V ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI MONTEVIDÉU – URUGUAI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

RONEY JOSÉ LEMOS RODRIGUES DE SOUZA

ADDY MAZZ ELJASKEVICIUTE

Copyright © 2016 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP
Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598
Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UdelaR/Unisinos/URI/UFSM / Univali/UPF/FURG;

Coordenadores: Addy Mazz Eljaskeviciute, Raymundo Juliano Feitosa, Roney José Lemos Rodrigues de Souza – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-243-9
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Instituciones y desarrollo en la hora actual de América Latina.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Interncionais. 2. Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Encontro Internacional do CONPEDI (5. : 2016 : Montevidéu, URU).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito
Florianópolis – Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br



Universidad de la República
Montevideo – Uruguay
www.fder.edu.uy

V ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI MONTEVIDÉU – URUGUAI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Os artigos aqui publicados foram apresentados durante o V ENCONTRO INTERNACIONAL promovido pelo CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, realizado em Montevidéu – Uruguai entre os dias 8 e 10 de setembro de 2016 em conjunto com a Facultad de Derecho/Universidad de la Republica Uruguay, Universidade do Vale do Rio dos Sinos - Unisinos, Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões - URI, Universidade Federal de Santa Maria - UFSM, Universidade do Vale do Itajaí - UNIVALI, Universidade de Passo Fundo - UPF e Universidade Federal do Rio Grande - FURG, tratando-se da primeira ação internacional do CONPEDI na América Latina.

O evento foi sediado na Universidade da República (UDELAR), principal instituição de ensino superior e pesquisa do Uruguai, no histórico prédio da Faculdade de Direito, que, no ano de 2008, cumpriu 170 anos de sua criação. Vale dizer que é uma instituição pública, autônoma e que realiza várias atividades voltadas à difusão do conhecimento e da cultura. Nosso cumprimento cordial à acolhida proporcionada pela instituição.

Os trabalhos apresentados no grupo 41 - DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I - propiciaram um intenso e frutífero debate em torno do tema central do encontro, qual seja, Instituciones y desarrollo en la hora actual de América Latina.

Relevante notar a pluralidade nas matérias tratadas nos trabalhos, que, embora relacionadas a tema central, revelam preocupações de cunho principiológico - teórico, sem perder de vista o caráter prático, relacionadas à eficiência da gestão tributária, de maneira a fazer frente às necessidades financeiras do Estado, buscando estabelecer a medida de equilíbrio com o desenvolvimento produtivo e a obediência às garantias constitucionais.

Por fim, destaque-se que todos os trabalhos que compõe o presente volume merecem ser lidos, pela excelência e relevância dos temas apresentados, razão pela qual desejamos uma ótima leitura a todos.

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP

Prof. Dr. Roney José Lemos Rodrigues de Souza - UNICAP

Prof. Addy Mazz - UDELAR

POLÍTICA FISCAL E CONSTITUIÇÃO: O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO AMEAÇADO

FISCAL POLITICS AND CONSTITUTION: THE DEMOCRATIC STATE OF LAW THREATENED

Willame Parente Mazza [1]

Resumo

O trabalho tem como mote confrontar o Estado democrático de direito, resultado da transformação social, com as políticas fiscais neoliberais, delimitada pelas imposições e limites da economia capitalista, na sua fase de financeirização, que orientaram contrarreformas, deixando à margem os direitos sociais. As políticas fiscais culminaram numa gestão política tutelada pela renda financeira do capital com a garantia da acumulação de riqueza privada. Constata-se que a Constituição deve guiar a construção dos sistemas financeiros, econômicos e tributários, a fim de concretizar o modelo de Estado democrático de direito.

Palavras-chave: Política fiscal, Constituição, Estado democrático de direito

Abstract/Resumen/Résumé

The work has as its theme to confront the Democratic State of Law, resulting in the social transformation, with the neoliberism tax policies, designated by the impositions and the limits of the capitalist economy, in its financialism, that directed against reform, leaving a leeway to social rights. These politics culminated in a political management protected by the financial earnings of the capitol, with the guarantee of the accumulation of the private wealth. It notes that the Constitution should guide the building of financial systems, economic and tax, in order to make concrete the model of the Democratic State of Law.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Fiscal politics, Constitution, Democratic state of law

[1] Doutor em Direito pela UNISINOS, com pesquisa na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Mestre em Direito pela UCB. Auditor Fiscal da Receita Estadual Piauí. Professor UESPI e ICF

1 Introdução

Um dos maiores desafios do texto constitucional é a implementação dos direitos fundamentais, seguindo a linha do que determinam os fundamentos da República (art.1°) - o princípio da dignidade da pessoa humana como núcleo e "valor-guia"[1] do ordenamento jurídico - e os objetivos fundamentais (art.3°), de construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza; reduzir as desigualdades; e promover o bem de todos.

Ao Estado cabe, entre outras funções, desempenhar o papel de concretizar os princípios fundamentais trazidos na Constituição, no sentido de assegurar a igualdade material e formal, buscando os meios de minimizar as desigualdades decorrentes do modelo econômico vigente, pelo combate das desigualdades econômicas e sociais. Essa busca pela igualdade substancial constitui o "objetivo primordial desse novo Estado Democrático de Direito, que difere substancialmente do modelo do Estado liberal"[2].

Nesse sentido, consagra-se a tributação como um dos principais instrumentos de redução das desigualdades sociais e de efetivação do Estado Democrático de Direito, mais especificamente como um meio de implementação do princípio da dignidade da pessoa humana, mediante a adequação da "carga tributária à capacidade contributiva dos cidadãos e a concretização, sobretudo, dos direitos fundamentais sociais, econômicos e culturais, mesmo porque esse é um caminho factível para a redução das desigualdades sociais e econômicas"[3].

Tendo como elemento a tributação, entra o papel da política fiscal, assim entendida, na visão de José Casalta Nabais, como o "conjunto de decisões relativas à instituição, organização e aplicação dos impostos, em conformidade com os objetivos fixados pelos poderes públicos"[4], sendo que tais objetivos devem ser os guiados pela Constituição, a fim de concretizar o Estado Democrático de Direito, o que finaliza um importante significado dado por Oliver Wendell Holmes, ao afirmar que "os impostos são o que pagamos por uma

---

[1] Conforme leciona Ingo Sarlet, "a dignidade da pessoa humana constitui o valor-guia não apenas dos direitos fundamentais, mas de toda a ordem constitucional, razão pela qual se justifica plenamente sua caracterização como princípio constitucional de maior hierarquia axiológico-valorativa". SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003. p. 115.

[2] BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 114.

[3] Ibid.,p. 119.

[4] NABAIS, José Casalta. Política fiscal, desenvolvimento sustentável e luta contra a pobreza. **Cadernos da Escola de Direito e Relações internacionais da UniBrasil**, Curitiba,v. 1, n. 7, p. 362, 2007.

sociedade civilizada"[5]. Nesse mesmo sentido Holmes e Sunstein[6] discorrem que as liberdades dependem dos impostos e que todos os direitos têm custos, financiados, primordialmente, por tributos.

Em outro sentido, as políticas fiscais abrangem, além da fixação dos impostos, as despesas públicas, para "ajudar a amortecer as oscilações do ciclo econômico e contribuir para a manutenção de uma economia em crescimento e com elevado emprego e isenta de inflação elevada ou instável"[7].

