UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO
Departamento de Direito Econômico, Financeiro e
Tributário

“RESPONSABILIDADE FISCAL E GASTO PÚBLICO NO CONTEXTO FEDERATIVO”

Tese apresentada perante a Faculdade de
Direito da Universidade de São Paulo,
como requisito para aprovação no Curso
de Doutorado em Direito Econômico e
Financeiro.

Aluno:
João Francisco Neto

Orientador:
Prof. Titular **Regis Fernandes de
Oliveira**

São Paulo
2009

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

“If men were angels, no Government would be necessary”

James Madison, Federalist Papers n. 51
(The Structure of the Government Must Furnish the Proper Checks and Balances
Between the Different Departments)

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

FOLHA DE APROVAÇÃO
BANCA EXAMINADORA

Professor-Orientador (Presidente).....

Professor.....

Professor.....

Professor.....

Professor.....

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

Sumário

1.0 INTRODUÇÃO.....	8
2.0 O FEDERALISMO.....	13
2.1 ORIGENS: ELEMENTOS BÁSICOS.....	13
2.2 O FEDERALISMO NO BRASIL.....	27
2.3 DESCENTRALIZAÇÃO FORMAL E RECENTRALIZAÇÃO REAL.....	38
2.4 QUESTÕES RELATIVAS AO FEDERALISMO NO BRASIL.....	42
3.0 O FEDERALISMO FISCAL.....	50
3.1 AS BASES DA TEORIA ECONÔMICA DO FEDERALISMO FISCAL.....	58
3.2 FEDERALISMO E DESCENTRALIZAÇÃO.....	71
3.3 GLOBALIZAÇÃO E CRISE DO FEDERALISMO.....	77
4.0 A RESPONSABILIDADE FISCAL.....	79
4.1 ANTECEDENTES HISTÓRICOS.....	79
4.2 A EVOLUÇÃO DO COMPORTAMENTO FISCAL DOS ESTADOS.....	85
4.3 CONSIDERAÇÕES SOBRE A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....	96
4.4 RESPONSABILIDADE FISCAL E TRANSPARÊNCIA.....	104
4.5 FRAGILIDADES DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....	112
5.0 QUESTÕES ATUAIS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	118
5.1 HISTÓRICO DOS PROJETOS DE REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL.....	148
5.2 PANORAMA DO ATUAL PROJETO DE REFORMA TRIBUTÁRIA.....	168
6.0 O NOVO MODELO DO ORÇAMENTO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988.....	172
6.1 O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO E A GESTÃO PÚBLICA.....	177
6.2 A INFLUÊNCIA DO AJUSTE FISCAL NO ORÇAMENTO.....	184

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

6.3 DESCENTRALIZAÇÃO E GESTÃO FISCAL.....	191
7.0 O GASTO PÚBLICO E O TAMANHO DO ESTADO.....	200
8.0 CONCLUSÃO : PROPOSTAS PARA A RACIONALIZAÇÃO E A EFICIÊNCIA DO GASTO PUBLICO.....	217
8.1 REDEFINIÇÃO DOS CRITÉRIOS DE PARTILHA DO FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS.....	217
8.2 AS DISTORÇÕES DECORRENTES DAS TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS.....	221
8.3 FORMAÇÃO DE CONSÓRCIOS DE MUNICÍPIOS PARA AUMENTAR A EFICIÊNCIA DO GASTO PÚBLICO.....	224
8.4 APERFEIÇOAMENTO DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....	228
8.5 NOVAS DIRETRIZES PARA UMA REFORMA ORÇAMENTÁRIA.....	230
8.6 AJUSTE FISCAL MEDIANTE REDUÇÃO DE DESPESAS.....	237
Tabela 1.....	250
Bibliografia.....	252

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

RESUMO/ABSTRACT/RÉSUMÉ

Título: “Responsabilidade Fiscal e Gasto Público no Contexto Federativo”

Autor: João Francisco Neto (USP - Faculdade de Direito)

RESUMO

O objeto da presente investigação consiste em apresentar um estudo sobre como o gasto público pode comprometer as metas de cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal. O estudo abrange a análise dos aspectos e peculiaridades do federalismo fiscal brasileiro, em face das dificuldades decorrentes da chamada guerra fiscal, deflagrada em virtude da autonomia dos entes federados, bem como pela busca de recursos tributários imediatos, a qualquer custo. No contexto da estrutura federativa, serão examinados os sucessivos projetos de reforma tributária. Ao final, serão propostas as possíveis soluções para a questão do descontrole da dívida pública, sob a perspectiva da Lei de Responsabilidade Fiscal. O tema é pertinente, notadamente em face dos clamores da sociedade para um refreamento no aumento da carga tributária, que atingiu índices sem precedentes históricos, e da crescente pressão por aumento dos gastos públicos, principalmente os relacionados com a seguridade social, ensino, segurança e saúde pública.

PALAVRAS-CHAVE: Gasto público; federalismo; responsabilidade fiscal.

ABSTRACT

The object of this research is to present a study on how public expenditure could undermine the goals of compliance with the Fiscal Responsibility Law. The study covers the analysis of the features and peculiarities of the Brazilian fiscal federalism, in the face of difficulties arising from the so-called fiscal war breaks out because of the autonomy of federated entities, as well as the pursuit of immediate tax resources at any cost. In the context of federal structure, shall be reviewed successive drafts of the tax reform. In the end, it will be proposed the possible solutions to the issue of uncontrolled public debt, from the perspective of the Fiscal Responsibility Law. The theme is relevant, especially in the face of claims of society for a slowing in the increase of tax burden, which reached historically unprecedented rates, and increased pressure for higher government expenditure, especially those related to social security, education, public safety and health.

KEY WORDS: Public expenditure, federalism, fiscal responsibility.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

RÉSUMÉ

L'objet de cette recherche est de présenter une étude sur la manière dont les dépenses publiques pourraient compromettre les objectifs de conformité à la loi de responsabilité budgétaire. L'étude porte sur l'analyse des caractéristiques et des particularités du fédéralisme fiscal brésilien, face à des difficultés découlant de la soi-disant guerre fiscale éclate en raison de l'autonomie des entités fédérales, ainsi que la poursuite de ses ressources fiscales immédiates à tout prix. Dans le contexte de la structure fédérale, doit être examiné les ébauches successives de la réforme fiscale. En fin de compte, proposera des solutions possibles au problème de la dette publique non contrôlée, du point de vue de la loi de responsabilité budgétaire. Le thème est pertinent, surtout face à des revendications de la société pendant un ralentissement de l'augmentation de la charge fiscale qui atteint des taux historiquement sans précédent, et augmenté la pression pour accroître les dépenses gouvernementales, en particulier ceux liés à la sécurité sociale, l'éducation, la sécurité et santé.

MOTS-CLÉS: Dépense publique; fédéralisme; responsabilité budgétaire.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

1.0 INTRODUÇÃO

Embora haja um grande número de publicações acadêmicas centradas sobre o tema da responsabilidade fiscal e do gasto pública, pode-se afirmar que não houve um esgotamento do assunto, tendo em vista a complexidade do caso brasileiro. O presente trabalho tem por objetivo apresentar pontos de deficiência da Lei de Responsabilidade Fiscal no que se refere ao controle do gasto público, tendo em vista as peculiaridades do sistema federativo vigente no Brasil.

O controle do gasto público, no contexto federativo, envolve muito mais que a mera observância de princípios de eficiência e eficácia, como referência para o planejamento, a avaliação e a execução dos programas e projetos previstos na Lei Orçamentária, que se tem revelado insuficiente para a manutenção do equilíbrio financeiro das contas públicas. A atenção deve ser concentrada sobre o gasto público, já que esta é a variável que permite maior controle, mormente depois de alcançada a tão almejada estabilização econômica, sob a crença de que não haverá reversão substantiva na trajetória da taxa de inflação, o que confere maior clareza às rubricas orçamentárias.

No Brasil, grande parte da dificuldade reside no fato de haver uma supremacia do poder federal, ainda que estabelecida de forma indireta, já que a Constituição Federal garante a equivalência formal entre todos os entes federativos, União, Estados-membros e Municípios. Aqui se configura o que a doutrina denomina de federalismo do tipo centrípeta, em que há uma predominância de poder por parte da União, em detrimento dos outros entes federados, embora sejam esses dotados de autonomia administrativa, financeira, política, e orçamentária.

Por seu turno, a Lei de Responsabilidade Fiscal, não obstante o rigor sistemático no que se relaciona ao controle das finanças públicas, vem sendo

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

burlada por meio de artifícios, tais como: a guerra fiscal e renúncia de receitas tributárias, receitas superestimadas no final do mandato, classificações e rotinas contábeis diferenciadas entre governos; endividamento federal sem limite, tanto para a dívida consolidada quanto para a dívida mobiliária.

De outro lado, mas não menos importantes, encontram-se as questões decorrentes do sistema tributário. Nesse sentido, os aspectos mais importantes vêm a ser a carga tributária muito elevada, em comparação com países emergentes, ou mesmo até com os desenvolvidos, além da injustiça social que emerge da regressividade do sistema, que tende a penalizar os cidadãos de menor poder aquisitivo. O processo de ajuste fiscal sofrido pelo Brasil caracterizou-se pela ampliação de receitas e pela menor preocupação com as despesas, ficando os cortes basicamente concentrados nos investimentos.

