimos 5 anos, sendo reafirmado o grande ônus da dívida pública estadual, em desfavor do crescimento do ente estatal em si.

Podemos verificar ainda, que os gastos com a Locação de Veículos, suplantam as despesas públicas com Medicamentos, Material de Assistência Social.

Os Serviços de Publicidade Institucional e demais serviços na área, correspondem a boa parte do orçamento de despesas públicas eleitas à amostragem, aliados às Diárias, Assessorias e Consultorias, nesta ordem.

Isto posto, analisemos, o que se segue, em cifras e em percentuais de incidência sobre a totalidade das despesas públicas⁴⁰³:

Gráfico 10: Outras Despesas (R\$ mil)

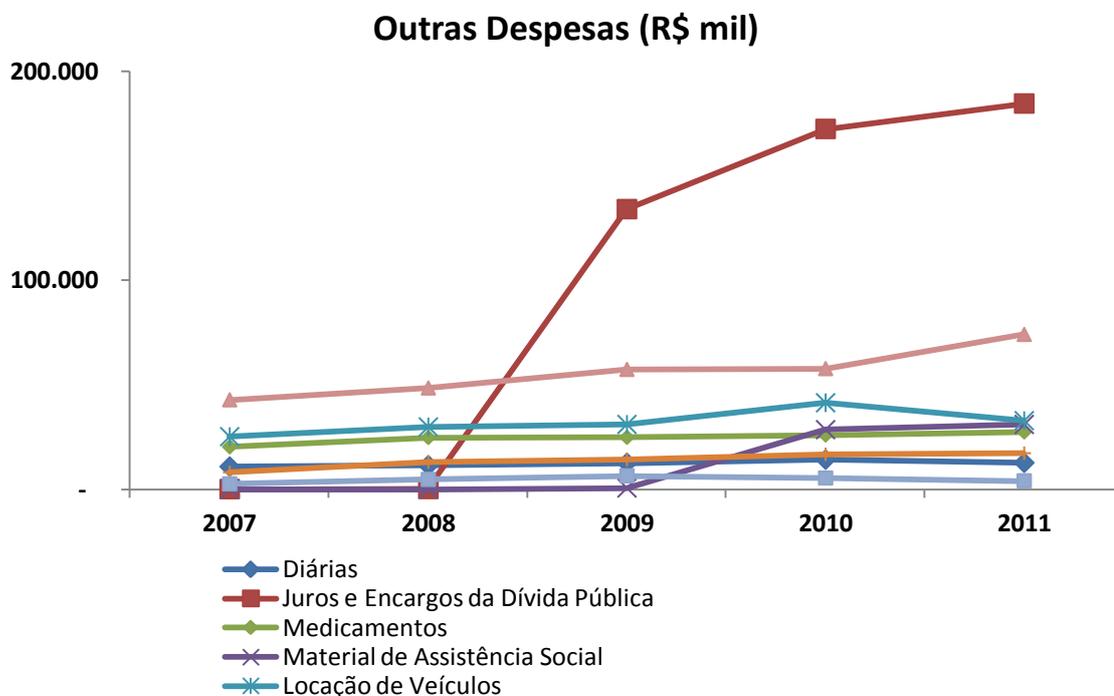
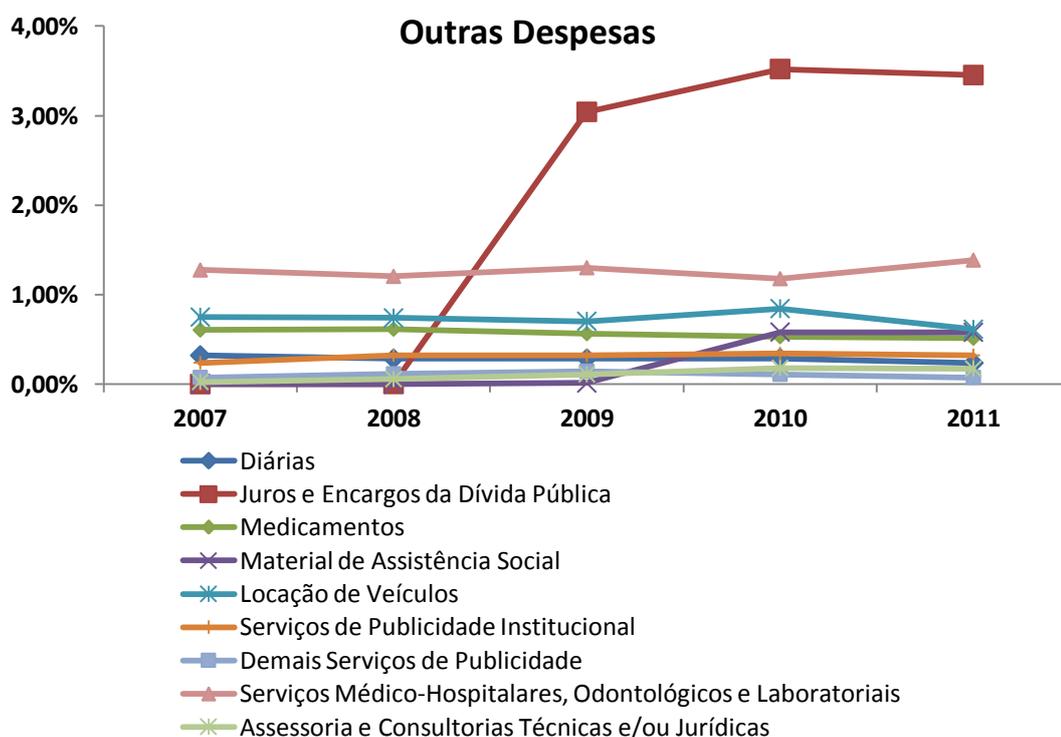


Gráfico 11: Outras Despesas



⁴⁰³ Fonte de catalogação dos dados numéricos disponível em: <<http://www.portaldatransparencia.al.gov.br>> Acesso em: 15 setembro 2012.

4.4.4. Das Despesas Públicas do Estado de Alagoas, por Ação do Governo Central

A seguir, relacionam-se as vinte maiores despesas públicas por ação, empreendidas pelo Governo Central do Estado de Alagoas em 2011, constituídas por todos os poderes e seus órgãos da administração direta, além dos gastos com políticas públicas específicas, sendo estas compreendidas por valores de maior incidência.⁴⁰⁴ Ressalte-se que a manutenção dos órgãos públicos do Poder Executivo e dos demais poderes constituídos (Judiciário, Legislativo e Ministério Público), são as maiores fontes de despesas públicas em geral⁴⁰⁵, incutidas nas respectivas folhas de pagamento, como segue:

Tabela 7: Despesas Públicas em 2011 por Ação

Despesas Públicas em 2011 - Por Ação	Valor	%
Transferência da Cota-Parte do ICMS para os Municípios	556.831.497	10,4%
Dívida Pública Interna - Lei 9.496/97	450.971.909	8,4%
Manutenção do Comando Geral e Serviços	357.344.158	6,7%
Manutenção das Coordenadorias Setoriais	283.444.236	5,3%
Encargos com Inativos e Pensionistas	275.620.774	5,2%
Manutenção dos Órgãos do Poder Judiciária	237.176.704	4,4%
Manutenção das Atividades do Órgão	220.176.176	4,1%
Manutenção do Ensino Fundamental	210.170.775	3,9%
Fortalecimento da Atenção Ambulatorial e Hospitalar	193.890.604	3,6%
Encargos Centralizados da Educação	171.432.831	3,2%
Manutenção da Superintendência da Receita Estadual	132.157.725	2,5%
Manutenção da Assembléia Legislativa Estadual	126.251.653	2,4%
Manutenção da Delegacia Geral de Polícia Civil	125.155.843	2,3%
Construção do Canal Aduador do Sertão	114.694.472	2,1%
Manutenção do Fundo Estadual de Saúde	110.003.238	2,1%
Manutenção do Ensino Médio	103.245.389	1,9%
Manutenção do Gabinete do Ministério Público	84.559.136	1,6%
Dívida Pública Interna - Lei 8.727/89	74.832.052	1,4%
Precatórios, Acordos e Decisões Judiciais	74.646.606	1,4%
Manutenção do Corpo de Bombeiros	70.036.002	1,3%
Demais Despesas	1.370.781.734	25,7%
TOTAL	5.343.423.514	

Fonte: Portal da Transparência do Estado de Alagoas <<http://www.portaldatransparencia.al.gov.br>>

⁴⁰⁴ Fonte de catalogação dos dados numéricos disponível em: <<http://www.portaldatransparencia.al.gov.br>> Acesso em: 15 setembro 2012.