Acontece que no Brasil, seguindo a tendência mundial da financeirização da economia, adotou um modelo em que a política monetária prevaleceu sobre a fiscal, mais eficiente e estimuladora da justiça fiscal, havendo uma disfuncionalidade entre o modelo constitucional do Estado Social e a política econômica, mormente na perspectiva das políticas fiscais. Nesse sentido é que o texto abordará a (in)conformidade das políticas fiscais, pós-plano real, com o projeto constitucional de Estado democrático de direito consignado na Constituição Federal de 1988.

2 As Políticas Fiscais na contramão do projeto constitucional democrático da Constituição brasileira de 1988

Os fundamentos (art.1°) da República Federativa do Brasil são as bases que toda ação estatal e não estatal devem seguir, sendo o ponto de partida para a implementação das políticas públicas e os objetivos (art.3°), o ponto de chegada. Dessa forma, esses princípios fundamentais da Constituição são determinantes para toda ação governamental e para "as interpretações do texto constitucional e do texto normativo que advêm da Carta de 1988 ou que por ela foi recepcionado. É uma nova diretriz, que foi estabelecida na redemocratização brasileira pós-88"[8].

Ao lado do sistema tributário, o sistema orçamentário e econômico são, juntos, elementos indispensáveis para a implementação de um Estado democrático

[5] Inscrição no prédio da Receita Federal americana, em Washington, DC.
[6] HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. **The cost of rights**: why liberty depends on taxes.NewYork: W. M. Norton, 1999.
[7] SAMUELSON, Paul A; NORDHAUS, William D. **Economia.**Tradução de Elsa Fontainha e Jorge Pires Gomes. Porto Alegre: AMGH, 2012. p. 559.
[8] SCAFF, Fernando Facury. Como a sociedade financia o Estado para a implementação dos direitos humanos no Brasil. In: SCAFF, Fernando Facury (Org.). **Constitucionalismo, tributação e direitos humanos**. São Paulo: Renovar, 2007. p. 4-5.

de direito, em conformidade com o art. 1° da Constituição de 1988, e razão de existir da República[9].

Para isso é que a política fiscal, tanto na distribuição justa do ônus tributário, quanto na determinação do gasto público, deve seguir os ideais do modelo adotado, o Estado democrático de direito. Assim é que Cristina Pauner Chulvi[10], ao analisar a Constituição espanhola e a função da atividade financeira, afirma que deve existir uma estreita vinculação do sistema financeiro-tributário com a ordem constitucional, na qual se busca como objetivo "lograr que el ordenamento financeiro no sea simplemente un mecanismo de recaudación-administración del ingreso-gasto público, sino que se covierta em un ordenamento de justicia"[11]. Nesse sentido é que a repartição das cargas tributárias e a destinação dos recursos são essenciais para se atingir o modelo democrático estabelecido na Constituição ou, como diz o autor, "y esa igualdad real y justicia social se logra no sólo según el modo em que se reparte la carga tributaria sino, muy especialmente, según el destino de esos ingresos obtenidos a través del sistema fiscal"[12]. Segundo Cristina Pauner Chylvi,

> la fórmula de Estado social y democrático de Derecho que consagra nuestro texto fundamental em el apartado 1, del artículo 1, supone la asunción de un tipo estatal comprometido con la consecución de um orden social más igualitario y más justo. La afirmación de que esto no puede lograrse sin la intervencíon decisiva de la hacienda pública constituye lugar común entre la doctrina. Por ello, son inumerables los preceptos constitucionales vinculados con la actividad financeira hasta llegar a la conclusión de que la actividad financeira total tendrá uma función primordial: hacer efectivo um enunciado fundamental de la Constitución, cual es el art.9.2, que expressa que 'corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la liberdad e igualdad del individuo y de los grupos em que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitude y facilitar la participación de todos los ciudadanos em la vida política, económica, cultural y social'[13].

Do mesmo modo estão subordinados aos artigos 1°, 3° e 170 da Constituição Federal a atividade econômica, em sentido estrito, dos agentes econômicos privados e a configuração do mercado. Gilberto Bercovici reafirma esse modelo da Constituição de 1988, que vincula o sistema político, defendendo a Constituição

[9]Id. A Constituição econômica brasileira. **Boletim de Ciências Econômicas**, Coimbra, v. 46, p. 72, 2003.
[10] CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: Centro de Estúdios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 24-25.
[11] Ibid., p. 25.
[12] CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: Centro de Estúdios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 26.
[13]Ibid., p. 25-26.

dirigente, a das políticas emancipatórias, em contraposição à "Constituição dirigente invertida"[14], a dos ajustes fiscais, realizados para garantir a credibilidade e a imagem do Brasil junto ao sistema financeiro internacional[15].

No entanto, no período pós-Constituição de 1988, emendas mudaram o perfil da economia brasileira que, segundo Fernando Facury Scaff, passou de economia de mercado, com forte planejamento estatal e nacionalista, para uma maior participação de investidores estrangeiros, "em razão do processo de abertura da economia, inserindo-a num mundo globalizado, cujo ápice foi o processo de privatização de amplos setores da infraestrutura nacional"[16]. As mudanças constitucionais envolveram três eixos centrais:

> 1) Foi retirado o perfil nacionalista através da revogação do conceito de empresa brasileira de capital nacional, facilitando a inserção do capital estrangeiro no Brasil; 2) Foi reduzido o perfil estatista, deixando de ser exigido que alguns serviços públicos fossem necessariamente delegados a empresas estatais, permitindo que a outorga ocorresse para empresas brasileiras ou estrangeiras; 3) Houve melhor detalhe das condições das estatais, em regime de concorrência com empresas privadas[17].

Além dessas e outras alterações na chamada "Constituição econômica formal", seguidas de forte participação do capital estrangeiro, grande parte dela não foi implementada, não passando da escrita no papel. Tal caso é destacado por Fernando Facury Scaff[18], acerca da política de juros no Brasil, pois o art.192, §3°, estabeleceu um patamar de 12% ao ano, nunca regulamentado, fazendo com que as taxas alcançassem, em 2002, por exemplo, 19% nas operações com títulos públicos e 170% para o tomador final do dinheiro, em consequência do que se tornou o Brasil um "paraíso para o sistema financeiro, onde os bancos são o segmento mais lucrativo da economia".

Dessa forma, tinha-se, em 1988, uma Constituição que trazia um modelo de economia de mercado, com "forte participação do Estado[19], caracterizada pela reserva

---

[14]BERCOVICI, Gilberto; MASSONETTO, Luís Fernando. A Constituição dirigente invertida: a blindagem da Constituição financeira e a agonia da Constituição económica. **Boletim de Ciências Econômicas**, Coimbra, v. 49, p. 57-77, 2006.

[15] BERCOVICI, Gilberto. A iniciativa econômica na Constituição brasileira de 1988. In:SOUSA, Marcelo Rebelo de (Ed.). **Estudos de homenagem ao Prof. Doutor Jorge Miranda**. Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2012. v. 1:direito constitucional e justiça constitucional, p. 859-860.