Paralelamente, assiste-se a uma recentralização tributária e fiscal, por meio de um sistema paralelo adotado pela União para arrecadar contribuições não-compartilhadas com Estados e Municípios (Confins, PIS/Pasep, CSSL, CPMF e CIDE-Combustíveis), o que, a despeito do aumento da carga tributária, tem assegurado elevados e crescentes níveis de arrecadação tributária.

O denominado conflito federativo, que opõe centralistas e descentralistas, em torno de um maior ou menor poder da esfera federal, não é um fenômeno recente, e muito menos adstrito apenas ao Brasil, ou somente aos países menos desenvolvidos.

A questão do centralismo/descentralismo envolve vários aspectos, apenas tangenciadas nesta introdução. No período pós Segunda Guerra, apresentou-se, na Europa e nos Estados Unidos, uma tendência à descentralização, ao passo que os países do chamado terceiro mundo (asiáticos, africanos e latino-americanos), por conta da implementação de políticas desenvolvimentistas, experimentavam acentuada concentração de poder em torno do governo central.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

Nesse embate sobre o federalismo fiscal, o principal desafio é a definição apropriada dos modelos que possibilitem a combinação da alocação eficiente de responsabilidades e de recursos em âmbito local, ao lado da gradual descentralização da função distributiva, permanecendo centralizadas as políticas relativas à função de estabilização.

Subjacentes a tudo, registram-se fortes pressões exercidas pelos diversos entes federados (Estados e Municípios), no sentido de se promover um afrouxamento nas regras de Lei de Responsabilidade Fiscal. Elevados níveis de comprometimento com os juros do serviço da dívida pública e altos índices de gastos com o funcionalismo público são o combustível que alimenta os intermitentes ataques à LRF.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), como já se convencionou dizer, constitui-se num verdadeiro divisor de águas quanto à gestão e o trato das contas públicas. Porquanto seja inegável a melhoria no que se refere ao controle dos recursos públicos, é forçoso reconhecer que apenas essa lei não é suficiente para a completa e definitiva transição para um novo padrão de regime fiscal, aí incluídos a responsabilidade, a transparência e o controle social das finanças públicas.

Um importante aspecto da LFR ainda não regulamentado vem a ser o Conselho de Gestão, órgão colegiado que deverá contar com representantes das três esferas de governo, além de cada um dos Poderes que compõe as esferas. Outro caso pendente vem a ser o fato de a dívida pública do governo federal não estar sujeita a limites, já que o Senado só restringiu a dívida dos entes subnacionais. Não menos importante tem sido o fato de o governo focar apenas os resultados de superávit primário, reservando pouca atenção ao déficit nominal.

Alguns Estados, utilizando-se de artifícios contábeis, escondem receitas de ICMS em fundos extra-orçamentários, com a finalidade de pagar menos ao Tesouro Nacional, em relação às parcelas do serviço da rolagem da dívida

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

pública. Por essa mesma artimanha contábil, ainda conseguem aplicar menos em ensino, saúde e, por fim, até repassar menos receitas a seus municípios. Esses são apenas alguns dos artifícios utilizados para burlar a LFR.

Uma das alternativas propostas é o aumento da eficiência do gasto público, resultando, ao final, em diminuição das despesas. Nos anos recentes, vários países da OCDE, por meio de ajustes e mudanças na forma de gestão, lograram obter uma redução dos gastos públicos, sem perda de qualidade dos serviços oferecidos. Segundo aponta Vito Tanzi (*The Economic Role of the State in the 21th Century, Cato Journal*, v.25, n. 3, Fall 2005), países como Noruega, Canadá, Suécia, Bélgica, Holanda e Finlândia experimentaram expressiva redução nos gastos públicos, ao passo que seus índices de desenvolvimento humano (IDH) permaneceram em patamares elevados.

Nossa proposta consiste em apresentar um estudo sobre como o gasto público pode comprometer as metas de cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal. O estudo abrangerá a análise dos aspectos e peculiaridades do federalismo fiscal brasileiro, aí incluídas as dificuldades decorrentes da chamada guerra fiscal, deflagrada em virtude da autonomia dos entes federados, bem como pela busca de recursos tributários imediatos, a qualquer custo. No contexto da estrutura federativa, serão examinados os sucessivos projetos de reforma tributária.

Ao final, serão propostas as possíveis soluções para a questão do descontrole da dívida pública, sob a perspectiva da Lei de Responsabilidade Fiscal. Note-se que o tema é assaz pertinente, diante dos clamores da sociedade para um refreamento no aumento da carga tributária, que atingiu índices sem precedentes históricos, e, de outro lado, há as pressões por crescentes aumentos com gastos públicos, mormente os relacionados com a seguridade social, ensino, segurança e saúde pública.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

A saída viável é o aperfeiçoamento da Lei de Responsabilidade Fiscal, aliado a um aumento de eficiência do gasto público, a ser alcançado por ações como gerenciamento matricial de despesas, revisão de processos, redução de gastos com pessoal, compras por pregões eletrônicos, adoção de programas de modernização da gestão pública, entre outros. Assim, a proposição é, a partir da análise das dificuldades enfrentadas pelo Estado sob a estrutura federativa, desenvolver estudos dos aspectos relativos ao controle do gasto público, sob a perspectiva da responsabilidade fiscal.

2.0 O FEDERALISMO

2.1 ORIGENS: ELEMENTOS BÁSICOS

Segundo Daniel J. Elazar¹, os três pilares da moderna democracia são o federalismo, a proteção dos direitos individuais e a idéia de sociedade civil. De fato, o sistema federativo, ou mesmo os arranjos de feição federativa, vem, a cada vez mais, obtendo a adesão de adeptos em todas as partes do mundo.

Para William H. Riker², o federalismo é uma organização política em que as atividades do governo são divididas entre os governos regionais e um governo central, de tal forma que cada tipo de governo tem certas atividades sobre as quais ele toma as decisões finais.

Os governos regionais a que se refere Riker fazem parte de uma visão convencional do federalismo, geralmente descrito como uma divisão espacial ou territorial de poder, em que as unidades componentes são geograficamente discriminadas. Essas subunidades recebem diversas denominações: nos Estados Unidos, Brasil, Venezuela, Índia e Austrália, são estados; no Canadá, províncias; na Suíça, cantões; e, na Bélgica, regiões.

Os teóricos do federalismo apontam diversas características que, embora não fundamentais, estão presentes em vários estados federalistas, tais como: uma legislatura bicameral, que represente adequadamente as regiões, uma constituição escrita, com algum grau de rigidez, e uma suprema corte, ou corte constitucional. Esses elementos não são, a rigor, componentes do federalismo; são, na verdade, garantias do federalismo.

¹ ELAZAR, Daniel J, *Diversity and rights*.

² RIKER, William H, *Federalism*, in Fred I. Greenstein e Nelson W. Polsky (orgs.), *Handbook of Political Science*,

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

Para JOSÉ AFONSO DA SILVA, “realmente o federalismo se caracteriza fundamentalmente pela divisão do poder político entre a comunidade central e as comunidades regionais, importando numa atribuição de autonomia às entidades federativas. Essa autonomia federativa compreende dois elementos básicos: a) existência de órgãos próprios; b) existência de um mínimo de competência privada. Nestas, há que incluir-se a outorga de fontes tributárias próprias e capacidade de gerir os próprios assuntos tributários e financeiros, que exatamente servirão de bases econômicas da autonomia”³.

Conforme Elazar, o primeiro teste da existência do federalismo é o desejo, ou vontade, de ser federalista por parte dos sistemas políticos envolvidos. A adoção e a manutenção de uma constituição federal são o primeiro e mais importante meio de expressar essa vontade.

Bernard Schwartz⁴, a pretexto de comentar o federalismo norte-americano, enumera as seguintes características: a) como em todas as federações, a união de um número de entidades políticas autônomas (estados) para fins comuns; b) a divisão dos poderes legislativos entre o governo nacional e os estados federados, divisão essa governada pela própria regra de que o primeiro é um governo de poderes enumerados, ao passo que os últimos são governos de poderes residuais; c) a atuação direta de cada um desses centros de governo, dentro de sua esfera delimitada, sobre todas as pessoas e todas as propriedades existentes dentro de seus limites; d) o aparelhamento de cada um desses centros de governo com o complexo mecanismo de imposição da lei, tanto executivo quanto judiciário; e e) a supremacia do governo nacional sobre qualquer informação conflitante de poder estadual.

O federalismo não constitui somente uma fórmula institucional específica de descentralização política ou acomodação, mas, também, uma verdadeira

³ SILVA, José Afonso, *Tributos e normas de política fiscal na Constituição do Brasil*, p. 2.

⁴ Cf. Bernard Schwarz, *Direito constitucional americano*, p. 10.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

filosofia política, um modelo normativo de democracia baseado em convenções e pactos, dentro da tradição republicana.

Impõe-se, desde logo, superar a divisão existente entre os conceitos de “federalismo” e “federação”, isto é, entre as teorias, os movimentos e ideologias que postulam fórmulas e soluções federais, e os sistemas políticos federais empiricamente existentes, caracterizados por idéias, tradições, contextos, experiências e trajetórias históricas específicas e distintas. Em suma, o federalismo é fruto da teoria, do mundo dos valores, e a federação nada mais é que a aplicação concreta do federalismo, o que resulta na grande diversidade de cada caso real.