⁴⁰⁵ Fonte de catalogação dos dados numéricos disponível em: <<http://www.portaldatransparencia.al.gov.br>> Acesso em: 15 setembro 2012.

4.5. Da análise da Precedência das Receitas Públicas e do Custeio do Estado de Minas Gerais

4.5.1. Das Receitas Públicas do Estado de Minas Gerais

Sob nova perspectiva, agora, faremos à análise das Receitas Públicas por ente da Federação, exclusivamente do Estado de Minas Gerais, excluídos seus municípios, onde buscaremos demonstrar sua composição e seu grau de autonomia administrativo-financeira, isto é, autossustentabilidade face à transferência de recursos voluntários e obrigatórios da União, que somados à auferição de receitas próprias, constituem os ativos indispensáveis para implementação das políticas públicas de âmbito regional.

Importante destacar que, o Estado de Minas Gerais ocupa a 10ª posição (0,800) no *ranking* brasileiro que mede o Índice de Desenvolvimento Humano – IDH.⁴⁰⁶

Tais fatores, certamente, também influenciarão na arrecadação própria do Estado, levando a possível autossustentabilidade, diferentemente do Estado de Alagoas, como demonstrado linhas atrás. Desse modo, conforme análise dos últimos cinco anos, assim apurou-se⁴⁰⁷:

Tabela 8: Origem e Crescimento da Receita no Estado de Minas

Origem da Receita (R\$ milhões)	2007	2008	2009	2010	2011	
Transferências da União	3.515	4.307	4.257	4.854	5.990	
Outras Receitas	29.118	35.617	36.306	41.764	48.854	
TOTAL DE RECEITAS	32.633	39.923	40.563	46.618	54.844	Média
% de Autonomia	89%	89%	90%	90%	89%	89%

Fonte: Portal da Transparência do Estado de Minas Gerais <<http://www.transparencia.mg.gov.br>>

Crescimento da Receita	2007	2008	2009	2010	2011	
Transferências da União	n/d	23%	-1%	14%	23%	Média
Outras Receitas	n/d	22%	2%	15%	17%	14%
						14%

Fonte: Portal da Transparência do Estado de Minas Gerais <<http://www.transparencia.mg.gov.br>>

⁴⁰⁶ Fonte de dados Brasil Escola. Disponível em: <<http://www.brasilecola.com>> Acesso em: 15 setembro 2012.

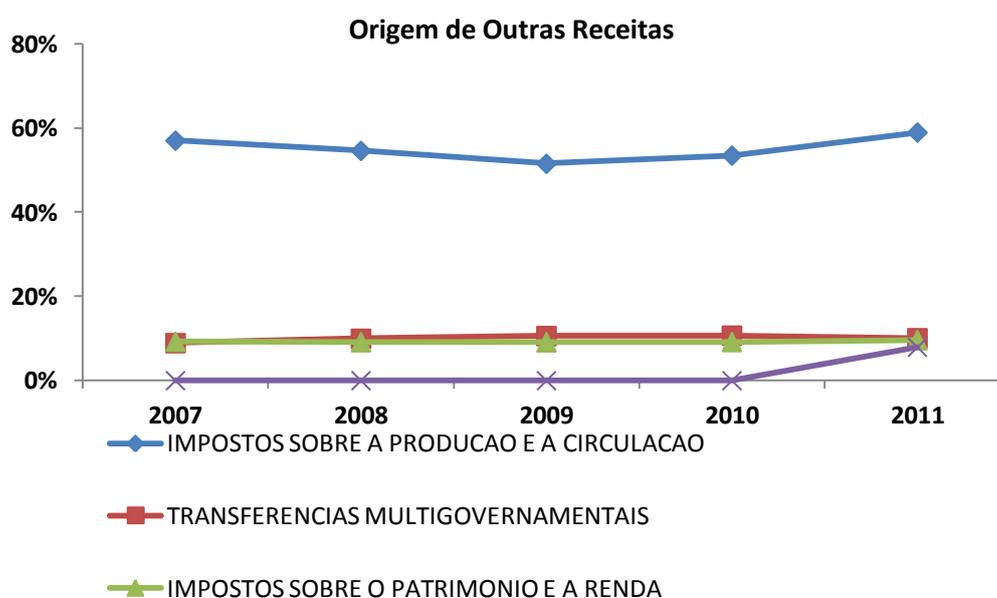
⁴⁰⁷ Fonte de catalogação dos dados numéricos disponível em: <<http://www.transparencia.mg.gov.br>> Acesso em: 15 setembro 2012.

Vemos que na média dos últimos cinco anos, 89% da precedência das fontes de recursos financeiros para fazer face às despesas públicas, investimentos e implementação de políticas públicas estatais em Minas Gerais, vieram por receitas próprias e, 11% das Transferências da União, sem as quais, o Estado poderia restar autossuficiente, realidade bem diferente do Estado de Alagoas.

Também de forma mediana nos últimos cinco anos, houve incremento de 14% das arrecadações próprias e por transferências, havendo um crescimento maior que o Estado de Alagoas, reafirmando-se cada vez mais as desigualdades sociais e regionais que permeiam o nordeste face ao sudeste.

Ainda, vislumbramos aumento da arrecadação interna, composta pela totalidade de Outras Receitas, com acréscimo tanto no incremento da arrecadação do Imposto Sobre a Produção e a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, maior fonte de receitas próprias do Estado, quanto em Transferências Multigovernamentais e do Imposto sobre o Patrimônio e Renda que retém e, dos Aportes Periódicos para Amortização do Déficit Atuarial do Regime Próprio de Previdência Social, como segue em percentuais incidentes sobre as receitas próprias, por eleição de grau de relevância⁴⁰⁸:

Gráfico 12: Origem de Outras Receitas



⁴⁰⁸ Fonte de catalogação dos dados numéricos disponível em: <<http://www.transparencia.mg.gov.br>> Acesso em: 15 setembro 2012.

Seguem-se as oito maiores fontes de receitas tributárias próprias do Estado de Minas e seu percentual incidente sobre a totalidade das referidas receitas próprias.⁴⁰⁹

Por critério de relevância, 82,2% das Receitas Próprias representam o maior volume de receitas advindas do Imposto Sobre as Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de Serviços de Transporte e de Comunicação – ICMS, seguido de 7,5% do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores - IPVA⁴¹⁰, como vemos abaixo:

Tabela 9: Receitas Tributárias em 2011

Receita Tributária em 2011	Valor	%
Imposto Sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviço de Transportes e de Comunicação - ICMS	28.795.435.904	82,2%
Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotivos - IPVA	2.629.303.346	7,5%
Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza	1.660.231.753	4,7%
Taxa de Segurança Pública	869.556.074	2,5%
Imposto Sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Bens e Direito - ITCD	408.531.434	1,2%
Taxa de Fiscalização Judiciária - Lei 13.438/99	321.518.231	0,9%
Outras Receitas Tributárias	335.367.278	1,0%
TOTAL	35.019.944.019	

Fonte: Portal da Transparência do Estado de Minas Gerais <<http://www.transparencia.mg.gov.br>>

Já nas 10 maiores fontes de Transferências Correntes da União para o Estado de Minas Gerais, vemos o Fundo de Desenvolvimento da Educação Básica – FUNDEB, despontando com 44,5%, seguido do Fundo da Participação do Estado nas Receitas da União – FPE, na monta de 31,5%⁴¹¹, conforme tabela abaixo:

⁴⁰⁹ Fonte de catalogação dos dados numéricos disponível em: <<http://www.transparencia.mg.gov.br>> Acesso em: 15 setembro 2012.