[16]SCAFF, Fernando Facury. A Constituição econômica brasileira. **Boletim de Ciências Econômicas**, Coimbra, v. 46, p. 110, 2003.

[17]SCAFF, Fernando Facury. A Constituição econômica brasileira. **Boletim de Ciências Econômicas**, Coimbra, v. 46, p. 101, 2003.

[18] Ibid.,p. 110.

[19]Gilberto Bercovici concorda com essa característica do Estado brasileiro forte na Constituição, porém, quando argumenta da sua atuação efetiva, alerta que, "apesar de, comumente, ser considerado um Estado forte e intervencionaista, é, paradoxalmente, impotente perante fortes interesses privados e

de amplos setores da infraestrutura para exploração pelo capital público e pelo capital nacional, como proteção para seu desenvolvimento"[20]. Várias foram as mudanças ocorridas, a partir de 1995, que transformaram esse modelo e permitiu a "privatização de amplos setores da economia nacional, abrindo a economia ao capital estrangeiro"[21].

Os sistemas financeiro, econômico e tributário devem funcionar alinhados aos princípios e normas da Constituição, que coordenam a construção desses sistemas. No âmbito financeiro, como afirma Fernando Facury Scaff[22], o sistema está previsto para funcionar como um funil, estabelecendo as primeiras grandes diretrizes dos gastos e investimentos, de sorte que possam ser melhores implementados, conforme as receitas, na maioria tributárias, e com melhor detalhamento dos projetos. Nesse papel financeiro, destacam-se a Lei do Plano Plurianual – PPA, a Lei Orçamentária Anual – LOA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO, e a Lei de Responsabilidade Fiscal- LRF. No campo tributário, devem-se seguir as diretrizes constitucionais e todo o ordenamento infraconstitucional criado, sem dizer do próprio sistema tributário nacional.

A Constituição assumiu um compromisso maior com a equidade, visando a um sistema tributário mais justo e com melhor distribuição do ônus aos membros da sociedade, a exemplo da utilização do princípio da capacidade contributiva. O texto constitucional trouxe a descentralização da arrecadação, em sentido oposto ao da centralização, exercida na ditadura militar, o que se deu descentralizando-se as competências tributárias entre os entes federativos e aumentando-se os fundos de participação de estados e municípios,[23] e promovendo-se, assim, uma ampliação dos recursos públicos, voltados para os direitos sociais.

---

corporativos dos setores mais privilegiados", pelo que conclui que "esta concepção tradicional de um Estado demasiadamente forte no Brasil, contrastando com uma sociedade fragilizada, é falsa, pois pressupõe que o Estado consiga fazer com que suas determinações sejam respeitadas', quando, na realidade, "o Estado, ou melhor, o exercício da soberania estatal, é bloqueado pelos interesses privados". BERCOVICI, Gilberto. O Estado e a garantia da propriedade no Brasil. In: CARDOSO JÚNIOR, José Celso; BERCOVICI, Gilberto (Org.). **República, democracia e desenvolvimento**: contribuições ao Estado brasileiro contemporâneo. Brasília, DF: IPEA, 2013. p. 497.

[20] SCAFF, Fernando Facury. A Constituição econômica brasileira. **Boletim de Ciências Econômicas**, Coimbra, v. 46, p. 114, 2003.

[21] Ibid., p. 114.

[22] SCAFF, Fernando Facury. Como a sociedade financia o Estado para a implementação dos direitos humanos no Brasil. In: SCAFF, Fernando Facury (Org.). **Constitucionalismo, tributação e direitos humanos**. São Paulo: Renovar, 2007. p.11.

[23] MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JUNIOR, Alvaro (Org.). **Tributação no Brasil**: em busca da justiça fiscal.Brasília, DF: Sindifisco Nacional, 2010. p. 169.

Marcos Aurélio Pereira Valadão[24] afirma que os critérios que nortearam o sistema tributário no processo constituinte foram:

> (a) Descentralização e fortalecimento da autonomia dos estados e municípios; (b) Atenuação dos desequilíbrios regionais; (c) Maior justiça fiscal e proteção ao contribuinte; (d) Simplificação e adequação da tributação às necessidades de modernização do sistema produtivo; (e) Garantia de um mínimo de uniformidade nacional ao sistema, nos seus princípios básicos, mediante a preservação da figura da lei complementar, em matéria tributária.

Acontece que o movimento neoliberal, que permeou o mundo, trouxe fortes modificações aos avanços da Constituição Federal e às legislações infraconstitucionais, nos âmbitos financeiro, econômico e tributário, que direcionaram seus comandos ao privilégio da financeirização do capital, em detrimento dos direitos sociais.

Os países periféricos sofreram ainda mais com essa intervenção em suas legislações e Constituições, chegando a conviver, como diz Gilberto Bercovici[25], em um "estado de exceção econômico permanente, contrapondo-se à normalidade do centro". Dessa forma, nos Estados periféricos,

> [...] há o convívio do decisionismo de emergência, para salvar os mercados, com o funcionamento dos poderes constitucionais, bem como a subordinação do Estado ao mercado, com a adaptação do direito interno às necessidades do capital financeiro, exigindo cada vez mais flexibilidade para reduzir as possibilidades de interferência da soberania popular. A razão de mercado passa a ser a nova razão de Estado[26].

Marc Leroy comenta que o bom funcionamento da democracia garante que as escolhas orçamentais, tomadas pelas decisões políticas, se conformam aos valores da sociedade. No entanto, as elites políticas e econômicas impõem suas escolhas pela manipulação ideológica da racionalidade cognitiva dos cidadãos[27].

> Na nossa época, esta figura clássica da manipulação reveste a forma de argumentação econômica, mesmo se a excitação das paixões não desapareceu totalmente. A ideologia neoliberal utilizou assim, com certo sucesso, os constrangimentos do mercado globalizado para influenciar as políticas fiscais e orçamentais, apoiando-se em teorias

[24]VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Comentários sobre as alterações tributárias à Constituição Brasileira de 1988. **Ciência e Técnica Fiscal**, Lisboa, n. 413, p.12,2004.

[25] BERCOVICI, Gilberto. O Estado de exceção econômico e a periferia do capitalismo. **Boletim de Ciências Econômicas**, Coimbra, v. 48, p. 04, 2005..

[26]BERCOVICI, Gilberto. O Estado de exceção econômico e a periferia do capitalismo. **Boletim de Ciências Econômicas**, Coimbra, v. 48, p. 04, 2005.

[27] LEROY, Marc. Sociologia da decisão financeira pública. In: SANTOS, António Carlos dos; LOPES, Cidália Maria da Mota Lopes (Coord.). **Fiscalidade:** outros olhares. Porto: Vida Econômica, 2013. p. 73-74.

> econômicas prestigiosas (como as de Hayek e Buchanan). O objetivo é o de equacionar o problema da decisão financeira como estando determinado por constrangimentos que não deixam lugar a escolhas políticas[28].

A Constituição Federal de 1988, idealizada com os fundamentos do constitucionalismo social, escalou, como leciona Fernando Facury Scaff[29], uma estrutura mínima de financiamento dos direitos humanos, por meio da arrecadação dos tributos. Embora haja outros valores que também financiam, a tributação se destaca em maior volume, com os impostos fixados, pela competência constitucional, as destinações das contribuições e demais tributos, além da repartição das arrecadações entre os entes subnacionais e as vinculações das receitas dos impostos e contribuições, que somam os valores arrecadados da sociedade e transferidos para o Estado, a fim de manter essa "estrutura mínima" de financiamento dos direitos.