O estado federal é, por definição, um estado constitucional sem soberano, levando-se em conta que todos os poderes estão distribuídos pelas diversas esferas, ao mesmo tempo em que se encontram limitados e submetidos à Constituição da federação, bem como às Constituições ou Estatutos dos estados membros federados. E, de acordo com o princípio da competência, que substitui ao da hierarquia, não há lugar para nenhum poder do Estado, ou dos estados federados, que seja pretensamente originário ou ilimitado. Desta feita, o federalismo aponta, de modo inequívoco, para a presença de um poder constituinte plural e compartilhado entre vários sujeitos constituintes: o povo da federação e os povos de cada unidade federada, em si.

Os estados se unem em federação porque percebem que isso resulta em benefício. São enormes as vantagens proporcionadas pela racionalidade da coordenação federativa, no que diz respeito à economia, à segurança, e também para a construção nacional. Não é a coerção de um órgão externo que move a federação, e sim o próprio interesse das partes (as unidades federadas), que são, em verdade, os grandes beneficiários do pacto federativo e, que, por sua vez, mantêm os vínculos da federação.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

Ademais, o federalismo, na esteira da idéia de um pacto entre as comunidades para a realização de um projeto comum, não pode representar-se normativamente como uma estrutura institucionalmente cristalizada, como um todo e para sempre. Vinculado que está à noção de poder limitado, de governança multinível e de pacto constitucional, o federalismo configura-se como um processo aberto para interação entre atores institucionais, para alcançar sucessivos estados de equilíbrio, diante dos desafios que apresentam os diversos contextos internos e externos.

Um elemento básico sobre o qual se assenta a federação é a redistribuição dos recursos econômicos, que permite o desenvolvimento da autonomia e da coesão entre as diferentes comunidades, segundo critérios universais de solidariedade.

O federalismo, na condição de “Estados de Estados”, contém uma dimensão central de igualdade e de solidariedade, numa perspectiva igualitária entre os territórios, como fundamento de equidade do projeto coletivo dos povos agrupados na federação. Esse projeto apóia-se na solidariedade interterritorial, na autonomia financeira para autogoverno e, também, na corresponsabilização fiscal.

Ademais, o federalismo permite a superação da equação “Estado = Nação”, assumida como um postulado no sentido de que a cada Estado corresponderá uma Nação. O federalismo é, essencialmente, plurinacional, na medida em que torna possível a coexistência não só pacífica, mas mutuamente benéfica, de mais de uma nação no âmbito de um mesmo Estado, segundo um projeto comum de convivência entre os povos, que pode resultar numa experiência cultural e economicamente benéfica. Daí reconhecer-se que o federalismo não é, em si, monista, de vez que permite a unidade na diversidade.

O federalismo plurinacional afigura-se, então, como um arranjo que, sem pretender resolver ou, mesmo, acabar com os nacionalismos dos Estados, ou

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

contra os Estados, fornece uma solução pautada em critérios de autogoverno e de vontade de compartilhar o governo, que pode resultar num pacto, e que, ao final, contemplará múltiplos ganhadores.

Democraticamente, o federalismo institucionaliza o pluralismo ideológico, cultural e territorial como um verdadeiro valor político-constitucional, uma vez que não segrega as diferentes comunidades, mas, sim, as envolve em processos democráticos de participação, diversidade interna e deliberação, reorientando essas comunidades para que, sem perder suas diferenças e identidades, sejam compatíveis e harmônicas entre si, numa perspectiva de negociação e pacto (*foedus*).

Em todos os Estados verifica-se a existência de um poder central e, ainda que de forma atenuada, de algum grau de descentralização, de forma a permitir alguma autonomia aos órgãos periféricos. Para Kelsen⁵, a diferença entre o Estado federal e o unitário está apenas no grau de descentralização.

Há autores que indicam a Confederação Helvética, de 1291, como o embrião da chamada aliança federativa entre Estados. O professor JOSÉ MAURÍCIO CONTI, examinado o assunto, com muita propriedade, esclarece que “a análise dos Estados modernos mostra a dificuldade na separação dos conceitos de autonomia e soberania. Há organizações territoriais que formalmente se consideram “confederações”, como é o caso da Suíça. Assim se autodefinem por estabelecerem que as unidades descentralizadas conservam sua “soberania”, e apenas “autonomia”. No entanto, a análise da Constituição da Confederação Suíça demonstra que, ao se reunirem, as entidades descentralizadas estão, em vários aspectos, cedendo parcela de poder em favor de um poder central, de modo que fica difícil saber até que ponto isso importa em continuarem sendo entidades “soberanas” ou apenas “autônomas”⁶.

⁵ HELSEN, Hans, *Teoria Geral do direito e do estado*, p. 309.

⁶ CONTI, José Maurício, *Federalismo e fundos de participação*, p.12.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

Mas, é pensamento corrente que o Estado Federal moderno, como um dos modelos clássicos de organização estatal, surge com os Estados Unidos da América, em 1787, quando as treze ex-colônias, que haviam obtido a liberdade em 1776, reúnem-se sob a forma de uma confederação, criada por um tratado – os Artigos da Confederação – celebrado em 1777 e ratificado em 1781.

Num primeiro momento, ainda sob os eflúvios da dominação britânica, a principal função dos Artigos da Confederação era a de preservar a soberania, a liberdade e a independência recém-conquistadas. Mas, em seguida, em 1787, os representantes dos Estados resolveram submeter os Artigos da Confederação⁷ a uma revisão, para transformar a confederação em federação.

Sob a influência das idéias de Montesquieu⁸, a Federação foi concebida sob uma perspectiva procurava não só limitar, mas também equilibrar os poderes de Estado federado, sob a doutrina denominada de “freios e contrapesos” (*checks and balances*), que previa a separação dos poderes em Legislativo, Executivo e Judiciário, que agiriam de forma independente, porém harmônica entre si. De se ressaltar que em nenhuma passagem é mencionada na Constituição norte-americana a expressão “federalismo”.

Os fundadores (*founding fathers*), na verdade, tinham como intenção não a criação de uma nova forma de Estado, mas, apenas, pretendiam reforçar o então frágil governo nacional, sem retirar os poderes e a autonomia dos Estados federados. Tratava-se, então, de um arranjo, por meio do qual os poderes seriam compartilhados entre o governo central, de caráter nacional, e os governos dos

⁷ Logo se percebeu que grande parte da fraqueza dos *Articles of Confederation* residia no fato de que ao Congresso faltava autoridade coerciva necessária, o que, de certa forma, impedia a evolução política da sociedade na América do Norte de então.

⁸ Montesquieu e Rousseau defendiam que um Estado em que a sociedade fosse livre, justa e solidária, preservando-se a inviolabilidade do direito à liberdade, à igualdade, à vida e à propriedade.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

Estados⁹. Pretendia-se, então, substituir uma confederação ineficiente por federação eficiente.

Posteriormente, por ocasião do debates sobre a ratificação da Constituição norte-americana, ocorreu grande produção doutrinária sobre o tema do federalismo. Entre 1787 e 1788, uma série de artigos foi publicada na imprensa por James Madison, John Jay e Alexander Hamilton. Esses artigos foram, posteriormente, denominados de *Federalist Papers* (O Federalista).

A experiência americana, assim como da Suíça e da Austrália, estaria mais para o modelo denominado de *come together*, em que ocorre a junção das partes, antes separadas. Ao contrário do Brasil, cujo modelo pode ser classificado de *holding together*, em que uma união anterior desconcentra poder para a construção de uma federação, como no caso brasileiro em que no momento da constituição do federalismo partiu-se de um Estado Unitário fortemente centralizado. É o próprio caso do Brasil. Em alguns casos, nesse tipo de federação procura-se dotar de mais autonomia algumas unidades subnacionais, em razão de particularidades étnicas, culturais, lingüísticas ou religiosas. É o que ocorre na Índia e na Espanha, por exemplo.

Johannes Althusius (1557-1630) é frequentemente tido como o pai do moderno pensamento federalista¹⁰. Já em 1603, em face do senhor provincial e do próprio imperador, ele protestava, em sua obra *Política Methodice Digesta*, pela autonomia de sua cidade, Emden, na Holanda. Althusius desenvolveu uma teoria política do federalismo contratualista, de ordem não-sectária e não-religiosa, e que não admitia a intervenção no Estado para promover a fé. Mas, tomando emprestada uma expressão originalmente utilizada para designar a aliança entre Deus e os homens, Althusius sustentava que esse tipo de associação

⁹ Segundo José Afonso da Silva (in “Curso de Direito Constitucional Positivo”, 10 ed. São Paulo, Malheiros, 1999, p. 100), o cerne do conceito de Estado Federal é a repartição regional de poderes autônomos, com base na união de coletividades autônomas.

¹⁰ Stanford Encyclopedia of Philosophy, disponível em: www.plato.stanford.edu.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

assentava-se em acordos seculares – *pactum foederis* -, para permitir o convívio mediante mútuo consentimento.

Althusius foi o primeiro autor a apresentar uma teoria de republicanismo federativo fundado em bases contratuais da sociedade humana, que fosse relacionada com um sistema teológico, embora dele não dependente, com base no consentimento dos cidadãos, e não por imposição de um governante ou de uma elite.