⁴¹⁰ *Idem.*

⁴¹¹ *Idem.*

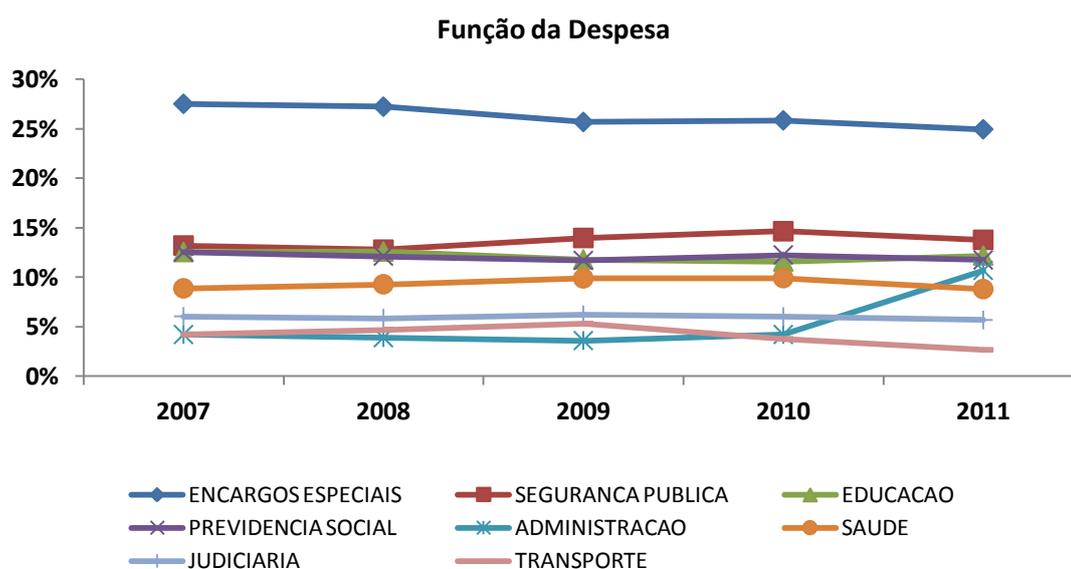
Tabela 10: Transferências Correntes em 2011

Transferências Correntes em 2011	Valor	%
Transferência de Recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FU	4.927.844.831	44,5%
Participação na Receita da União	3.491.321.593	31,5%
Transferência de Recursos do SUS - Repasse Fundo a Fundo	1.017.061.769	9,2%
Transferência de Recursos do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE	578.097.308	5,2%
Transferência da Compensação Financeira pela Exploração de Recursos	320.261.338	2,9%
Outras Transferências da União	273.190.512	2,5%
Transferência Financeira do ICMS - Desoneração - LC 87/96	188.723.048	1,7%
Outras Transferências Correntes	219.352.411	2,0%
TOTAL	11.070.852.812	

Fonte: Portal da Transparência do Estado de Minas Gerais <<http://www.transparencia.mg.gov.br>>

4.5.2. Das Despesas Públicas do Estado de Minas Gerais

Sob a ótica dos gastos públicos por natureza das despesas nos 5 últimos exercícios, depreendemos a relação nominal das 8 maiores despesas públicas e, suas incidências percentuais sobre o total dos referidos gastos⁴¹², sendo a Amortização da Dívida Pública com Governos, acrescida de seus respectivos Juros, a maior vilã das despesas primárias, intitulados Encargos Especiais, com o percentual superior de 25% do total dos gastos públicos, conforme vemos⁴¹³:

Gráfico 13: Função da Despesa

⁴¹² Fonte de catalogação dos dados numéricos disponível em: <<http://www.transparencia.mg.gov.br>> Acesso em: 15 setembro 2012.

⁴¹³ *Idem.*

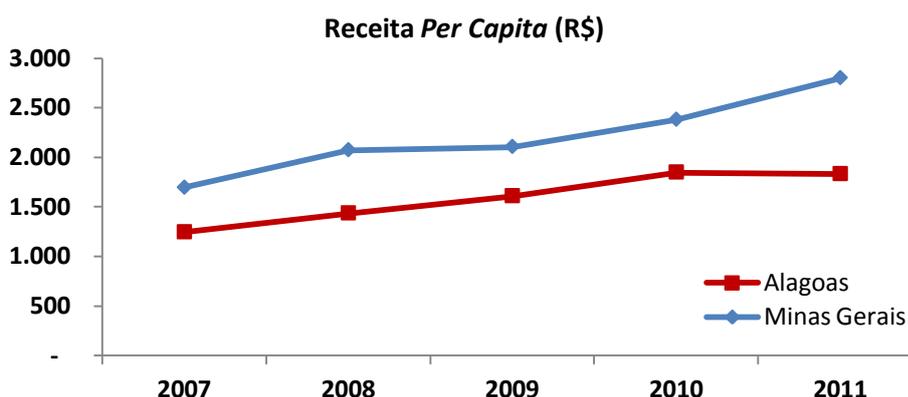
Nos gastos públicos antepostos, nos deparamos, em 2011, com a definição de políticas públicas específicas do governo mineiro, assim enumeradas por grau de prioridades: Segurança Pública, Educação, Previdência Social, Administração Pública, Saúde, Funções essenciais à Administração da Justiça e Transporte.

Em que pese à existência do portal de transparência no Estado de Alagoas, a falta de clareza e objetividade como anteposto, dificulta a mesma análise nesse sentido, pois o pagamento de servidores públicos ativos, ora se agrupam, ora se descentralizam por órgão componente de Secretaria Governamental.

4.6. Do Comparativo de Receita e Despesa *Per Capita* e da Disponibilidade de Caixa mantida pelos Estados de Alagoas e Minas Gerais

Visando um critério por amostragem de densidade demográfica por Estado⁴¹⁴, elaboramos a evolução da receita e da despesa pública *per capita*, em comparativo aos Estados de Alagoas⁴¹⁵ e Minas Gerais⁴¹⁶, visando demonstrar o quão são captados em recursos públicos e dispostos como despesas públicas, a cada indivíduo, na busca de respostas quanto às desigualdades sociais e regionais, nos últimos cinco anos, como seguem:

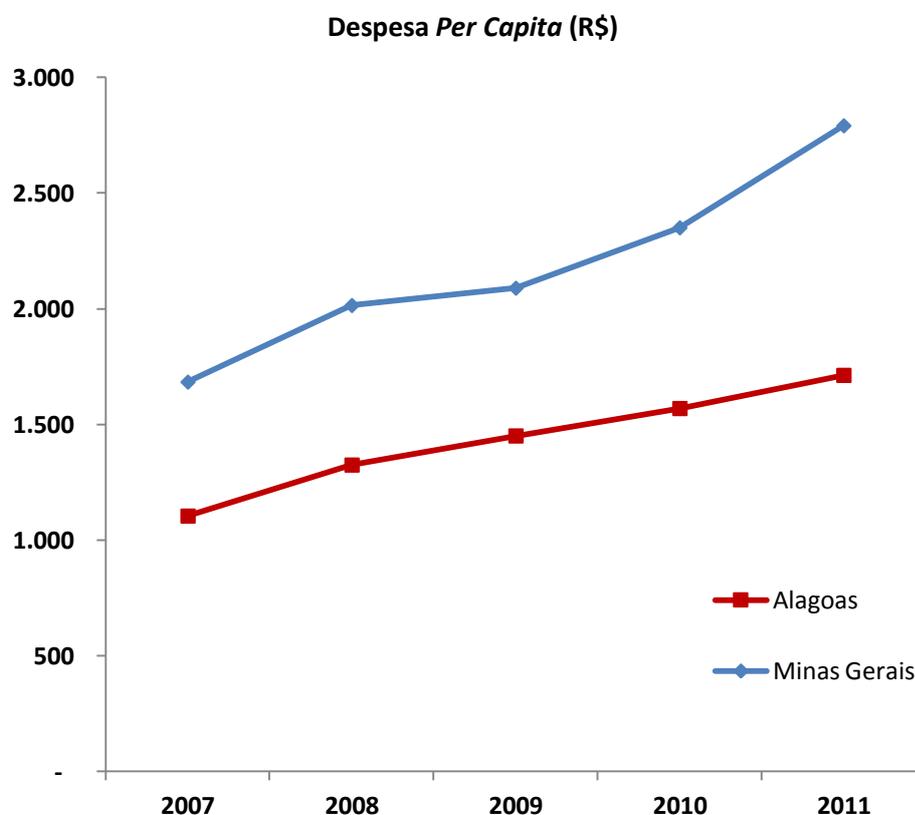
Gráfico 14 : Receita *Per Capita* (R\$)