A Constituição Federal de 1988 adotou um modelo de federalismo fiscal, permitindo um equilíbrio econômico-financeiro entre os entes federativos, de modo que os entes subnacionais conseguissem financiar suas atividades por meio dos recursos obtidos. Delineou, assim, os impostos, atribuindo bases econômicas tributáveis diversas, típicas do "federalismo dualista"[30], no qual reparte as competências entre União, estados, municípios e Distrito Federal e, por outro lado, prevê a divisão cooperativa da arrecadação dos tributos entre os entes da federação, de modo que a União partilha parte da arrecadação a estados e municípios e os estados aos municípios[31].Por isso, além do poder de tributar, instituído pela Constituição, foi concedido o dever de partilhar as fontes de receitas tributárias entre os Estados-membros e os Municípios como fator importante para promoção do ponto de equilíbrio no pacto federativo e garantidor da

---

[28]Ibid., p. 74.

[29] SCAFF, Fernando Facury. Como a sociedade financia o Estado para a implementação dos direitos humanos no Brasil. In: SCAFF, Fernando Facury (Org.). **Constitucionalismo, tributação e direitos humanos**. São Paulo: Renovar, 2007. p.12-18.

[30] O chamado federalismo dualista da Constituição de 1988 evoluiu para o federalismo cooperativista. "Além de disciplinar acerca da repartição de competência, a Constituição Federal de 1988 evoluiu do federalismo tradicional das Constituições anteriores, conhecido como federalismo dualista ou dual, para prestigiar o federalismo financeiro e cooperativista, que abrange tanto a repartição das competências ou discriminação das rendas de arrecadação do produto e também a redistribuição ou repartição do produto da arrecadação dessas receitas tributárias, no diapasão dos artigos 157 ao 159 da CF/1988, garantidor da autonomia financeira e política dos entes federativos." (MATA, Juselder Cordeiro da. As contribuições sociais e sua interferência no equilíbrio do federalismo fiscal brasileiro. In: DERZI, Misabel Abreu Machado et al. (Org.). **Estado federal e tributação**: das origens à crise atual. Belo Horizonte: Arraes, 2015.v.1, p. 115.)

[31] BECHARA, Carlos Henrique Tranjan; CARVALHO, João Rafael L. Gândara de. Federalismo e tributação: entre competição e cooperação. In: DERZI, Misabel Abreu Machado et al. (Org.). **Estado federal e tributação**: das origens à crise atual. Belo Horizonte: Arraes, 2015. v.1, p. 36.

harmonia e boa convivência entre os entes subnacionais, fazendo-se necessário, para manter este equilíbrio, assegurar a autonomia financeira desses entes federativos[32].

Conforme Gilberto Bercovici[33], o federalismo cooperativo, previsto inicialmente na Constituição Federal de 1988, que poderia renovar as estruturas da Federação, tem enfrentado sérios obstáculos, em função da crise financeira do Estado e da instabilidade econômica do período da redemocratização, "que acabaram minando as bases de sustentação de um projeto de desenvolvimento que continuasse a soldar o pacto federativo brasileiro"[34], sendo a principal causa dessa instabilidade o programa de estabilização econômica do Plano Real, que teve como pilares básicos a privatização, a desregulamentação e o "controle de gastos e redução do déficit público, dentro dos parâmetros da ideologia neoliberal e do que se convencionou chamar de 'Consenso de Washington'"[35]. Isso aconteceu porque a autonomia política e financeira dos entes federativos, conquistada na Constituição, era considerada um entrave aos planos de metas fiscais, criando, assim, uma forte tendência à recentralização das receitas para a União[36].

Adotou-se o sistema de descentralização das receitas tributárias entre os entes subnacionais, fazendo com que os recursos agora fossem destinados a todos e com novas responsabilidades do governo federal quanto aos direitos sociais, mormente a seguridade social. Fernando Rezende, Fabrício Oliveira e Erika Araújo[37] afirmam que foi dado início a um processo de "ajustamento de finanças que, por sua natureza, se revelaria altamente prejudicial ao sistema tributário, à competitividade externa da economia e à própria Federação", pois, com a pressão para o financiamento dos direitos sociais e ao mesmo

---

[32] MATA, op. cit.,v.1, p.115-116.

[33] BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003. p. 173.

[34] Ibid.,p. 173.

[35] Ibid.,p. 174.

[36] Insta pontuar a visão de Gilberto Bercovici, que considera que o maior problema na repartição de rendas pela Constituição de 1988 "foi ter sido realizada a descentralização de receitas e competências sem nenhum plano ou programa de atuação definido entre União e entes federados", havendo, após a Constituição de 1988, uma total falta de planejamento na distribuição de encargos aos estados e municípios, pelo que, após a CF de 1988, "de modo lento, inconstante e desordenado, os Estados e Municípios vêm substituindo a União em várias áreas de atuação (especialmente nas áreas da saúde, educação, habitação e saneamento), ao mesmo tempo em que outras esferas estão sem qualquer atuação governamental, graças ao abandono promovido pelo Governo federal". Assim é que "essa transferência não planejada e descoordenada de encargos contradiz o lugar-comum de que os entes federados receberam apenas verbas e não encargos, com a nova ordem constitucional. As políticas sociais não sofreram mudanças qualitativas ou se deterioraram não pela sua concentração na esfera federal, mas pela total falta de planejamento, coordenação e cooperação no processo de descentralização". BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003. p. 179-180.

[37] REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício; ARAÚJO, Erika. **O dilema fiscal**: remendar ou reformar? Rio de Janeiro: FGV, 2007. p. 93.

tempo o crescimento da inflação e dívida pública, o governo federal resolveu fazer um ajuste fiscal, explorando a cobrança das contribuições sociais, previstas no art. 195 da Constituição federal, haja vista as condições favoráveis da sua cobrança, como "maior facilidade de aprovação e alto rendimento fiscal, não sujeição aos princípios da anualidade e da não cumulatividade, afora o não compartilhamento de sua arrecadação com estados e municípios"[38], o que promoveu a dominação macroeconômica, recusando qualquer preocupação com a qualidade do sistema tributário[39].

Com a concentração de recursos no governo federal por meio das contribuições sociais, permitiu-se, conforme Rezende, que a União revertesse as perdas na repartição do "bolo tributário", enfraquecendo a Federação e colocando o sistema tributário na contramão do crescimento econômico e da justiça fiscal, dadas suas características regressivas, limitando-se a expansão do mercado interno[40].