O modelo althusiano era diretamente relacionado com as complexidades da situação política da Europa da época, e levava em consideração não só as famílias e os grupos mais organizados, como também as instituições políticas formais, as corporações e as unidades territoriais.

Althusius teve a infortúnio de ter lançado sua grande obra no início do século XVII, justamente ao tempo em que se dava a fortalecimento dos Estados Nacionais, na Europa. Desta feita, seus em relação à constituição dos estados federais sucumbiram frente à teoria de Jean Bodin e os estadistas que propugnavam pelo estabelecimento de estados centralizados, sob o poder de um monarca ungidos pelos poderes divinos.

Ludolph Hugo (ca. 1630-1704), na obra *De Statu Regionum Germanie*, de 1661, foi o primeiro a distinguir a figura da “confederação”, baseada em alianças de estados descentralizados, como ocorria no antigo Império Romano, da “federação”, caracterizada por “duplo governo” e com divisão de poderes pelos territórios.

Em “O Espírito das Leis, de 1748, Charles de Secondat, o Barão de Montesquieu, era favorável a um arranjo confederativo, de forma a assegurar a escala ideal de governo, dentro de um padrão de liberdade política, que fosse protegida contra abusos de poder. Uma “república confederativa”, com separação dos poderes, poderia assegurar os elementos de homogeneidade e identificação no seio das subunidades menores, onde o bem-comum estaria acima dos

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

interesses privados, de forma a prevenir-se contra a tirania e as imperfeições internas. As subunidades, por sua vez, também poderiam atuar no controle de outras subunidades, na medida em que umas poderiam intervir para sufocar insurreições e abusos de poder eventualmente ocorrido em qualquer uma das subunidades.

David Hume (1711-1776) discordava de Montesquieu, quando este afirmava que o demo ideal seria composto por unidades menores. Hume considerava que nas grandes democracias haveria espaço suficiente para refinar o processo de democracia, e recomendava que um arranjo federal para deliberação das leis deveria envolver tanto a legislatura central quanto as das unidades subnacionais. Essas unidades subnacionais gozariam de vários poderes e participariam das decisões centrais, mas suas leis e seus julgamentos judiciais poderiam ser, sempre, anuladas pelos órgãos do governo central. Daí considerar-se que o modelo de Hume não era exatamente o do federalismo, como hoje é conhecido. Hume argumentava que um sistema dotado de muitas unidades de geograficamente grandes seria melhor do que se fosse composto por pequenas cidades, pois isso seria uma forma de se evitar a tomada de decisões contra o interesse público, com base em intrigas, preconceito e paixões.

Durante o século XVIII, diversos planos de paz para a Europa recomendavam a instituição de arranjos confederativos. Em 1713, o plano de paz do abade Charles de Sain-Pierre (1658-1743) previa a intervenção nas subunidades, a fim de debelar rebeliões e guerras de forma a forçá-los a manter a confederação, e, além disso, exigia que as alterações no acordo somente pudessem ser feitas por unanimidade.

Jean-Jacques Rousseau (1712-1778) criticava a proposta de Saint-Pierre, ao mesmo tempo em que sugeria uma lista de condições, que incluía o seguinte: a legislação da confederação deveria ser vinculante; as forças armadas deveriam ser mais potentes do que a de qualquer uma das subunidades, e que a secessão

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

fosse decretada ilegal, ainda, que as mudanças no acordo também só fossem permitidas mediante unanimidade.

Immanuel Kant (1724-1804), em sua obra “À Paz Perpétua”, defendia o modelo da confederação em prol da paz. No “Segundo Artigo para a Paz Perpétua, Kant afirma que o direito das gentes deveria ser fundado sobre um federalismo de estados livres, em vez de tratados de paz. Segundo Kant, a federação não deve ter como propósito adquirir qualquer poder como o de um estado, mas, sim, simplesmente, preservar e assegurar a liberdade de cada próprio estado, ao lado dos outros estados confederados, muito embora isso não signifique que eles tenham de submeter-se às leis e ao poder coercivo que os obrigam, como ocorre com os homens num estado de natureza.

Os Artigos da Confederação de 1781, firmados entre as antigas 13 colônias americanas, que então combatiam os ingleses, constituíam um documento de pouca força vinculativa, tanto no aspecto da defesa quanto no tocante ao comércio entre os agora 13 Estados. A Convenção Constitucional reunida entre 25 de maio e 17 de setembro de 1787 tinha sido explicitamente convocada para revisar os Artigos da Confederação, porém acabou determinado mudanças fundamentais. O novo texto constitucional proposto logo desencadeou um vigoroso debate sobre os benefícios e os eventuais riscos que poderiam advir do federalismo, em confronto com o arranjo confederativo que vigorava à época. O resultado foi a aprovação da Constituição de 1787.

Os anti-federalistas temiam que os poderes do governo central não seriam suficientemente contidos por um “Bill of Rights”, cuja aprovação acabou acontecendo em 1791. Eles suspeitavam que o governo central pudesse, de forma gradual, usurpar os poderes das unidades federadas. Duvidavam que um país com daquela proporção geográfica, e com uma população com interesses conflitantes, pudesse evitar a tirania e permitir a deliberação comum, bem como tomada de decisões baseada em conhecimentos locais.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

Nos escritos que ficaram conhecidos como “O Federalista”, James Madison, Alexander Hamilton e John Jay, de forma vigorosa, argumentavam em favor do modelo proposto de arranjo federativo. Madison e Hamilton concordavam com David Hume, ao considerar que o risco de tirania, por parte maiorias apaixonadas, era reduzido nos países maiores, em que as subunidades, que compartilhavam os mesmos interesses, poderiam controlar-se umas as outras. No Federalista nº 9, Hamilton, na esteira do pensamento de Montesquieu, pensava que o compartilhamento da soberania entre as subunidades e o governo central protegeria os interesses individuais em face de eventuais abusos por parte de autoridades que qualquer das esferas políticas.

Ao examinar a questão da correta alocação dos poderes, Madison, no Federalista nº 37, apoiava a concessão de alguns poderes às subunidades, já que, assim, elas estariam mais aptas a lidar com os problemas e as circunstâncias locais, que, sendo de menor interesse, poderiam ser relegadas ou negligenciadas pelo governo central.

Madison e Hamilton eram favoráveis à centralização dos poderes em relação à defesa e ao comércio interestadual, e consideravam que, para a solução dos problemas de coordenação, duas medidas haveriam de ser adotadas: vinculação às leis do governo central e aplicação direta aos indivíduos das decisões emanadas do governo central (Federalista nº 16.).

Havia certa desconfiança em conceder o poder de veto às unidades federadas, como era típico nas confederações, pois se considerava que isso poderia enfraquecer o governo central, demora nas negociações e intrigas políticas. No Federalista nº 31, vê-se que havia uma preocupação específica no trato com as questões relativas aos excessos da centralização, que deveriam ser contornadas não exatamente pela limitação dos poderes do governo central, em matérias relevantes, como a defesa, mas pela composição do governo central.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

Ainda, segundo o texto do Federalista nº 17, previa-se que o povo haveria de manter uma forte afeição, estima e consideração em relação ao governo das unidades federadas, em virtude da visibilidade ostensiva da administração, nos assuntos ligados à justiça cível e criminal.

Na obra “Considerações sobre o Governo Representativo”, John Stuart Mill¹¹, como medida de prevenção contra guerras internas e agressões externas, recomendava a formação de federações compostas por grupos de homens que não estivessem dispostos a viver sob um governo comum. Para tanto, Stuart Mill considerava que ao governo central deveriam ser garantidos poderes suficientes para assegurar todos os benefícios de uma união. Ele enumera três condições necessárias para uma federação: 1) deveria haver simpatia mútua de raça, língua a religião, e, acima de tudo, de condições políticas, para conduzir a maioria a um senso de identidade de interesses políticos; 2) que nenhuma subunidade fosse tão poderosa, a ponto de ameaçar a união ou tentar a secessão; e 3) que as forças das subunidades fossem razoavelmente equilibradas, de forma a prevenir a possibilidade de dominação por uma ou outra.

Mill elencava ainda entre os benefícios da federação a possibilidade de redução do número de estados fracos, o que, por sua vez, reduziria, também, as tentativas de agressão, pondo fim às guerras e às restrições sobre o comércio entre as subunidades. Mill considerava, também, que as federações seriam menos agressivas, e que utilizariam seus poderes apenas para agir defensivamente.

De acordo com Daniel J. Elazar¹², o moderno federalismo, criado nos Estados Unidos, opera essencialmente segundo um modelo madisoniano, o qual, derivado de várias fontes, extrai sua concepção de sociedade civil a partir do individualismo de Locke. O federalismo madisoniano fundamenta-se na idéia que os estados são constituídos principalmente, e acima de tudo, por pessoas que

¹¹ Cf. STUART MILL, John, *Considerações sobre o governo representativo*.

¹² Cf. ELAZAR, Daniel P., in “*Europe and the Federal Experience*”, disponível na internet, em: www.jcpa.org.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

se entendem e estabelecem suas instituições políticas num processo que envolve acordos políticos.