⁴¹⁴ Fonte de dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br>> Acesso em: 15 setembro 2012.

⁴¹⁵ Fonte de catalogação dos dados numéricos disponível em: <<http://www.portaldatransparencia.al.gov.br>> Acesso em: 15 setembro 2012.

⁴¹⁶ Fonte de catalogação dos dados numéricos disponível em: <<http://www.transparencia.mg.gov.br>> Acesso em: 15 setembro 2012.

Gráfico 15: Despesa *Per Capita* (R\$)

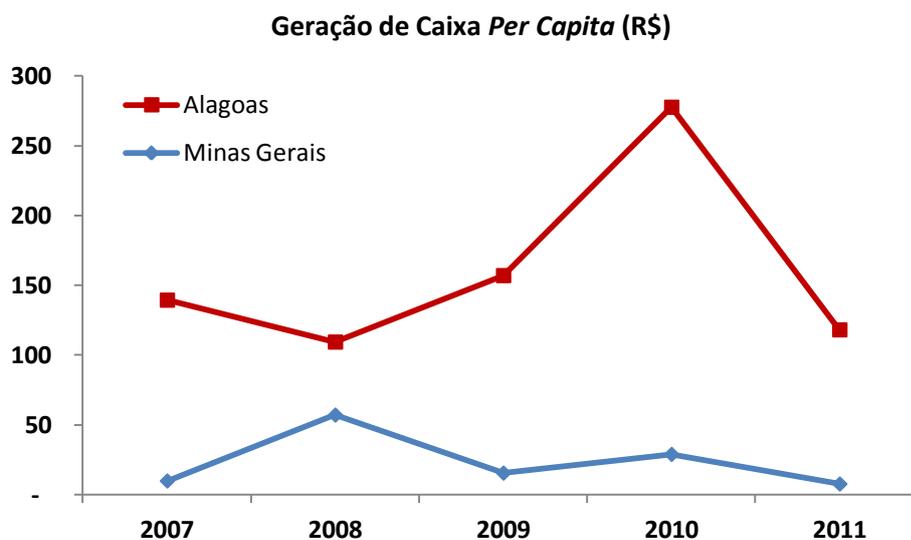
Desse modo, o cidadão mineiro possui maiores possibilidades de precedência do custeio para fazer face à implementação de políticas públicas em seu favor, decorrendo maior capacidade de reação e alcance da autossustentabilidade do indivíduo, para futura desoneração do Estado-membro a que pertence.

Tais fatos denotam uma maior evolução à busca de minorar as desigualdades sociais locais, com resultados a médio prazo, a depender do rumo das políticas públicas futuras e, do planejamento financeiro-tributário dos respectivos gestores.

Outrossim, comparamos as reservas de ativos no item caixa e disponibilidades, tendo o Estado de Alagoas mantido-se mais capitalizado sob critério de densidade demográfica (*per capita*)⁴¹⁷, conforme veremos a seguir.

Gráfico 16: Geração de Caixa *Per Capita* (R\$)

⁴¹⁷ Fontes de dados numéricos catalogados e disponíveis em: <<http://www.portaldatransparencia.al.gov.br>> e <<http://www.transparencia.mg.gov.br>> Acessos em: 15 setembro 2012.



Pode-se verificar por fim, que apesar de melhores disponibilidades de ativos circulantes em seu favor, o cidadão alagoano possui menor fonte de precedência do custeio para fazer face à implementação de políticas públicas para si, atestando-se a desigualdade social e regional. Assim, somente numa perspectiva a longo prazo, alcançará a autossustentabilidade de sua comunidade, visando a desoneração gradual do ente estatal a que pertence.

Tal análise não teve o condão de esgotar o escopo de exegese dos orçamentos públicos da União, Estados de Alagoas e Minas Gerais, mais tão somente subsidiar uma visão acadêmica e fundamentada, acerca das prioridades de políticas público-governamentais, na busca da consecução das diretrizes constitucionais mandamentais: a dignidade da pessoa humana e seu bem-estar social.

A maior dificuldade verificada se deu pela de uma ausência de padronização da contabilização das receitas e gastos públicos, por vezes transparentes, mas desprovidos de clareza e objetividade, e que, por conseguinte, acabaram por influir nos resultados alcançados.

CONCLUSÃO

O Estado deve corresponder à contraprestação obrigacional de implementar os direitos sociais mínimos existenciais e com eficiência de agir, equilibrando suas receitas e seus gastos públicos (finanças públicas), sem se afastar de atingir os reais objetivos que compõem a República Federativa do Brasil, com a efetivação de políticas públicas gerais e setoriais eficazes.

Os impulsos e demandas sociais que a democracia e o princípio da solidariedade trouxeram, desafiam a sustentabilidade de nosso Estado Social Fiscal moderno, em longo prazo, que por vezes não suporta o cumprimento de seus ideários primários, se omite nas políticas públicas justificado na escassez de recursos públicos de suas fontes de custeio, a exigir, em maior monta, uma crescente elevação da exação legal do patrimônio do particular – carga tributária excessiva.

Comprovamos que a manutenção dos direitos fundamentais do indivíduo e seus regimes de liberdades dependem da assunção de obrigações compulsórias (pagar tributos), isto é, deveres fundamentais, erigidos no decorrer de conturbadas relações de poder ao longo da história, mas que, hodiernamente, gozam de segurança jurídica plena, dotada de mecanismos possíveis de afastar e responsabilizar os arbítrios do ente estatal e de seus agentes, em eventual detrimento do indivíduo.

A tributação, ao ser servir como instrumento de coerção para retirada de parcela dos bens e liberdades públicas do indivíduo em favor da composição de ativos do Estado, deve preservar a essência dos direitos fundamentais do contribuinte, sem quaisquer retrocessos, mantendo a eminência de patrimônio jurídico ligado à dignidade da pessoa humana, reafirmando a segurança jurídica erigida como direito e garantia individual e coletivo indeclinável.

Ainda assim, apontamos que a tendência atual converge a interesses mútuos de desoneração: tanto do Estado, que retira a maior parte de suas fontes para custeio dos recursos financeiros tributários, quanto do particular, que almeja a diminuição da carga tributária excessiva que o assola.

A formação de cadeias de subsidiariedades, sem a redução do Estado a patamares mínimos e, sem a renúncia do indivíduo como mantenedor da solidariedade social, garantirão a autossustentabilidade de ambos, sem a necessidade de se derogar a aplicação do atual regime jurídico tributário brasileiro, que perpassa por necessárias adequações, em especial, melhor utilização da função instrumental dos tributos: a extrafiscalidade.

Bem verdade, que o alcance de patamares de uma sociedade autossustentada só se dará ao longo da História, devendo ser mantido o atual modelo de solidariedade estatal para que ocorra a gradual emergência dos menos abastados socioeconomicamente, com melhoria da qualidade do desenvolvimento humano dos próprios membros da sociedade.