Assim, foi aprovada, ainda em 1988, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), com alíquota de 8% para as empresas em geral e 12% para o setor financeiro, criando-se tributos, alterando alíquotas e modificando a distribuição federativa das receitas tributárias, o que acentuou o grau de cumulatividade do sistema tributário do país. O governo federal conseguiu, utilizando como meio a exploração de tributos não compartilhados com estados e municípios, reverter a estrutura de repartição e descentralização da arrecadação, iniciada na Constituição de 1988, e "praticamente

[38] Ibid., p. 94.
[39] Ibid.,p. 94-95.
[40] É como se criasse, com as contribuições sociais, um sistema paralelo ao estruturado na Constituição Federal. MATA, Juselder Cordeiro da. As contribuições sociais e sua interferência no equilíbrio do federalismo fiscal brasileiro. In: DERZI, Misabel Abreu Machado et al. (Org.). **Estado federal e tributação**: das origens à crise atual. Belo Horizonte: Arraes, 2015. v. 1, p. 120. Esses tributos foram desvirtuados de suas funções, como bem afirma Carlos Bechara e João Carvalho: "A União buscou amplificar sua base de arrecadação, por meio da instituição desmedida das chamadas contribuições especiais, notadamente das contribuições sociais e das contribuições de intervenção no domínio econômico. As contribuições foram, originalmente, concebidas como gravames parafiscais que, como o próprio nome sugere, seriam voltadas à arrecadação de recursos para finalidades específicas, em prol de um determinado grupo de contribuintes. Contudo, na prática financeiras brasileira, tornaram-se "tributos exógenos", como perspicazmente qualificados por Ricardo Lobo Torres. Como a base desses tributos expandiu-se consideravelmente, eles passaram a ser cobrados de forma indiscriminada de toda a sociedade e a finalidade específica. que motiva as contribuições, perdeu-se completamente, na medida em que elas se diluíram no orçamento fiscal e os recursos delas provenientes são utilizados para os mais variados fins, tudo isso à margem da partilha federativa de receitas com Estados e Municípios". BECHARA, Carlos Henrique Tranjan; CARVALHO, João Rafael L. Gândara de. Federalismo e tributação: entre competição e cooperação. In: DERZI, Misabel Abreu Machado et al.(Org.). **Estado federal e tributação**: das origens à crise atual. Belo Horizonte: Arraes, 2015. v. 1, p. 37.

retomar, já em 1994, a fatia do 'bolo tributário'[41] que detinha anteriormente à implementação das mudanças constitucionais"[42]. Nesse sentido, verificaram-se as principais alterações:

> No ajuste realizado, a alíquota do Finsocial, que se transformaria no ano seguinte (1991) na Cofins, foi elevada de 0,6% para 2%; o PIS teve ampliado seu campo de incidência e, com uma alíquota de 8%, foi cobrado IOF sobre o estoque da riqueza financeira, explorando receitas não compartilhadas com estados e municípios e modificando a distribuição federativa das receitas tributárias resultante da Constituição de 1988. Com essas mudanças, a carga tributária saltou de 24,1% do PIB, em 1989, para 28,8%, em 1990, recuando para cerca de 25%, em média, no triênio seguinte (1991-93), à medida que se esgotaram os efeitos das medidas de efeitos transitórios, como foi o caso da cobrança do IOF.
> [...]
> Em relação ao sistema tributário e à competitividade externa da economia, a expansão das contribuições sociais ajudava a deterioração de sua qualidade, com tributos cumulativos aumentando sua participação na arrecadação federal. Entre 1988 e 1993, a arrecadação das contribuições sociais gerais (PIS, Cofins, CSLL) mais do que duplicou.
> Como resultado desse movimento, sua participação nas receitas da União passou de 8,5%, em 1988, para 19,2%, em 1993, enquanto a dos impostos foi reduzida de 50,8% para 42,7%, o que já apontava para o aumento, que viria a se acentuar posteriormente, do grau de cumulatividade do sistema tributário do país. Se às contribuições sociais gerais adicionarmos as contribuições incidentes sobre a folha de salários (INSS e FGTS), tem-se que, em conjunto, elas passaram a responder por mais da metade de toda a receita tributária da União[43].

O que se percebeu foi que a esperada descentralização das receitas em favor dos Estados não ocorreu, como pretendida pela Constituição Federal de 1988. Com o crescimento da carga tributária e da arrecadação, a partir de 1990, a União aumentou as receitas no orçamento da seguridade, que não sofre repartição das receitas previstas na Constituição, de "7,81% do PIB, em 1991, para 10,60%, em 1997, enquanto os Estados mantiveram sua carga tributária líquida em torno de sete e meio por cento". Dessa forma, ao longo da década de 1990 e início do século XXI, estados e municípios foram perdendo receita de forma proporcional, ao mesmo tempo em que se deu o crescimento da carga tributária, devido, fundamentalmente, às condições econômicas e às alterações da legislação tributária (Constituição e legislação infraconstitucional)[44].

---

[41] De 1995 a 2013 o desenvolvimento da concentração de receitas na União manteve-se em média 69,07% da participação na arrecadação total, enquanto estados ficaram com 25,9% e municípios com 4,69%.

[42] REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício; ARAÚJO, Erika. **O dilema fiscal**: remendar ou reformar? Rio de Janeiro: FGV, 2007. p. 95,97.

[43] Ibid., p. 95-98.

[44] VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira.Comentários sobre as alterações tributárias à Constituição Brasileira de 1988. **Ciência e Técnica Fiscal**, Lisboa, n. 413, p.14,2004.

A CPMF, antigo IPMF[45], criado em 1993, com a EC n°3, foi um dos instrumentos usados para aumentar a concentração de receitas na União e promover o desvio de finalidade da sua arrecadação, que tinha como destino a saúde, desvirtuando-se o conceito de vinculação das contribuições, já que foi alegada na ADIN 1.640, que seus valores serviam para o pagamento da dívida e encargos, contrariando a destinação prevista na Constituição Federal.

Na verdade, a CPMF foi criada após o fim do IPMF, com a EC n°12/96[46], com a justificativa de que sua arrecadação seria destinada ao financiamento da saúde. No entanto, conforme Rezende[47], foram reduzidos os repasses das outras fontes de recursos para o setor da saúde, como no caso da COFINS, reduzida em 53%, fazendo com que ocorresse apenas uma substituição de fontes, com a ampliação dos recursos ficando muito aquém do esperado.

Na visão de Fernando Facury Scaff[48], a CPMF[49] não tinha destino claro, pois a vinculação entre arrecadação e destinação das contribuições não era reconhecida pelo STF, "podendo o Governo federal utilizar tais verbas a seu bel prazer, sem uma via expedida que permitisse evitar este tipo de desvio". Além disso, essa falta de

[45] O IPMF fez parte de um plano de ajuste fiscal provisório, já que não houve reforma profunda no texto constitucional, para o lançamento do Plano Real, em julho de 1994, "dando continuidade ao mesmo padrão que vinha sendo adotado, o que ampliou as distorções que o ajuste fiscal vinha acarretando para a economia, para as políticas sociais e para a federação". REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício; ARAÚJO, Erika. **O dilema fiscal**: remendar ou reformar? Rio de Janeiro: FGV, 2007. p. 103.

[46] Essa Emenda Constitucional inclui o art.74 nos ADCT, permitindo que a União instituísse a CPMF, e a Lei 9.311, de 24.10.1996 institui a CPMF, com suas peculiaridades, sendo posteriormente alterada e prorrogada, pela Lei 9.539/97, EC 21/99, EC 31/2000, EC 37/2002 e EC 42/2003. Esta última emenda alterou os ADCT, autorizando a cobrança da CPMF até 31.12.2007, e a prorrogação da Lei 9.311/96, até a mesma data.