Conquanto o modelo federalista de James Madison tenha muito a oferecer a todos que se envolveram em experimentos federalistas, encontra seus limites no que concerne ao caso europeu.

O modelo federativo europeu (na verdade, confederativo¹³) foi montado a partir de estados pré-existentes que detinham forte identidade cultural e que eram compostos por antigos agrupamentos humanos. E, além disso, foi justamente a persistência desses antigos agrupamentos que resultaram na falência do moderno de sistema de estados da Europa. O caráter centralizador do moderno sistema de estados deve-se ao fato de cada estado, na Europa, ter sido uma nação-estado, vale dizer, um estado de uma única nação. A realidade veio a comprovar que esses grupos resistem ao desaparecimento, ainda que em face das pressões movidas pelos estados mais fortes. O colapso dos antigos estados reacendeu os laços populares desses grupos por toda a Europa. Assim, a construção do federalismo no âmbito da Comunidade Européia tem de levar em conta a posição desses grupos, geralmente localizados nas regiões mais periféricas do espaço europeu.

Vale dizer que, no caso europeu, nenhum estado que participa da construção da comunidade federal ingressou nesse processo culturalmente despido, de sorte que qualquer solução política para a Europa, para obter sucesso, deve ser construída de uma forma bem mais complexa do que aquela ocorrida na formação do federalismo norte-americano.

¹³ Cf. Dalmo Dallari, a diferença fundamental entre a união de Estados numa confederação ou numa federação está na base jurídica. Na confederação os integrantes se acham ligados por um tratado, do qual podem desligar-se a qualquer momento, uma vez que os signatários do tratado conservam sua soberania e só delegam os poderes que quiserem e enquanto quiserem. Bem diferente é a situação numa federação, pois aqui os Estados que a integram aceitam uma Constituição comum e, como regra, não podem deixar de obedecer a essa Constituição e só têm os poderes que ela lhes assegura, in *O Estado Federal*, Ática, 1986.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

Assim, é justo atribuir à teoria do modelo federalista um amplo leque de realizações, funções e até serviços prestados às sociedades humanas, ao longo da História, o que, por sua vez, comprova a inesgotável fecundidade, a universalidade, a permanência e a operatividade dessa doutrina. Com efeito, o federalismo tem sido: a) uma garantia para a proteção das minorias; b) um sistema capaz de assegurar a liberdade e a autonomia das comunidades locais e territoriais¹⁴; c) um instrumento e meio para salvaguardar as pequenas democracias, no seio de democracias maiores e mais poderosas; d) uma estrutura constitucional capaz de tornar possível a unificação de pequenos Estados, resguardando a sua identidade e autonomia nacional; e) um freio e um contrapeso frente ao poderoso e potencialmente hegemônico poder central; f) uma fórmula para se contrapor à crescente burocratização, na medida em que permite a descentralização em prol das comunidades locais e territoriais, mais próximas e menos populosas, portanto, mais facilmente controladas pelos próprios cidadãos.

¹⁴ Nesse sentido, CARL J. FRIEDRICH (FRIEDRICH, C. J.: *Trends of Federalism in Theory and Practice*, Praeger, New York, 1968, p. 87) anota que “O fato essencial é a combinação da unidade e a diversidade, de tal sorte que coexistem esferas de autonomia tanto para a comunidade global quanto para a comunidade particular; esferas de fidelidade para um e para o outro, em que uma característica distintiva – isto é, o fato de viver sobre um território comum, de pertencer a uma mesma igreja, ou de dedicar-se a uma atividade comum – pode servir de base para unir as pessoas, tanto na comunidade particular, quanto na comunidade global”.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

2.2 O FEDERALISMO NO BRASIL

É voz corrente afirmar que a federação brasileira surgiu a partir do vácuo de qualquer tradição autônoma (legislativa ou administrativa) das antigas Províncias, que, de um momento para o outro, foram transformadas em Estados federados, pelo Decreto nº 1 do Governo Provisório que se instalou em seguida à Proclamação da República, em 15 de novembro de 1889. Toda a tradição do centralismo, do Estado unitário, do autoritarismo, e as fragilidades institucionais brasileiras acabaram por desaguar na Constituição de 1891, que marcou nossa história, ao implantar duas instituições fundamentais: a forma federativa de Estado, inspirada no modelo norte-americano, e a criação do Tribunal de Contas¹⁵, que, com o status constitucional, permanece até nossos dias.

FIORI¹⁶, a partir das transformações ocorridas na década de 1980, identifica três tipos distintos de federalismo. O primeiro, denominado pelo autor de federalismo “constutivo” ou “progressivo”, embora tenha como exemplo primeiro os Estados Unidos e, como caso exemplar, a Alemanha, é personificado pela União Européia. Neste caso, o federalismo seria construído a partir de governos locais. A própria construção do Estado, então, estabeleceu-se sobre unidades federadas autônomas, que se organizam federativamente.

O segundo caso, chamado de “defensivo” ou “perverso”, seria aquele em que os países esfacelados, geralmente por terem atravessado no seu passado recente graves conflitos étnicos, encontrariam na organização federativa do

¹⁵ No Brasil, a origem do controle das contas pública deu-se após a vinda da Família Real, em 28 de junho de 1808, quando o Príncipe Regente D. João VI lavrou alvará criando o Erário Régio e o Conselho de Fazenda. Vale observar que o referido controle tomou a feição atual por meio de iniciativa de Rui Barbosa, concomitante à instituição da República, por meio da criação do Tribunal de Contas da União.

¹⁶ FIORI, José L. *O Federalismo Diante do Desafio da Globalização* in *A Federação em Perspectiva: ensaios selecionados*. São Paulo: FUNDAP/IESP, 1995.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

Estado uma forma de reunião de situações nacionais estilhaçadas. Exemplos seriam a Rússia e a Iugoslávia.

Em terceiro lugar, existe aquele que FIORI¹⁷ define como federalismo “reativo” ou “pragmático”. O autor inclui nesta terceira categoria praticamente todos os países da América Latina. Nestes países, a reorganização do poder democrático dar-se-ia por meio de descentralização da intervenção estatal. O Brasil seria um caso clássico de federalismo “reativo”. Segundo o autor: “Nessa sua terceira versão, a fórmula federalista apareceu inscrita nos anos 80 como peça essencial do discurso antiautoritário e no projeto de governo ou reforma constitucional de praticamente todas as forças democráticas, fossem elas progressivas ou conservadores”.

Pelo fato do federalismo ter se constituído, na Carta Republicana, sem um processo histórico prévio e baseado em poder local forte, o deslocamento de poder inseriu-se em um processo de cessão de competências do governo central em direção aos governos subnacionais, fazendo com que a autonomia das unidades da Federação tenha de ser permanentemente negociada, o que torna mais instável o quadro das relações federativas.

Mas, vale ressaltar que, no Brasil, embora introduzido pela República, o federalismo já vinha há tempos sendo objeto de intensos debates políticos. Nesse sentido, para ilustrar, veja-se o trecho do Manifesto Republicano, publicado em 1870, para constatar que o ideal político do federalismo antecedeu em muito a Federação propriamente dita, introduzida oficialmente no Brasil em 15/11/2009:

“A Independência proclamada em oficialmente em 1822 achou e respeitou a forma da divisão colonial. A idéia democrática, representada pela primeira Constituinte brasileira, tentou, é certo, dar ao princípio federativo todo o desenvolvimento que ele comportava e de que carecia o país para poder marchar e progredir. Mas a dissolução da Assembléia Nacional, sufocando as aspirações

¹⁷ FIORI, José L., op. cit.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

democráticas, cerceou o princípio, desnaturou-o, e a Carta outorgada em 1824, mantendo o *status quo* da divisão territorial, ampliou a esfera da centralização pela dependência em que colocou as Províncias e seus administradores do poder intruso e absorvente, chave do sistema, que abafou todos os respiradouros da liberdade, enfeudando as Províncias à Corte, à sede do único poder soberano que sobreviveu à ruína da democracia (...) A centralização, tal qual existe, representa o despotismo, dá força ao poder pessoal que avassala, estraga e corrompe os caracteres, perverte e anarquiza os espíritos, comprime a liberdade, constrange o cidadão”.

Na mesma esteira, JOSÉ AFONSO DA SILVA leciona que o ideal federalista no Brasil de há muito já vinha sendo alimentado:

“O sentimento federalista despontou cedo na evolução brasileira, o qual, no correr do Império (1822 a 1889), tentava concretizar-se através de lutas políticas e legislativas. Esse ideal encontrava bases sociológicas na formação histórica das províncias que provieram do desenvolvimento das Capitânias Hereditárias, com seus centros de interesses autônomos, constituídos com fundamento no direito costumeiro e na autonomia dos Municípios. Esse sentimento de autonomia local foi abafado pela centralização unitária do Império, o que provocou sempre rebeliões¹⁸ em cujo programa se inscrevia, como ponto destacado, o princípio federativo”¹⁹.

A Constituição de 1891 havia elaborado um sofisticado modelo de autonomia dos Estados, inspirada no federalismo norte-americano, com um

¹⁸ Para ilustrar, José Afonso da Silva (in *Constitucionalismo federal no Brasil nos últimos 70 anos*), enumera os principais movimentos político-revolucionários ocorridos no Brasil, em favor do ideal federalista: a Confederação do Equador (1817-1824); Revolta dos Cabanos (1835), no Pará; Revolução Praieira (1849), em Recife; e Revolução dos Farrapos (1835-1845), no Rio Grande do Sul. Observa, ainda, a criação do Partido Republicano, em 03/12/1870, cujo manifesto, mais que republicano, é de fundo nitidamente federalista.