Se de um lado o contribuinte alcança *per se* a manutenção de seu razoável nível socioeconômico a não depender de exacerbados assistencialismos do ente estatal, buscando apoio em sua própria comunidade para tal, por outro lado, oportunizará a diminuição dos gastos públicos (despesas públicas), permitindo a redistribuição de rendas, com o desencadear de sucessivos grupos emergentes, desaguando por fim, na posição de minoração ou expurgação do desequilíbrio social.

Tal circunstância de autotutela social viabilizará a diminuição gradual das despesas públicas, onde à medida das desonerações, diminuir-se-ão as necessidades de composição de ativos (receitas públicas), gerando equilíbrio nas contas estatais, numa remodelação de suas finanças públicas.

Alcançados os patamares mínimos e indispensáveis, tanto do equilíbrio socioeconômico, quanto da máquina pública, há de se falar num equilíbrio do próprio Estado Social Fiscal; com menos gastos, menor será a necessidade de tributação para captação de recursos.

Como já frisamos, isso não significa reconstituir a figura de um Estado mínimo, que se manterá sempre funcional para manter a ordem público-jurídica, seus serviços essenciais e concretizadores de políticas públicas mínimas à realização de seus fins: o bem-estar da coletividade.

Devem manter-se perenes a segurança jurídica e a isonomia, como direitos fundamentais dos contribuintes, na construção de uma justiça, tanto de caráter fiscal, como de caráter social, nos termos da regulamentação do nosso sistema tributário nacional, sempre parametrizada pelo princípio da capacidade contributiva do cidadão.

Outrossim, não bastará a melhoria da condição socioeconômica da população para decorrência lógica de uma desoneração contributiva, onde não devemos prescindir das responsabilidades em eleger mandatários públicos dotados de probidade, moralidade, capacidade e competência, a permitir uma gestão compartilhada da administração pública com o povo, destinatário de seus serviços.

Na demonstração das fontes de custeio (receitas públicas) dos entes federados, apontamos precedências, aportes, vicissitudes, acertos e principalmente os erros na arrecadação dos recursos financeiros - alto índice de endividamento dos entes estatais.

Na análise dos gastos públicos, verificamos as prioridades de governos ao longo dos anos e, a implementação de políticas públicas que foram eleitas como prioridade, que nem sempre correspondem aos objetivos fundamentais republicanos, mas sim, decisões políticas evitadas de discricionariedade – oportunidade e conveniência.

Tomando por base o exercício de 2011, a União, em repasses de transferências obrigatórias para os Estados federados, aportou maior parte de seus recursos financeiros arrecadados, como imposição constitucional na repartição dos impostos federais, seguidos dos repasses vinculados à Saúde, Assistência Social e Educação, estes últimos, políticas públicas prioritárias segundo o legislador constituinte originário.

Na seara de transferências voluntárias para os Estados federados, priorizou as políticas públicas setoriais de Segurança Pública, Comércio e Serviços (Turismo) e Gestão Ambiental.

As operações de crédito - contratação e rolagem de dívidas -, as receitas de contribuições e as receitas tributárias em geral, corresponderam as maiores fontes de precedência do custeio (receitas públicas), demonstrando elevado índice de endividamento do ente.

Pela função de despesas próprias, a União aportou maior dispêndio financeiro nas políticas públicas de Trabalho e Renda, nos Encargos Especiais - constituídos em maioria pelo cumprimento de decisões judiciais -, seguidos do Transporte, Educação e Saúde, denotando o Estado ser ainda, o maior violador dos direitos fundamentais, acarretando a judicialização das demandas individuais e sociais.

Por outro lado, o ente federal demonstrou buscar dotar os cidadãos brasileiros de melhores condições socioeconômicas (trabalho e renda), visando suas próprias autossustentabilidades. Assim, a maior política própria setorial federal se deu com gastos públicos na seara do Emprego, Trabalho e Renda.

Sob critério de repasse total aos Estados amostrados de Alagoas e Minas Gerais, a União transferiu maior aporte de recursos financeiros ao segundo, considerando superior densidade demográfica e populacional. Entretanto, no estudo de repasse de recursos *per capita*, Alagoas teve maior aporte de recursos financeiros por cidadão, o que denota o

cumprimento da norma-tarefa constitucional que busca a redução das desigualdades sociais e regionais de nossa nação.

Ainda com base no exercício de 2011, mas voltado à unidade da federação do Estado de Alagoas, que ocupa a última posição do *ranking* nacional que mede o índice de desenvolvimento humano, concluímos que o Estado se encontra em situação de total dependência do aporte de recursos da União, para fazer face ao seu custeio, sob pena de insolvência imediata, apesar do aumento das arrecadações próprias, tendo como maior fonte de recursos o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.

Além da dependência do aporte de recursos mensais para funcionamento mínimo da máquina administrativa, o Estado de Alagoas amarga sua maior despesa com a Amortização da Dívida Pública e seus Juros decorrentes. As Obras de Infraestrutura e a Saúde, nesta ordem, foram às políticas públicas eleitas como prioridade do seu governo central.

Já no estudo das finanças públicas do Estado de Minas em 2011, verificamos que o Estado federado ocupa a 10ª posição entre os demais, no *ranking* nacional que mede o índice de desenvolvimento humano. Sua maior fonte de recursos próprios se deu com a arrecadação do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.

A arrecadação mineira própria se encontra ascendente, sendo autossuficiente para arcar com seu custeio próprio, não havendo perigo de insolvência a curto prazo, em que pese às transferências da União que recebe. A Dívida Pública e os Juros decorrentes, comprometem significativamente os gastos públicos, denotando alto índice de endividamento. Nos gastos próprios, seu governo central elegeu a Segurança Pública, a Educação e a Previdência Social como políticas públicas setoriais prioritárias.

Vimos por fim, na análise das finanças públicas das unidades federadas de 2011, que o Estado de Minas Gerais possui maior receita e despesa *per capita* por cidadão que o Estado de Alagoas, apesar deste manter maior disponibilidade de caixa, no mesmo sentido.

Assim, deve a União enveredar maiores esforços conjuntos, com o fim de cumprir as metas constitucionais de minoração das desigualdades regionais, em busca do desenvolvimento pleno da nação, redistribuindo mais recursos financeiros para as regiões com entes federados menos autossuficientes, visando buscar graduais equilíbrios e autossustentências.

Sem prejuízo, uma boa gestão pública, compartilhada, proba, democratizada, é o início da otimização de recursos públicos voltados à concretude dos preceitos fundamentais

constitucionais, aliada a transparência com a arrecadação e com os gastos estatais, com maior qualificação de seus administradores, onde teremos um salto qualitativo e quantitativo de atendimento da sociedade em suas demandas em serviços públicos essenciais.

O controle das mais variadas matizes (social, político, institucional) deve se intensificar, com a oportunização de acesso às informações financeiras pelos entes estatais, visando maior fiscalização de seus gastos públicos, com uma nova postura pró-ativa de todos os membros que compõe a sociedade, lastrados na concepção de cidadania constitucional e fiscal, que demandam a investidura de um poder-dever aos indivíduos membros da sociedade.

Vimos também que os órgãos constitucionais de controle (Poder Judiciário, Poder Legislativo, Tribunal de Contas, Ministério Público e Ministério Público Especial) são dotados de instrumentos capazes de sustar, coibir e responsabilizar a malversação do erário e o desrespeito das leis e das Constituições. Temos no processo cautelar e de cognição plena, os mecanismos de tolhimento dos abusos e arbítrios dos poderes estatais constituídos e de seus agentes, resgatando-se a preservação da ordem pública.