[47] REZENDE; OLIVEIRA; ARAÚJO, op. cit., p.100.

[48] SCAFF, Fernando Facury. Como a sociedade financia o Estado para a implementação dos direitos humanos no Brasil. In: SCAFF, Fernando Facury (Org.). **Constitucionalismo, tributação e direitos humanos**. São Paulo: Renovar, 2007. p. 27.

[49] A CPMF veio após o IPMF, para compensar a tentativa inicial do governo de concentrar a arrecadação, alcançar a tributação nos Estados e Municípios, e outros "erros" que se considerava ter ocorrido com a IPMF. Dessa forma, foram corrigidos: "a) batizada como 'contribuição' e não como 'imposto', a CPMF afastava qualquer discussão sobre imunidade recíproca, uma vez que esta se refere apenas aos impostos (art.150,VI,CF); b) também em razão deste novo 'batismo', não se lhe aplicava o Princípio da Anterioridade Plena (art.150, III, b), mas o da Anterioridade Mitigada (art.195, §6°), o que implica apenas 90 dias de interregno entre a data da vigência da norma e o início de sua exigibilidade fiscal; c) ainda pela mesma razão, foi afastada a necessidade de rateio do montante da arrecadação com os Estados, fruto do sistema de federalismo participativo, vigente em nossa Carta (art.157, II), embora o IPMF também tivesse este escopo – ver art.2°, §3°, EC 03/93); d)por fim, e ainda sob o influxo do 'batismo' como contribuição, a arrecadação poderia ser integralmente destinada aos fins pretendidos, afastando a exigência de desvinculação de órgão ou fundo, que só se refere a impostos (art.167, IV, na redação anterior à EC 29). Ibid., p. 25-26.

reconhecimento, pelo STF[50], "acarretava o desvirtuamento do conceito de contribuições, bem como impedia que elas atingissem os fins para os quais foram criadas".

Segundo estudo da Unafisco Sindical, a CPMF evoluiu 216,10% entre 1998 e 2006, saindo de uma arrecadação de R$ 14,8 bilhões para R$ 32,9 bilhões, ou 8,62% dos tributos arrecadados, enquanto os tributos administrados pela Receita Federal cresceram 78,48%, no mesmo período. Ressalta-se que a CPMF é considerada tributo sobre o consumo, pois está inserida na maior base de incidência tributária, que representa, em média, 2/3 da carga, pelo que conclui o referido estudo que nem todos os recursos arrecadados na CPMF foram destinados às políticas de previdência social e saúde. De 1997 a 2006, não ocorreu, em nenhum dos anos, uma execução orçamentária integral da dotação autorizada no orçamento, sendo que em 1996 a CPMF arrecadou R$ 6,9 bilhões, com apenas R$ 5,2 bilhões destinados à saúde, sem dizer que, em 2006, dos R$ 32 bilhões, somente R$ 19,7 bilhões foram aplicados no orçamento da saúde e previdência social, recursos que ficaram concentrados na União e não foram compartilhados com estados e municípios[51].

Esses recursos não são destinados corretamente pela CPMF em função também da DRU, que desvincula 20% da arrecadação de impostos e das contribuições sociais, autorizando o governo a aplicá-los livremente no superávit primário e no pagamento dos juros da dívida, de sorte que do montante de R$ 185,9 bilhões arrecadados pela CPMF, entre 1997 e 2006, 18% (R$ 33,5 bilhões) não foram usados nas políticas de previdência social, saúde ou destinados ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza[52].

Outro instrumento de concentração de arrecadação na União foi a DRU (Desvinculação das Receitas da União), que se caracterizou como um verdadeiro desvio de finalidades dos valores que seriam vinculados aos direitos sociais (saúde, educação,

---

[50] Esse entendimento do STF está sendo alterado, quando se observa a discussão da ADI 2.925 acerca da CIDE-Petróleo, já que, no ano de 2002, "findou sem que a totalidade dos recursos fossem remanejados para serem gastos em finalidades distintas daquelas estabelecidas de forma vinculativa, no texto constitucional, diretamente para arrecadação da CIDE". Assim, o STF, na ADI citada, decidiu a inconstitucionalidade da medida, pelo que, continua Scaff, "espera-se que o mesmo princípio seja utilizado para as contribuições que possuem enfoque social, que permanecem com desvio de finalidade, tal como com as vinculações dos impostos". Argumentando que, assim que as vinculações, tanto das contribuições como dos impostos vinculados constitucionalmente, devem existir, levando-se em consideração a tese da supremacia da Constituição, com a sua defesa acima das discricionariedades e do pragmatismo governamental, sem dizer que "não se deve reger a análise da Constituição pela fluidez do regime econômico de conjuntura", pois, "esta possui uma dinâmica que não comporta modificação da estrutura constitucional para a ela se adequar". Ibid., p. 28-32.

[51] SINDICATO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL(UNAFISCO SINDICAL). **Nota técnica n°6**: a arrecadação e o destino dos recursos da CPMF.Brasília, DF, 2007. p. 8-9.

[52] Ibid., p. 10-12.

etc.) e foi sucessora do FSE (Fundo Social de Emergência, EC n°01/94) e do FEF (EC n°10/96 e EC n°17/97). A DRU[53] foi estabelecida pela EC n°42/03 e pela EC 68/11, que alterou os ADCT, no art. 76. que passou a permitir a desvinculação de órgão, fundo ou despesa, no período de 2003 a 2007, de 20% da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.

Com isso, a DRU passa a exercer, como principal função, o desvio de recursos da saúde, educação, previdência e assistência social, transferidos do orçamento fiscal para os mercados financeiros. Estima-se que na educação a DRU, em 12 anos (1994 a 2006), desvinculou R$ 72 bilhões, e que apenas no período de 2000 a 2007 R$ 45,8 bilhões deixaram de ser aplicados no setor. Assim, dos 18% que deveriam ser destinados à educação, conforme a Constituição Federal, são, após a retirada da DRU, aplicados somente 13%. Já em relação à seguridade social, no período de 2000 a 2007, foram transferidos para o orçamento fiscal, por meio da DRU, R$ 278,4 bilhões, que pertenciam às políticas do setor, um valor equivaleria a cinco vezes o orçamento anual da saúde e quase dez vezes o da assistência social.[54] Esses recursos, retirados pela DRU da seguridade social, têm participação relevante na composição do superávit primário, como constata Evilásio Salvador:

> Em 2000, o desvio realizado pela DRU foi equivalente a 73% do superávit primário do governo federal. No período de 2002 a 2004, a participação da DRU vinha sendo reduzida ao montante do superávit primário. Contudo, após esse ano, voltou a subir e, em 2007, 65% do superávit primário advém de recursos que pertenciam à seguridade social (tabela 47). Portanto, de cada R$ 100,00 de superávit primário, pelo menos R$ 65,00 foram retirados por meio da DRU do orçamento da seguridade social[55].