¹⁹ SILVA, José Afonso, *Constitucionalismo federal no Brasil nos últimos 70 anos*, disponível na internet, em www.bibliojuridica.org.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

formato que se aproximaria de uma confederação não fosse a intensa atuação de Rui Barbosa nos trabalhos da Assembléia Nacional Constituinte, que conseguiu atenuar o viés centrífuga dos federalistas mais exaltados.

Posteriormente, RUI BARBOSA, na condição de Ministro da Fazenda, já defendia existência de um equilíbrio racional na organização do pacto federativo, já que, sob essa forma de Estado, deveria ser levada em conta a questão do equilíbrio fiscal entre as pessoas políticas. Em acalorado discurso (“Organização das finanças públicas”) proferido perante os membros do Congresso Nacional, em 16/11/1890, RUI BARBOSA²⁰, ciente das dificuldades a serem enfrentadas pelo novo regime, alertava:

“E, se não nos esquivarmos, o nosso pacto constitucional não será um trabalho destinado a vigorar; e produzir, mas um aborto incurável, um embrião absurdo com o qual se acabarão por dissipar as esperanças que aqui nos reuniram. Do plano que adotardes sobre a discriminação da renda para o orçamento geral e para os dos estados, depende, senhores, a durabilidade ou a ruína da União, a constituição do país, ou a proclamação da anarquia, a honra nacional ou a bancarrota inevitável”.

No governo instaurado após a proclamação da República, em 1891, participavam, majoritariamente, três correntes políticas: os liberais, os positivistas e os militares sem formação doutrinária, mas que, sendo composto por grupos exaltados, foram logo denominados de jacobinos.

Reinava grande instabilidade política nos primórdios da República: o chefe do governo provisório, o Marechal Deodoro da Fonseca, distanciava-se dos radicalismos, mas não tinha nenhum compromisso com qualquer projeto democrático; os liberais eram dominados pela poderosa retórica de Rui Barbosa;

²⁰ BARBOSA, Rui. *Pensamento e ação de Rui Barbosa*. Seleção de textos pela Fundação Casa de Rui Barbosa. Senado Federal: Conselho Editorial, 1999.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

e a hegemonia política estava nas mãos dos positivistas, liderados pelo prestigiado líder militar, Benjamin Constant.

Segundo relata ANTÔNIO PAIM²¹, em estudo que denomina de “O Monumental Fracasso do Federalismo na Constituição de 1891”, aquela Constituição havia dado aos liberais um instrumento aglutinador, permitindo-lhes formular um pensamento político oficial. Contudo, a prática autoritária dos primeiros anos da República consistia, basicamente, no abandono do princípio da representação.

As práticas patrimonialistas passaram do Império para a República, indo para o primeiro plano o conflito entre grupos da elite, cujo interesse resumia-se a apossar-se do patrimônio constituído pelo Estado. Para intermediar esse estado de coisas e permitir alguma margem de manobra ao Poder Executivo central, foram feitas tantas concessões aos Estados (antigas províncias), que resultaram no que ficou conhecido como “política dos governadores”²².

Todavia, o projeto de federalismo não deslanchava, na medida em que nos Estados não surgiram novas atividades econômicas duradouras, capazes de manter as despesas públicas de cada uma das unidades federadas: a economia nacional girava em torno da cafeicultura, que, por sua vez, estava centrada no Estado de São Paulo. Daí que a modernização circunscreveu-se, tão-somente, a esse Estado, com alguns recursos sendo canalizados para a capital federal da época, a cidade do Rio de Janeiro. Assim, a cada vez mais, nos seios de alguns grupos políticos que se achavam alijados, amadurecia a idéia de um Estado Central forte e unitário, embora sob a forma federativa e republicana.

Assim, vê-se que, desde os primórdios, a história federativa brasileira foi marcada por sérios desequilíbrios entre os níveis de governo bem afirma

²¹ PAIM, Antônio, *Redirecionar o debate sobre federalismo*, in SANTI, Eurico M. Diniz de, Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: do Fato à Norma, da Realidade ao Conceito Jurídico, p. 231-242.

²² Cf. JOSÉ AFONSO DA SILVA, in *Constitucionalismo federal no Brasil nos últimos 70 anos*, “a pretensão política dos Estados deformou-se logo em política dos governadores, que repousava no compromisso coronelista. Não havia partidos nacionais, mas partidos estaduais. Cada Estado tinha o seu partido: o Partido Republicano Paulista, o Partido Republicano Mineiro, o Baiano, o Riograndense, etc”.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

FERNANDO ABRUCIO²³. O Governo de Getúlio Vargas, que assume o poder na Revolução de 1930, deu pleno curso a esse projeto centralizador, que sufocaria toda e qualquer aspiração de cunho federalista. Para justificar sua ação, relata, em livro editado por SIMON SCHWARTZMAN²⁴: “O movimento renovador de 1930 encontrou as administrações estaduais sofrendo as conseqüências da maior desorganização que se possa imaginar. Longe de constituírem unidades administrativas fiéis aos mesmos princípios seguidos pelo governo da União, cada estado constituía como que um país à parte, seguindo os métodos que melhor parecessem a seus dirigentes, os quais visavam apenas os interesses regionais ou da política partidária. Não há exagero em dizer que as unidades da federação se assemelhavam a verdadeiros feudos, onde as conveniências da orientação particularista dos governos davam margem a empirismos e abusos nos serviços públicos”.

Assim, no governo Vargas, o Estado nacional fortaleceu-se, ao passo que os governos estaduais perderam boa parte da autonomia, o que comprometia a estrutura federativa, que nunca tinha chegado a uma situação ideal²⁵. A Constituição de 1934 procurou inovar, na tentativa de equilibrar as relações entre o Governo Central e os Estados-membros. Porém, essa tentativa logo foi interrompida pelo golpe de Estado de 1937, que resultou na instalação do “Estado Novo”, pelo próprio presidente Getúlio Vargas, que havia sido o líder do movimento de 1930 e que já se encontrava no poder. A nova Carta

²³ ABRUCIO, Fernando L., *A coordenação federativa no Brasil: a experiência do período FHC e os desafios do Governo Lula*, in SANTI, Eurico M. Diniz de, Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: do Fato à Norma, da Realidade ao Conceito Jurídico, p. 185-231.

²⁴ SCHWARTZMAN, Simon, *Estado novo – um auto-retrato (arquivo de Gustavo Capanema)*, Brasília: Editora UnB, 1983.

²⁵ Na verdade, o federalismo previsto no texto constitucional era apenas nominal. Nesse sentido, JOSÉ AFONSO DA SILVA (in *Constitucionalismo federal no Brasil nos últimos 70 anos*) escreveu: “É a esse tipo de federalismo que denominamos de *federalismo nominal*. Federalismo apenas no nome, apenas porque a Constituição fala que o Brasil é uma República Federativa. Federalismo nominal será toda forma de federalismo formalmente estabelecido na Constituição, mediante enunciado de fórmulas conceituais genéricas, que não encontram desenvolvimento substancial nas demais normas constitucionais, tal como declarar que se trata de uma República Federativa, com disposições que indiquem competências às entidades autônomas, mas, no fundo, essas mesmas normas de competência realizam centralização de poder e a Constituição introduz outros mecanismos que esvaziam a autonomia dos Estados e Municípios”.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

Constitucional de 1937 manteve o sistema de Estado Federativo, mas o Decreto-Lei nº 1.202, de abril de 1937 transformava os Estados-membros em “coletividades territoriais descentralizadas”. Por esse novo instrumento, os Estados submetiam-se à supervisão, ao controle e à fiscalização do Presidente da República, o que, na prática, instituía uma tutela administrativa, política e financeira sobre os Estados-membros. JOSÉ AFONSO DA SILVA resume a situação do federalismo no Brasil, no período do Estado Novo: “O Estado Novo sufocou o federalismo, retornando ao sistema unitário, tal como ocorrera durante o governo provisório (1930-1934), apesar de a Constituição de 1937 insistir na afirmação formal de que o Brasil era um Estado Federal, constituído pela união indissolúvel dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios (art. 3º), com enunciado mais correto do que o da Constituição de 34”²⁶.

No período do pós-guerra, com a derrubada do Estado Novo, o Brasil experimentou o primeiro momento de relativo equilíbrio federativo, tanto sob a perspectiva da relação entre as esferas de poder, quanto da prática democrática. A Constituição de 1946, de inspiração liberal, procurou recuperar o espírito federalista, presente na Constituição de 1934, mediante a proposição de uma divisão de poder mais cooperativa entre o Governo central e os Estados-membros.