Os parâmetros de controle e fiscalização efetivos poderão corrigir as distorções de gestões equivocadas ou fraudulentas (corruptas) da coisa pública, afastando-se os maus administradores que tredestinam o dinheiro público, possibilitando, deste modo, suas responsabilizações (cíveis, penais e administrativas), em especial, inpingindo-lhes o gravame de inelegibilidade.⁴¹⁸

O controle da eficácia das políticas públicas só é possível mediante a fixação de parâmetros constitucionais legitimadores, sendo ainda o maior desafio na busca da excelência dos serviços prestados e das políticas públicas setoriais efetivadas, mas totalmente possível de ser exercido.

Inafastável também a identificação dos gastos públicos que não correspondam às diretrizes político-constitucionais – gastos e políticas desnecessárias –, visando assim, com auxílio do direito dogmatizado organizado, afastarmos as abstrações e generalidades que os princípios exercem nas decisões políticas e da administração pública em geral, dotando de consistência o cumprimento das normas contidas em nosso Estado Constitucional, que remonta a legitimação de nosso Estado Democrático de Direito e da correta implementação de seus objetivos primários.

A demonstração inequívoca da utilização correta das despesas públicas (gastos públicos), devem voltar-se à garantia da dignidade da pessoa humana e dos direitos

⁴¹⁸ Artigo 14, §9º, da Constituição da República de 1988.

fundamentais sociais mínimos, agregados ao afastamento de uma eventual administração pública perdulária na gestão de recursos, que farão com que as receitas públicas sejam melhor conformadas, decorrendo, por conseguinte, uma menor exigibilidade na tributação dos concidadãos – desoneração ou mitigação da carga tributária excessiva.

As prioridades nas políticas públicas de Estado e de Governo já se encontram constitucionalizadas substancialmente (saúde, educação, assistência social, segurança pública, etc ...), devendo o administrador público estar sensível as suas prevalências, pelo respeito ao princípio da solidariedade social, colocando em segundo plano as outras, enquanto não atingidos os patamares razoáveis mínimos daquelas já elencadas materialmente e precedentes.

Na evolução da historicidade das relações jurídicas entre Indivíduo *versus* Estado, tonaram-se perenes as conquistas das liberdades individuais e coletivas, com a remodelação de seus conteúdos, agora voltados a um Estado de solidariedade e amparo, que não admite retrocessos na busca da minoração de suas desigualdades sociais.

O tributo é de certo a maior garantia do indivíduo na preservação de sua esfera de patrimônio jurídico individual, mola mestra de todos os plexos políticos pactuados, dotando o Estado da fonte de recursos mínimos e indispensáveis para funcionalidade de sua própria máquina estatal, com *status* de amparo inerente ao Estado Social Fiscal, permitindo por seu turno, a implementação das políticas públicas gerais indispensáveis para sociedade como um todo.

Assim, por consentimento e pelo império da lei, todo cidadão deve se conscientizar que a todo direito corresponderá um dever, como máxima das relações jurídicas que envolvam o Estado e os indivíduos; daí deriva a existência de um estatuto mínimo do contribuinte, baseado fundamentalmente na segurança jurídica, isonomia tributária e na capacidade contributiva como fontes de manutenção do princípio da confiança que o cidadão credita.

Pautado como direito fundamental do contribuinte – tal estatuto mínimo – dá a certeza que o Estado de solidariedade será mantido; por isso, temos sim que nos preocupar, como fruto do coletivo, na estruturação e sustentabilidade de um modelo de Estado Social Fiscal plenamente suportável, sob a ótica financeiro-tributária, tanto para os contribuintes, quanto para o próprio Estado.

Sua derrogação enquanto ente central, com eventual estado de falência, saiu da zona de conforto de uma possibilidade, para uma realidade, vistas as sucessivas crises econômicas da Comunidade Europeia, até então composta por nações tidas como

estabilizadas na concretude dos direitos humanos; agora, põem em xeque o contrato social edificado pelos próprios membros da sociedade que os instituíram enquanto entes, ameaçando e turbando os direitos e garantias inerentes à própria dignidade da pessoa humana, que torna vulnerável a própria existência dos seus concidadãos, causando perplexidades em termos de segurança jurídica.

Daí a importância de nos preocuparmos com a preservação da sustentabilidade de nosso Estado Social Fiscal, que na apreciação de suas finanças públicas, abre espaço ao campo da possibilidade de se tornar insolvente, fato indesejável e que a presente pesquisa pretende alertar, corrigir e afastar.

A dívida pública e seus juros decorrentes, aliados a malversação do erário, são os grandes vilões do decréscimo de efetividade na implementação de políticas públicas gerais e setoriais, bem como da possível insolvência do Estado Brasileiro.

Os gastos desnecessários precisam ser tolhidos, além daqueles que só atendam a interesses de uma minoria em detrimento da maioria, constituindo-se despesas públicas contramajoritárias e dispensáveis.

Preocupado com um Estado suportável - direito fundamental do cidadão - tais premissas são indispensáveis para criação de um suporte mínimo, que dê sustentabilidade jurídico-financeira ao Estado Social em que vivemos – verdadeiro Direito Fundamental ao Futuro.

A cadeia racional de prioridades nas ofertas de políticas públicas setoriais, voltadas à garantia do mínimo existencial do indivíduo, serão responsáveis pela melhoria da autossustentabilidade do Estado, otimização de seus recursos, que submetidos a todo instante ao crivo do controle, principalmente o social, afastará a máxima de *Montesquieu* que todo aquele que é detentor do poder, mais cedo ou mais tarde, tende a abusar do seu exercício.

Por fim, há de se inculcar essa nova cultura em toda a sociedade, que repactuando seus deveres na certeza de reafirmação de seus direitos, poderá manter-se solidária aos ideários constitucionais em favor dos seus concidadãos, na busca do equilíbrio e do bem-estar social de toda coletividade da qual faz parte e se consolida, como membro partícipe e destinatário da doutrina dos direitos constitucionais fundamentais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADEODATO, João Maurício. **Ética e Retórica: Para uma teoria da dogmática jurídica**. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Filosofia do Direito**. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo**. São Paulo: Noeses, 2011.

AGUILLAR, Fernando Herren. **Controle social de serviços públicos**. São Paulo: Max Limonad, 1999.

ALEXY, Robert. **Teoria de los Derechos Fundamentales**. Versión catellana de Ernesto Garzón Valdés. 2ª reim. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

_____. Tradução de Vírgilio Afonso da Silva. **Teoria dos direitos fundamentais**. 5ª ed. Alemã. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

ANTUNES, Paulo Bessa. **Direito ambiental**. 4ª ed. São Paulo: Lumen Juris, 2000.

APPIO, Eduardo Fernando. **Interpretação Conforme a Constituição**. Curitiba: Juruá, 2002.

ARAÚJO, Luiz Alberto David & JÚNIOR, Vidal Serrano Nunes. **Curso de Direito Constitucional**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco, dedicado à amizade**. Trad. Leonel Vallandro e Gerd Bornheim. Coleção Os Pensadores. São Paulo: Abril Cultural, 1984.

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: Entre a permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

_____. **Teoria da Igualdade Tributária**. 1ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

_____. **Teoria dos princípios**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BAPTISTA MACHADO, João. **Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador**. Coimbra: Coimbra Editora, 1998.

BARCELLOS, Ana Paula de. **Neoconstitucionalismo, direitos fundamentais e controle das políticas públicas**. Rio de Janeiro: Revista de Direito Administrativo, n. 240, 2005.

BARROS CARVALHO, Paulo de. **Estatuto do Contribuinte: Direitos, garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre o Fisco e o contribuinte**. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, 1979.

_____. **Função social dos tributos** (Artigo). [on line] Disponível em: <<http://pt.scribd.com/doc/82724047/Funcao-Social-dos-tributos-Paulo-Barros-de-Carvalho>> Acesso em: 06 fevereiro 2013.