A desvinculação das receitas das contribuições pela e para a União gera uma verdadeira interferência no equilíbrio do federalismo fiscal no Brasil, uma vez que as contribuições sociais têm como característica, dada pela Constituição federal, a plena afetação do produto da arrecadação às despesas com a seguridade social. Permitir a possibilidade de desvio "legitima a transformação da essência jurídica finalística para

[53] A DRU foi prorrogada constantemente pelas EC n. 27/00, 42/03, 56/07 e 68/11, que a prorrogou até 31 de dezembro de 2015.

[54] SALVADOR, Evilásio. **Fundo público e seguridade social no Brasil**. São Paulo: Cortez, 2010. p. 370,377.

[55] SALVADOR, Evilásio. **Fundo público e seguridade social no Brasil**. São Paulo: Cortez, 2010. p. 379.

tributos simplesmente arrecadatórios", provocando desequilíbrio e desarmonia entre os entes federados e prejudicando o federalismo cooperativo[56].

Assim, as verbas destinadas a direitos humanos como saúde e educação, ao serem desvinculadas, reduzem mais ainda o que já era pouco e fixado no art. 212 da CF, que destina 18% da receita dos impostos à Educação[57], ferindo, segundo Fernando Facury Scaff[58], a ideia de que no sistema tributário brasileiro existem tipos que "obrigam o Estado a agir ou, pelo menos, a utilizar os recursos nas finalidades estabelecidas, sem que haja a possibilidade de serem usados estes recursos em fins diversos dos normativamente estabelecidos, quando de sua criação", defendendo o autor o princípio da afetação, que vincularia a arrecadação das contribuições às finalidades que geraram a sua criação.

O sistema tributário passou então a ser um mero instrumento para os ajustes fiscais, descaracterizando o papel inicial, que tinha na Constituição federal, no sentido da descentralização das receitas, justiça fiscal e fortalecimento da Federação. Tais medidas se aprofundaram em razão das crises econômicas e fiscais e da ameaça permanente de deflagração de um processo hiperinflacionário, associada à necessidade do governo federal de encontrar soluções para o financiamento das políticas sociais estabelecidas na Constituição[59], já que muitos dos recursos sofreram desvirtuamento de suas finalidades, como já exposto.

Além da concentração de receitas no âmbito federal, com a redução, proporcional delas para estados e municípios, destaca-se a adoção de políticas que afetaram a arrecadação dos estados, como a concessão de incentivos a tributos partilhados, como o IPI, na crise de 2008, o que afetou o cálculo do Fundo de Participação dos Estados e Municípios.

Ao mesmo tempo em que se concentravam os recursos na União, os entes subnacionais aumentavam suas atribuições, necessitando de recursos para cumprirem

---

[56] MATA, Juselder Cordeiro da. As contribuições sociais e sua interferência no equilíbrio do federalismo fiscal brasileiro. In: DERZI, Misabel Abreu Machado et al. (Org.). **Estado federal e tributação**: das origens à crise atual. Belo Horizonte: Arraes, 2015.v.1, p. 125-126.

[57] SCAFF, Fernando Facury. Como a sociedade financia o Estado para a implementação dos direitos humanos no Brasil. In: SCAFF, Fernando Facury (Org.). **Constitucionalismo, tributação e direitos humanos**. São Paulo: Renovar, 2007. p. 20.

[58] SCAFF, Fernando Facury; MAUÉS, Antonio G. Moreira. **Justiça Constitucional e tributação**. São Paulo:Dialética, 2005. p. 96.

[59] OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. Tributação e fisco no Brasil: avanços e retrocessos entre 1964 e 2010. In: In: CARDOSO JÚNIOR, José Celso; BERCOVICI, Gilberto (Org.). **República, democracia e desenvolvimento**: contribuições ao Estado brasileiro contemporâneo. Brasília, DF: IPEA, 2013. p. 545.

suas necessidades, mas o governo federal reduzia as transferências voluntárias para estados e municípios. Assim, para financiar a seguridade, dependia-se, conforme Rezende,

> [...] da destinação voluntária dos recursos no orçamento dos governos subnacionais, o que não ocorreu diante do desempenho negativo da economia, que anulou boa parte dos ganhos obtidos com a descentralização tributária, e por não se ter avançado no entendimento de um projeto de descentralização de encargos e na criação de mecanismos de cooperação financeira intergovernamental[60].

Agravando a situação dos entes subnacionais, o governo adotou medidas para desonerar as exportações[61], a fim de compensar a perda de competitividade da produção nacional, com a valorização do real, em função dos ajustes fiscais que desequilibraram as contas externas. Com tais medidas, reduziram-se as destinações constitucionais do FPE e FPM para esses entes federativos e, no âmbito dos estados, ainda teve a aprovação da Lei Complementar n° 87/96 (Lei Kandir), que desonerou do ICMS (imposto estadual) as exportações de produtos primários e semielaborados e a aquisição de bens de capital, prejudicando-lhe as finanças[62].

A dificuldade dos Estados para a implementação das suas políticas sociais ficou cada vez mais evidente e, com os desequilíbrios fiscais e externos, o governo federal lançou mão de ajustes fiscais de curto prazo, como o de 1994, ampliando as distorções do sistema tributário e comprometendo a capacidade de solvência do Estado brasileiro, o que provocou o enquadramento dos governos subnacionais, com a imposição de disciplina fiscal mais rígida, medidas que enfraqueceram mais ainda a Federação, tornando o orçamento mais inflexível[63].

Além dos Estados perderem sua participação na fatia da arrecadação, ao mesmo tempo em que suas atribuições sociais aumentaram, sofreram com a austeridade fiscal e novas restrições impostas ao exercício da autonomia, sendo elevadas as taxas de juros, a fim de sustentar o plano de estabilização, o que os onerou no endividamento e foram forçados a reestruturar os bancos estatuais e renegociar as dívidas com a União, impondo-se-lhe uma série de exigências para a renegociação, que lhes comprometiam a autonomia política, pois parte das suas receitas foi atingida pelo programa de ajustes

---

[60] REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício; ARAÚJO, Erika. **O dilema fiscal**: remendar ou reformar? Rio de Janeiro: FGV, 2007. p. 100.

[61] Instituição pela Lei n°9.363, de 13 de dezembro de 1996, do ressarcimento aos exportadores da cobrança do PIS e da Cofins, por meio de compensação do IPI.

[62] REZENDE; OLIVEIRA; ARAÚJO, op. cit.,p. 113.

[63] Ibid., p. 111-112.

fiscais, fazendo com que uma relação, que deveria ser de coordenação, virasse de subordinação, violando-se o pacto federativo.

Os acordos, muito onerosos, tornaram-se difíceis de serem cumpridos e os estados ficaram cada vez mais dependentes do governo federal, já que é possível, conforme o art. 160, parágrafo único[64], da Constituição Federal, a União reter transferências de recursos do Fundo de Participação em caso de não pagamento da dívida[65].

Dessa forma, "visando evitar o comprometimento das expectativas do mercado sobre o futuro do Plano Real"[66], foram criados mecanismos para garantir o cumprimento de compromissos assumidos, que visavam fechar os principais canais de financiamento do déficit e controlar os gastos, destacando-se a Lei de Responsabilidade Fiscal, e outras medidas[67] adotadas para controlar as finanças e o endividamento dos governos subnacionais.