A estrutura administrativa do país encontrava-se rigidamente estabelecida, de sorte que essa redivisão de poderes deu-se, entretanto, pela via do federalismo fiscal, com aumento da repartição das receitas e despesas federais. A partir de então surgem os primeiros mecanismos tendentes a fixar um certo equilíbrio estrutural e compensatório entre os Estados-membros da Federação. Iniciou-se um movimento voltado para o estímulo do desenvolvimento regional, iniciando-se a fase de apoio às regiões economicamente desfavorecidas, como o Norte e o Nordeste. O apoio a essas regiões não viria mais apenas em caráter emergencial,

²⁶ ²⁶ SILVA, José Afonso, *Constitucionalismo federal no Brasil nos últimos 70 anos*, disponível na internet, em www.bibliojuridica.org.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

nas calamidades públicas; agora, o apoio seria sistemático e estrutural, com o objetivo de valorizar e desenvolver essas regiões. Além disso, no governo do Presidente Dutra, foi elaborado o primeiro plano nacional de obras – o Plano SALTE²⁷ -, com o objetivo de melhorar a infraestrutura nacional, mas que não foi colocado em prática em virtude das limitações financeiras da época.

O movimento militar de 1964, entretanto, viria a por termo nesse padrão, reconduzindo o país a um modelo autoritário e fortemente centralizado, pondo fim à tendência de descentralização fiscal-financeira da União em direção aos subsistemas nacionais. As medidas introduzidas pelo novo regime implicaram profundas reformas tanto no campo fiscal quanto financeiro, mediante a alteração da relação entre Estados, Municípios e a União. Com isso, o pêndulo do federalismo passou a pender para o lado da centralização.

O regime militar promoveu uma reforma fiscal com vistas ao equilíbrio orçamentário, e procurou um novo modo de financiamento do setor público, a ser alcançado pela reforma tributária. Na divisão das competências tributárias, foi atribuída ao Governo Central a maioria dos principais tributos, ficando os Estados responsáveis pelo ICMS²⁸ (Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços), e os Municípios pelo IPTU (Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana) e o ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza).

Ao lado das restrições impostas sobre a autonomia e as competências dos Estados federados, o Governo Federal introduziu alguns mecanismos para inibir a desordem e a concorrência fiscal entre Estados e os Municípios. A partir de meados dos anos 1980, inicia-se a prática da concorrência tributária desleal, a

²⁷ O Plano SALTE foi o primeiro ensaio de planejamento econômico no Brasil. M linhas gerais, representava a soma das sugestões de vários Ministérios, e dava prioridade a quatro áreas: saúde, alimentação, transporte e energia - daí a sigla SALTE. Os recursos para sua execução seriam provenientes de receitas federais e de empréstimos externos. Como essas expectativas não realizaram, o plano também não foi implementado.

²⁸ Na CF-1988, foi ampliado o campo de incidência do ICMS, que passou a alcançar as operações com combustíveis e lubrificantes, minerais, energia elétrica, além dos serviços de transporte intermunicipal e interestadual, e de comunicações.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

chamada “guerra fiscal”, da qual participam todos os entes federados, mas com predominância dos Estados.

Também a partir de meados da década de 1980, os ventos de redemocratização trouxeram novo fôlego para o federalismo, na medida em que os governadores dos Estados e as lideranças municipalistas²⁹ foram fundamentais naquele período de transição, passando pelo movimento das “Diretas Já”, Nova República e a Assembléia Nacional Constituinte; o tema da descentralização vinculava-se à democracia, influenciando ativamente nos trabalhos da Constituinte.

O novo federalismo que surgia no Brasil, embalado pelos trabalhos da Assembléia Nacional Constituinte, segundo FERNANDO ABRUCIO³⁰, “foi resultado da união entre forças descentralizadoras democráticas com grupos regionais tradicionais, que se aproveitaram do enfraquecimento do Governo Federal num contexto de esgotamento do modelo varguista e do Estado nacional-desenvolvimentista a ele subjacente”.

Nesse contexto do novo federalismo brasileiro, dois fenômenos se destacam: 1º) o estabelecimento de um amplo processo de descentralização, em termos financeiros e políticos; e 2º) a criação de um modelo predatório e não-cooperativo de relações intergovernamentais, com predomínio do componente estadualista.

A Constituição de 1988 redefiniu o quadro das competências tributárias, que vinha desde 1967³¹, e promoveu no interior do sistema federativo brasileiro a

²⁹ Na Assembléia Nacional Constituinte as correntes políticas municipalistas desempenharam um importante papel, mas o movimento pela descentralização fiscal não era exclusivo do Brasil; ao contrário, tratava-se de tendência internacional que atingia tanto países com sistemas federais e não federais.

³⁰ ABRUCIO, Fernando L., op. cit., p. 195.

³¹ O sistema tributário criado pela constituição de 1988 – ao contrário do originado pela reforma da década de 60, elaborado por uma equipe técnica em gabinetes – foi fruto de um processo participativo em que os principais atores eram políticos. É bem verdade que os políticos que conduziram o processo de criação tinham formação técnica e haviam exercido recentemente funções executivas no governo e que um grupo de técnicos os assessorava. Contudo, as decisões, embora tecnicamente informadas, tinham caráter eminentemente político. (VARSAÑO, Ricardo, *A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas*, p. 12).

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

maior descentralização fiscal da sua história, além de aumentar a carga tributária em relação ao Produto Interno Bruto. No processo de descentralização fiscal ocorrido com a nova Carta Constitucional de 1988, nota-se, claramente, que não só o Governo Central perdeu receitas para os Estados e Municípios, mas que esses últimos passaram a ter uma participação considerável na composição da arrecadação.

Do lado do gasto público, constata-se um idêntico movimento de descentralização quanto se examina quatro tipos de gastos: o consumo corrente; as transferências de assistência e previdência; os investimentos; e os gastos fiscais (consumo corrente, subsídios e investimentos somados às transferências de assistência e previdência).

A descentralização do gasto público resultou na expansão, ou até mesmo no abuso, de despesas efetuadas pelos entes subnacionais, que passaram a ter mais liberdade para gastar. Diante da ausência de instrumentos efetivos e eficazes para controlar o excesso de gastos, os resultados acabaram por comprometer as contas públicas. Ressalte-se que a Lei de Responsabilidade Fiscal só viria a ser aprovada no ano 2000, e, antes disso, os mecanismos de controle de endividamento limitavam-se a algumas normas, como: i) resoluções do Banco Central ou do Conselho Monetário Nacional; ii) controle das aprovações de projetos com apoio financeiro externo; iii) limitação dos empréstimos das instituições financeiras federais; e iv) restrições ao endividamento mobiliário, efetuadas pelo Congresso Nacional.

O fato é que, tanto em relação à divisão das competências tributárias quanto em relação à divisão de competências do gasto público a realidade do sistema federal brasileiro aproximava-se, na época, dos parâmetros ideais de descentralização recomendados pela literatura especializada³², à exceção de pequenas divergências. No âmbito das divergências, a mais importante

³² SAHA, A. *The new federalism in Brazil*. Washington: World Bank, 1990. (Working Paper, 557).

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

relacionava-se com a atribuição do IVA (Imposto sobre o Valor Adicionado) aos Estados (no Brasil, o ICMS), imposto universalmente colocado na competência dos governos centrais.

A Constituição de 1988, além aumentar sensivelmente o grau de descentralização de autonomia dos entes subnacionais, preocupou-se, também, em criar condições para que fossem implantados mecanismos para diminuição dos desequilíbrios estruturais entre as regiões do país. Para tanto, foram inseridos no texto da Constituição sete artigos que tratam da questão regional e da criação de três Fundos Constitucionais para o fomento do desenvolvimento regional: 1) o Fundo Constitucional do Norte (FNO); 2) o Fundo Constitucional do Nordeste (FNE); e 3) o Fundo Constitucional do Centro-Oeste (FCO). São fundos operacionalizados com 3% da arrecadação do Imposto sobre a Renda (IR) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Esses novos fundos constitucionais, ao lado dos programas já existentes de transferência de receitas - os Fundos de Participação dos Estados (FPE) e dos Municípios (FPM) -, passaram a servir como mecanismos de compensação fiscal e regional.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

2.3 DESCENTRALIZAÇÃO FORMAL E RECENTRALIZAÇÃO REAL

Sem embargo dos avanços trazidos pela Constituição de 1988 para que o federalismo brasileiro se inclinasse em favor dos Estados e Municípios, já no início dos anos 1990, um novo processo de recentralização começou a desenhar-se. Efetivamente, não se tratava de nenhum efeito causado por emendas constitucionais, que desfizessem os avanços federalistas conquistados em 1988. O movimento em prol da recentralização fiscal era decorrente do enfraquecimento fiscal-financeiro dos Estados e Municípios, em confronto com o fortalecimento do Governo Central.

Como se vê, a guinada em direção ao centro iniciou-se bem antes da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que somente viria a entrar em vigor no ano 2000, embora seja circunstancialmente atribuída a ela a culpa pela recentralização. Ao contrário, a LRF é responsável pela coordenação e o alinhamento das políticas financeiras executadas pelos três níveis de governo, inibindo a má gestão dos recursos públicos bem como o desequilíbrio macroeconômico.

A despeito da acentuada descentralização sofrida pelo sistema federal brasileiro, em face da autonomia dos Estados em termos de receitas e gastos, além do esforço do governo federal para a promoção do desenvolvimento regional, a Federação brasileira continuou à mercê de dois problemas estruturais: 1º) o conflito de interesses e de funções entre os entes federados; e 2º) a desigualdade regional. Esse quadro evidenciou que, num processo de descentralização dos poderes dentro de um sistema federal, por si só, não implica, automaticamente, a desconcentração do poder econômico, e indica que a

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

transferência, pura e simples, de recursos financeiros para Estados e Municípios não é suficiente para atacar esse tipo de problema.