BARROSO, Luís Roberto (org.). **A nova interpretação constitucional**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

- _____. **Interpretação e aplicação da Constituição.** 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- _____. **Judicialização, Ativismo Judicial e Legitimidade Democrática.** [on line] Disponível em: <<http://www.plataformademocratica.com.br>> Acesso em: 27 agosto 2012.
- _____. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo.** São Paulo: Saraiva, 2009.
- BASTOS, Estêvão Kopschitz Xavier. **Distribuição Funcional da Renda no Brasil: Estimativas Anuais e Construção de uma Série Trimestral** (Texto para Discussão). Brasília: IPEA, 2012. [on line] Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/TD_1702.pdf> Acesso em: 1º agosto 2012.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário.** 2ª ed. São Paulo: Lejus, 2004.
- BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, Estado e Constituição.** São Paulo: Max Limonad, 2003.
- _____. **Políticas públicas e o dirigismo constitucional.** In: Simpósio Nacional de Direito Constitucional, 4. Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional. Curitiba: Academia Brasileira de Direito Constitucional, v. 3, 2003.
- BEREJO, Alvaro Rodrigues. *Introducción al estudio del derecho financiero.* Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1976.
- BERGEL, Jean-Louis. **Teoria Geral do Direito.** Tradução de Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2001.
- BITTAR, Eduardo C. B.. **Metodologia da pesquisa jurídica: teoria e prática da monografia para os cursos de direito.** 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- BOBBIO, Norberto. *Teoría General do Derecho. Traducción de Jorge Guerrero R.* 2ª ed. 2ª reimp. Santa Fé de Bogotá: Editorial Temis, 1997.
- _____. **Estado, Governo, Sociedade: Para uma teoria geral da política.** Trad. Marco Aurélio Nogueira. 1ª ed., Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987.
- _____. **Prefaciando a obra "Direito e Razão: Teoria do Garantismo Penal".** In: FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão: teoria do garantismo penal.** 2ª ed. São Paulo: RT, 2006.
- BONAVIDES, Paulo. **A Constituição Aberta.** 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- _____. **Curso de Direito Constitucional.** 9ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.
- _____. **Do Estado Liberal ao Estado Social.** 10ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2011.
- _____. **Teoria constitucional da democracia participativa.** São Paulo: Malheiros, 2001.
- BORBA, Cláudio. **Direito Tributário: teoria e 1000 questões.** 22ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.
- BORGES, José Souto Maior. **O princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo.** Salvador: Revista Diálogo Jurídico, 2002. Disponível em: <www.direitopublico.com.br> Acesso em: 13 agosto 2012.
- _____. **Significação do princípio da isonomia na Constituição de 1988 (Artigo).** Revista Trimestral de Direito Público. São Paulo: Malheiros Editores, 1996.

BOURGEOIS, Bernard. **O pensamento político de Hegel**. Trad. Paulo Neves da Silva. São Leopoldo: Ed. Unisinos, 1999.

BRASIL. **Constituição da República de 1988**. Diário Oficial [da República Federativa do Brasil] de 05 de out 1988, Brasília, DF.

BRASIL. Lei Federal n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**.

BRASIL. Lei Federal n. 5.869 de 11 de janeiro de 1973. **Código de Processo Civil Brasileiro**.

BRASIL. Lei Federal n. 8.443, de 16 de julho de 1992. **Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União**.

BRASIL. Lei Federal n. 8.666/93. **Lei de Licitações e Contratos Públicos**.

BRASIL. Lei Federal n. 9.876, de 26 de novembro de 1999.

BRASIL. Lei Federal n. 12.527, de 18 de novembro de 2011. **Lei de Acesso à Informação**.

BUCCI, Maria Paula Dallari. **O conceito de política pública em direito**. In: Maria Paula Dallari Bucci (Org.). **Políticas Públicas: Reflexões sobre o Conceito Jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2006.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Direito Constitucional ao alcance de todos**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CANARIS, Claus-Wilhelm. **Direitos Fundamentais e Direito Privado**. Coimbra: Almedina, 2003.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e Teoria da Constituição**. 3ª ed. Coimbra: Almedina, 1998.

_____. **Direito Constitucional**. Coimbra: Almedina, 1998.

CARBONE, Celia Opice. **Seguridade Social no Brasil: ficção ou realidade?** São Paulo: Atlas, 1994.

CARDOZO, Benjamin N.. **A Natureza do Processo Judicial**. Tradução de Silvana Vieira. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário: Fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência**. 20ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CASTRO NUNES, José de. **Teoria e prática do Poder Judiciário**. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1943.

CHEKER, Monique. **Ministério Público junto ao Tribunal de Contas**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

CHIOVENDA, Giuseppe. *Principios de Derecho Procesal Civil. Traducción española de la tercera edición italiana y prólogo del Profesor Jose Casais y Santaló*. Madrid: Reus S.A., 2000. t. 1 y 2.

CHUEIRI, Vera Karam de. **Repensando a Teoria do Estado**. In: Ricardo Marcelo Fonseca (Org.). Belo Horizonte: Fórum, 2004.

CINTRA, Antônio Carlos Araújo. **Teoria Geral do Processo**. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____; GRINOVER, Ada Pellegrine e DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria geral do processo**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1990.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2002.

COSTA, Leonardo de Andrade. **Direito Tributário e Finanças Públicas I**. Rio de Janeiro: FGV, 2011.

DANTAS, Francisco Wildo Lacerda. **Jurisdição Ação (Defesa) e Processo**. São Paulo: Dialética, 1997.

DIAS, Jean Carlos. **Políticas Públicas e questão ambiental**. São Paulo: Revista de Direito Ambiental, ano 8, n. 31, jul.-set. 2003.

FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão: teoria do garantismo penal**. 2ª ed. São Paulo: RT, 2006.

_____. **Liberalismo e Democracia**. 6ª ed. São Paulo: Brasiliense, 1998.

_____; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**. São Paulo: Imprensa Oficial, 1999.

FERRAZ, Sergio; DALLARI, Adilson. **Processo Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2003.

FERREIRA FILHO, Roberval Rocha e SILVA JUNIOR, João Gomes. **Direito Tributário: Teoria, Jurisprudência e Questões**. Bahia: Editora Jus Podivm, 2007.

_____. **Principais Julgamentos STF**. 1ª ed. Bahia: Jus Podivm, 2007.

_____. **Principais Julgamentos STJ**. 1ª ed. Bahia: Jus Podivm, 2007.

FREITAS, Juarez. **Ministério Público de Contas: Parquet Especial, Autonomia e o princípio irrenunciável e indisponível da independência funcional (Parecer)**. Porto Alegre, 2009.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho. **Regime Jurídico dos Tribunais de Contas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Teoria Processual da Constituição**. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2000.

HARADA, Kiyoshi. **Administração Pública: relação direta entre carga tributária elevada e mau administrador público** (Artigo). [*on line*] Disponível em: <<http://www.jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5536>> Acesso em: 15 setembro 2012.

HEGEL, G. W. F. **Princípios da filosofia do direito**. Trad. Orlando Vitorino. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

HESSE, Konrad. **Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha**. Trad. Luiz Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998.

HOBBS, Thomas. **Leviatã**. Coleção Pensadores: São Paulo, 1974.

HOLFLING, Eloísa de Mattos. **Estado e Políticas (Públicas) Sociais** (Artigo). Disponível em: <<http://www.scielo.br>> Acesso em: 23 fevereiro 2013.

JARDIM, Afrânio Silva. **Direito Processual Penal**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

JAYME, Fernando G. **Tribunal Constitucional: exigência democrática**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Baptista Machado. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1995.

KRELL, Andreas Joachim. **Direitos Sociais e Controle Judicial no Brasil e na Alemanha: Os (Des)Caminhos de um Direito Constitucional “Comparado”**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002.

LAPTZA, J. J. Ferreiro. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 46, out.-dez. 1988.

LEAL, Rogério Gesta. **O controle jurisdicional de políticas públicas no Brasil: possibilidades materiais**. In: SARLET, Ingo. (Org.) **Jurisdição constitucional e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

LEFORT, Claude. **A invenção democrática**. Trad. Isabel Marva Loureiro. São Paulo: Brasiliense, 1987.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005.