Diante dessas circunstâncias, depreende-se que o orçamento passa a ser o espelho da nação para, por meio dele, retratar as opções de política econômica e social. Da mesma forma o sistema financeiro, econômico e tributário devem funcionar conforme o alinhamento dos princípios e normas da Constituição que coordenará a construção desses sistemas.

Conclusão

O Brasil consolidou uma constituição democrática de cunho social e as promessas de realização de um modelo de Estado democrático de direito. Por outro lado, adotou na economia, em vários governos, a opção monetarista, que priorizou a

[64] Art. 160. "É vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos.
Parágrafo único. A vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos:
I - ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias;
II - ao cumprimento do disposto no art. 198, § 2º, incisos II e III".BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 13 abr. 2015.

[65] Para Gilberto Bercovici, a retenção feita pela União, nos termos do art. 160, é inconstitucional, uma vez que o referido artigo não foi regulamentado e "deve ser interpretado da maneira mais restritiva possível, sob pena de esvaziamento da autonomia dos entes federados".BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003.p. 176.

[66] REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício; ARAÚJO, Erika. **O dilema fiscal**: remendar ou reformar? Rio de Janeiro: FGV, 2007. p.119.

[67] A Lei de Responsabilidade Fiscal e as outras medidas que envolvem o endividamento público dos entes subnacionais e da União estão melhor detalhados no tópico "endividamento público".

estabilização monetária por meio de ajustes fiscais, controle inflacionário e políticas econômicas eminentemente neoliberais, que disputam espaço financeiro diretamente com os direitos sociais estabelecidos na Constituição.

Assim, a política fiscal aparece, por meio de seus elementos, para equalizar o progresso social com o desenvolvimento econômico. No entanto, o que se verifica é uma inconformidade com o financiamento dos direitos sociais, na contramão do projeto constitucional de Estado Democrático de Direito e na realização do Estado Social. No campo econômico, houve, como afirma José Luis Fiori[68], a "restauração neoclássica", que se transforma na política da "*supply side economics*" e da "deflação competitiva", "transformando em políticas de valor universal o equilíbrio fiscal, a desregulação dos mercados, a abertura das economias nacionais e a privatização dos serviços públicos".

É necessário, pois, que a política fiscal, por meio da tributação e dos demais elementos, permita a promoção das promessas constitucionais com as condições econômicas para sua realização, fazendo com que o projeto constitucional, hoje imbricado com o constitucionalismo social, alcance sua finalidade de transformação social, uma vez que se encontra delimitado pelas imposições da economia capitalista, que estabelece limites na transição do capitalismo de produção ao financeiro.

Referências

BECHARA, Carlos Henrique Tranjan; CARVALHO, João Rafael L. Gândara de. Federalismo e tributação: entre competição e cooperação. In: DERZI, Misabel Abreu Machado et al. (Org.). **Estado federal e tributação**: das origens à crise atual. Belo Horizonte: Arraes, 2015. v.1.

BERCOVICI, Gilberto. A iniciativa econômica na Constituição brasileira de 1988. In:SOUSA, Marcelo Rebelo de (Ed.). **Estudos de homenagem ao Prof. Doutor Jorge Miranda**. Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2012. v. 1:direito constitucional e justiça constitucional.

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

BERCOVICI, Gilberto. O Estado de exceção econômico e a periferia do capitalismo. **Boletim de Ciências Econômicas**, Coimbra, v. 48, p. 04, 2005.

[68] FIORI, José Luis. Globalização, hegemonia e império. In: TAVARES, Maria da Conceição; FIORI, José Luís (Org.). **Poder e dinheiro**: uma economia política da globalização. Petrópolis: Vozes, 1997. p.116.

BERCOVICI, Gilberto. O Estado e a garantia da propriedade no Brasil. In: CARDOSO JÚNIOR, José Celso; BERCOVICI, Gilberto (Org.). **República, democracia e desenvolvimento**: contribuições ao Estado brasileiro contemporâneo. Brasília, DF: IPEA, 2013.

BERCOVICI, Gilberto; MASSONETTO, Luís Fernando. A Constituição dirigente invertida: a blindagem da Constituição financeira e a agonia da Constituição económica. **Boletim de Ciências Econômicas**, Coimbra, v. 49, p. 57-77, 2006.

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: Centro de Estúdios Políticos y Constitucionales, 2001.

Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 13 abr. 2015.

FIORI, José Luis. Globalização, hegemonia e império. In: TAVARES, Maria da Conceição; FIORI, José Luís (Org.). **Poder e dinheiro**: uma economia política da globalização. Petrópolis: Vozes, 1997.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. **The cost of rights**: why liberty depends on taxes.NewYork: W. M. Norton, 1999.

LEROY, Marc. Sociologia da decisão financeira pública. In: SANTOS, António Carlos dos; LOPES, Cidália Maria da Mota Lopes (Coord.). **Fiscalidade:** outros olhares. Porto: Vida Econômica, 2013.

MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JUNIOR, Alvaro (Org.). **Tributação no Brasil**: em busca da justiça fiscal.Brasília, DF: Sindifisco Nacional, 2010.

MATA, Juselder Cordeiro da. As contribuições sociais e sua interferência no equilíbrio do federalismo fiscal brasileiro. In: DERZI, Misabel Abreu Machado et al. (Org.). **Estado federal e tributação**: das origens à crise atual. Belo Horizonte: Arraes, 2015.v.1, p. 115.

NABAIS, José Casalta. Política fiscal, desenvolvimento sustentável e luta contra a pobreza. **Cadernos da Escola de Direito e Relações internacionais da UniBrasil**, Curitiba,v. 1, n. 7, p. 362, 2007.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. Tributação e fisco no Brasil: avanços e retrocessos entre 1964 e 2010. In: In: CARDOSO JÚNIOR, José Celso; BERCOVICI, Gilberto (Org.). **República, democracia e desenvolvimento**: contribuições ao Estado brasileiro contemporâneo. Brasília, DF: IPEA, 2013.

REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício; ARAÚJO, Erika. **O dilema fiscal**: remendar ou reformar? Rio de Janeiro: FGV, 2007.

SALVADOR, Evilásio. **Fundo público e seguridade social no Brasil**. São Paulo: Cortez, 2010.

SAMUELSON, Paul A; NORDHAUS, William D. **Economia.**Tradução de Elsa Fontainha e Jorge Pires Gomes. Porto Alegre: AMGH, 2012.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

SCAFF, Fernando Facury. A Constituição econômica brasileira. **Boletim de Ciências Econômicas**, Coimbra, v. 46, p. 110, 2003.

SCAFF, Fernando Facury. Como a sociedade financia o Estado para a implementação dos direitos humanos no Brasil. In: SCAFF, Fernando Facury (Org.). **Constitucionalismo, tributação e direitos humanos**. São Paulo: Renovar, 2007.

SCAFF, Fernando Facury; MAUÉS, Antonio G. Moreira. **Justiça Constitucional e tributação**. São Paulo:Dialética, 2005.

SINDICATO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL(UNAFISCO SINDICAL). **Nota técnica n°6**: a arrecadação e o destino dos recursos da CPMF.Brasília, DF, 2007.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Comentários sobre as alterações tributárias à Constituição Brasileira de 1988. **Ciência e Técnica Fiscal**, Lisboa, n. 413, p.12,2004.