LOCKE, John. **Dois Tratados do Governo Civil**. Tradução, Introdução e Notas de Miguel Morgado. Lisboa: Edições 70, 2006.

LOEWENSTEN, Karl. **Teoria de la Constitución**. Traducción de Alfredo Gallego Anabitarte. Barcelona: Editoria Ariel, 1979.

LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito I**. Tradução de Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1983.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

- MAIA, Alexandre da. **O garantismo jurídico de Luigi Ferrajoli: notas preliminares.** Jus Navigandi, Teresina, ano 4, 45, set. 2000. [on line] Disponível em: <<http://www.jus.com.br/revista/texto/17>> Acesso em: 13 agosto 2012.
- MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia científica para o curso de direito.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- MARINONI, Luiz Guilherme. **Técnica Processual e Tutela dos Direitos.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.
- MARQUES, Leonardo Nunes. **Uma teoria constitucional do tributo: direitos e deveres fundamentais.** Belo Horizonte: Fórum, 2011.
- MARTINS NETO, João dos Passos. **Direitos fundamentais: conceito, função e tipos.** São Paulo: RT, 2007.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário (Org.).** 2ª ed. Belém: CEJUP, 1993, v. 1.
- _____. **Teoria da Imposição Tributária.** In: Ives Gandra Martins (Coord.). **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2008.
- MARTINS, Sergio Pinto. **Direito da Seguridade Social.** 11ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional.** 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- MINAS GERAIS. Lei Complementar Estadual n. 102/2008. **Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais.**
- MONTESQUIEU, *Charles Louis de Secondat, baron de la Bréde et de.* **O Espírito das Leis.** Introdução, Tradução e Notas de Pedro Vieira Mota. São Paulo: Saraiva, 2000.
- MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional.** 14ª ed., São Paulo: Atlas, 2003.
- MORAES, Guilherme Braga Pena. **Direito Constitucional: Teoria dos direitos fundamentais.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.
- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Cidadania e Advocacia no Estado Democrático de Direito.** Rio de Janeiro: Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro, n. 50, 1997.
- MOREIRA, Eduardo Ribeiro. **Neoconstitucionalismo: a invasão da Constituição.** São Paulo: Método, 2008.
- MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. **O Mito da Propriedade: Os Impostos e a Justiça.** Tradução Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- NABAIS, José Casalta. **Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal (Artigo).** Revista Virtual da Advocacia Geral da União [AGU], n. 9, abril/2001. Disponível em: <www.agu.gov.br> Acesso em: 23 fevereiro 2013.
- _____. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo.** Coimbra: Almedina, 1998.

_____. **Por um Estado Fiscal Suportável: Estudos de Direito Fiscal.** Coimbra: Almedina, 2005.

NEDEL, José. **A Teoria Ético-Política de John Rawls. Uma tentativa de integração de liberdade e igualdade.** EDIPUCRS. Porto Alegre: Coleção Filosofia 108, 2000.

NEGRI, Antonio. **O Poder Constituinte.** Trad. Adriano Pilatti. Rio de Janeiro: DP&A, 2002.

NERY JR. Nelson; NERY. Rosa M. de Andrade. **Constituição Federal Comentada.** São Paulo: Saraiva, 2006.

OLIVEIRA, Neiva Afonso; OLIVEIRA, Avelino da Rosa. **Controle social e participação política: desafios de ontem à filosofia da educação (política) de hoje.** In: UFRGS, GT-17, Filosofia da Educação.

PARDINI, Frederico. **Tribunal de Contas da União: órgão de destaque constitucional. Tese (Doutorado em Direito).** Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte: UFMG, 1997.

PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. **Interpretação Constitucional e Direitos Fundamentais.** São Paulo: Renovar, 2007.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários à Constituição de 1967; com a Emenda n. 1, de 1969.** Tomo V. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

REALE, Miguel. Prefácio in Theophilo Cavalcanti Filho. **O problema da segurança no Direito.** São Paulo: Editora RT, 1964.

ROCHA, Carmem Lúcia Antunes. **Constituição e segurança jurídica: estudos em homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence (Org.).** Belo Horizonte: Editora Fórum, 2004.

_____. **O princípio constitucional da igualdade.** Belo Horizonte: Editora Lê, 1990.

ROTHENBURG, Walter Claudius. **Direitos Fundamentais e suas características (Artigo).** São Paulo: Revista dos Tribunais, Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas, n. 29, out.-dez. 1999.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **O Contrato Social.** Tradução: Rolando Roque da Silva. Edição eletrônica: Ed. Ridendo Castig Mores. Disponível em <<http://www.jahr.org>> Acesso em 1º agosto 2012.

SALGADO, Joaquim Carlos. **A Idéia de Justiça em Hegel.** São Paulo: Loyola, 1996.

SÁNCHEZ, Félix R. **Orçamento participativo – teoria e prática.** São Paulo: Editora Cortez, 2002.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: Série Metodologia & Ensino do Fato à Norma, da Realidade ao Conceito Jurídico.** São Paulo: Saraiva, 2007.

SANTOS, Boaventura de Sousa (Org.). **Democratizar a Democracia: os Caminhos da Democracia Participativa**. Coleção Reinventar a Emancipação Social, vol. 1. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2002.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 8ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

_____. **Constituição e Proporcionalidade: o direito penal e os direitos fundamentais entre proibição de excesso e de insuficiência**. In: Revista de Estudos Criminais n. 12, ano 3. Sapucaia do Sul: Editora Nota Dez, 2003.

SARMENTO, Daniel. **A ponderação de interesses na Constituição Federal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000.

SARMENTO, George. **Geração dos direitos humanos e os desafios de sua efetividade** (Artigo). Disponível em: <<http://www.georgesarmento.com.br>> Acesso em: 13 agosto 2012.

_____. **Pontes de Miranda e a Teoria dos Direitos Fundamentais**. Revista do Mestrado em Direito da Ufal, 1º, Maceió: Nossa Livraria, jan.-dez.2005.

SEABRA FAGUNDES, Miguel. **O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário**. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 28ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

SILVEIRA, Paulo Fernando. **Freios e Contrapesos (Checks and Balances)**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

STEPHANES, Reinhold. **Reforma da previdência sem segredos**. Rio de Janeiro: Record, 1998.

STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise**. 7ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 5ª ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 2007.

TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

THEODORO Jr., Humberto. **Processo cautelar**. 5ª ed. São Paulo: Editora Universitária de Direito, 1983.

THOMÉ, César Pires. **Segurança jurídica e tutela dos direitos fundamentais como corolário do modelo garantista**. Brasília (Monografia), 2008. [on line] Disponível em: <http://www.bdjur.stj.gov.br/jspui/bitstream/2011/20957/1/Seguranca_Juridica_Cesar%20Pires.pdf> Acesso em: 13 agosto 2012.

TORRES, Heleno Taveira. **A Segurança Jurídica do Sistema de Tributação** (Artigo). [on line] Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-set-12/consultor-tributario-seguranca-juridica-sistema-tributacao>> Acesso em: 23 de fevereiro de 2013.

_____. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Tributário** (Org.). Estudos em Homenagem a Paulo Barros de Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **A constitucionalização do direito financeiro**. In: SARMENTO, Daniel. (Coord.). **A constitucionalização do direito**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

_____. **A ideia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. **Cidadania Multidimensional na Era dos Direitos**. In **Teoria dos Direitos Fundamentais** (org). Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

_____. **Os Direitos Humanos e a Tributação**. Rio de Janeiro: Renovar: 1995.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia)**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, v. 3.

ULCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. Tradução de Marco Aurélio Greco. 2ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e Relação no Direito**. 4ª ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

WUNDERLICH, Alexandre. **Direito Penal e garantismo**. Disponível em: <<http://www.grupos.com.br>> Acesso em: 13 agosto 2012.