A guinada em direção ao centro, isto é, ao Governo Central, designada de recentralização, tem ocorrido em virtude do enfraquecimento³³ da estrutura fiscal-financeira do federalismo brasileiro, enfraquecimento esse que, por seu turno, tem como causas as seguintes circunstâncias³⁴:

a) o estrangulamento e a dependência financeira dos Estados e Municípios, decorrentes da crise financeira, das altas taxas de juros e das renegociações das dívidas como comprometimento de significativa parte da Receita Líquida para pagamento ao junto ao Governo Federal. À exceção dos Estados de Amapá e Tocantins, todos os outros Estados da Federação assinaram contratos de refinanciamento de suas dívidas públicas com o Governo Federal, durante os anos de 1997, 1998 e 1999. Na maioria, esses contratos foram firmados pelo prazo de 30 (trinta) anos, com taxas de juros de que variam de 6,79 a 15% da Receita Líquida³⁵. As condições do refinanciamento beneficiam aos Estados, particularmente os mais endividados³⁶. No entanto, os desembolsos referentes ao financiamento proposto pela União mostram, claramente, as limitações do processo de descentralização. O acordo de refinanciamento somente desnuda o estado de

³³ Cf. REGIS DE OLIVEIRA in *Curso de Direito Financeiro*, p. 393-394, “evidente está que o excesso de concentração de recursos da União significa que Estados e Municípios ficam dependentes de recursos transferidos. Ao invés de instituímos a descentralização ou desconcentração de poderes, ficam as receitas concentradas na União, o que cria excrescências no seio das entidades federadas”.

³⁴ Cf. AMARAL FILHO, Jair, *Federalismo brasileiro e sua nova tendência de recentralização*, disponível na internet, em www.sdfr.ce.gov.br.

³⁵ Os protocolos de acordo dos Estados junto ao governo central foram individualizados. As condições de pagamento variavam de Estado para Estado. As cláusulas foram estabelecidas a partir do diagnóstico realizado por missões enviadas pelo Tesouro Nacional aos Estados para análise da situação real das finanças e da capacidade de pagamento. Ao final, elaborou-se quadro com as condições do empréstimo para cada Estado.

³⁶ A dívida assumida pelo governo federal, sob a égide da Lei 9.496/97 atingiu R\$ 132 bilhões (além dos R\$54 bilhões referentes ao Programa de Incentivo à Redução da Participação do Setor Público Estadual na Atividade Bancária). Esse montante foi distribuído entre o subsídio concedido pela União aos Estados, o percentual pago à vista e o refinanciamento propriamente dito. O refinanciamento beneficiou particularmente os quatro estados mais endividados (São Paulo, Minas Gerais, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul), que, juntos, absorveram mais de 100 bilhões, ou seja, aproximadamente 90% dos recursos destinados ao refinanciamento.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

fragilidade financeira dos Estados, revelando que o processo de descentralização fiscal já estava minado, em grande medida, desde a promulgação da Carta Magna, em 1988;

b) a criação de novos impostos e contribuições, por iniciativa do Governo Federal, e cujas receitas não são compartilhadas com os Estados e Municípios. A maioria é constituída por contribuições: a extinta Contribuição provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF), de acordo com a Lei nº 9.311, de 24/10/1996; a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), pela Lei nº 10.168, de 29/12/2000; a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), pela Lei Complementar nº 70, de 30/12/1991 e artigo 18 da Lei nº 10.864, de 01/09/2003. A partir dessas fontes de novas receitas, o Governo Federal ainda efetuou algumas alterações, basicamente com a finalidade de promover o aumento de receitas: 1) tornou a COFINS não-cumulativa, porém aumentou sua alíquota; 2) estendeu a incidência da COFINS sobre os bens importados e aumentou-a sobre as entidades financeiras; 3) promoveu o aumento da carga tributária decorrente da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) das empresas; 4) Promoveu o aumento da carga do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) sobre os cigarros;

c) A Lei Complementar nº 87, de 13/09/1996 (Lei Kandir), que desonera do ICMS as exportações, deveria promover compensações aos Estados, em virtude das perdas impostas por essa medida. Todavia, o Governo Federal não vem compensando adequadamente os Estados, o que tem sido fonte de constantes atritos e ameaças de retaliação por parte dos Estados mais prejudicados;

d) Contenção dos investimentos públicos federais na economia dos Estados.

São questões que têm sido permanentemente debatidas na agenda do Congresso Nacional, embora ainda não tenham sido equacionadas. Os sucessivos projetos de Reforma Tributária trazem para o centro do debate a tendência de recentralização das receitas em favor do Governo Federal, sendo esse um dos grandes entraves para a aprovação da reforma: em quase todos os projetos de Reforma Tributária a União procura preservar o rol de tributos de sua competência, jogando no centro das discussões o ICMS. Por ser a maior fonte de receita dos Estados, os governadores agem de forma extremamente cautelosa, e sob uma perspectiva de total falta de cooperação,

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

procuram um modelo que possa beneficiá-los. Na impossibilidade de todos ganharem, nada se muda, então. É o que tem ocorrido com os diversos projetos de reforma Tributária no País.

Nesse sentido, o professor REGIS DE OLIVEIRA³⁷, muito apropriadamente, ensina que “sempre que se tenta discutir a reforma tributária, parte-se do fim, antes de se olhar para o início. Isto é, imprescindível se efetuar um redimensionamento dos entes federativos e calcular o quanto cada qual necessita para sua subsistência, independentemente dos recursos dos demais. Apenas após tal redefinição, ou seja, a estipulação das competências dos Municípios e dos Estados é que se pode discutir uma reforma tributária viável para o País”.

³⁷ OLIVEIRA, Regis F., *Curso de direito financeiro*, p. 394.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

2.4 QUESTÕES RELATIVAS AO FEDERALISMO NO BRASIL

De acordo com INMAN e RUBINFELD³⁸, os interesses locais, representados no Congresso, por meio da ação de deputados federais e senadores, podem provocar distorções nas decisões tomadas pelo Governo Federal. Em virtude do acentuado comprometimento que os parlamentares têm com suas bases eleitorais, passam a agir como meros representantes, em busca de recursos para seus Estados e municípios de origem. Nesse sentido, MARCOS MENDES³⁹ esclarece que “a própria Constituição foi redigida em um momento de desequilíbrio de poder, com o Poder Executivo Federal fragilizado, o que resultou em forte descentralização financeira, mediante ampliação das transferências federais aos estados e municípios”. Daí que, em breves linhas, pode-se enumerar as seguintes questões, que estão a afetar o federalismo no Brasil:

a) Competição predatória: não é de hoje que as relações federativas no Brasil vêm sofrendo a ação da chamada competição tributária entre os Estados (e Municípios). A atual guerra fiscal⁴⁰ entre as subunidades federativas com base na concessão de incentivos, subsídios, empréstimos subsidiados, para atrair investimentos, proteger setores ou mesmo para tão só acumular capital político, tendo surgido mais nitidamente já no final dos anos 1960, acirrou-se no Brasil a partir da década de 1990, com o mais sistemático recurso a estratégias orçamentárias baseadas fundamentalmente em isenções fiscais parciais ou

³⁸ INMAN, Robert; RUBINFELD, Daniel, *Designing tax policies in federalist economies: an overview*, in *Journal of Public Economics*, v. 60, 0. 307-334, 1996.

³⁹ MENDES, Marcos, *Federalismo fiscal*, in BIDERMAN, Ciro, ARVATE, Paulo (orgs.), *Economia do Setor Público no Brasil*, p. 457.

⁴⁰ Cf. Ricardo VARSANO, in *A Guerra Fiscal do ICMS: Quem Ganha e Quem Perde*. Brasília: IPEA, 1997, “a guerra fiscal é, como o próprio nome indica, uma situação de conflito na Federação. O ente federado que ganha — quando de fato, existe algum ganho — impõe, na maioria dos casos, uma perda a algum ou a alguns dos demais, posto que a guerra raramente é um jogo de soma positiva. O federalismo, que é uma relação de cooperação entre as unidades de governo, é abalado. Também a Federação — cara aos brasileiros a ponto de a Constituição conter cláusula pétrea que impede sua abolição — perde”.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

mesmo totais do ICMS, por parte dos Estados, e do ISS, por parte dos Municípios.

SIMONSEN indica a reforma tributária de 1966 como a fonte dos primeiros movimentos que podem ser classificados como de competição predatória entres os Estados:

“A EC 18 de 1966, incorporada pelas constituições de 1967-1968 e elaborada com outro grau de conhecimento de política tributária (*em relação ao sistema de 1964*), substituiu o IVC pelo ICM, incidente sobre o valor adicionado. Mas só prescreveu alíquota zero (de fato isenção) sobre as exportações de manufaturados. Assim, os Estados indiretamente continuavam a tributar os residentes em outras Unidades da Federação. Essa possibilidade de transferir tributos via ICM interestadual acabou gerando as guerras de isenções entre Estados para atrair indústrias para o seu território, o mesmo problema que já havia surgido sobre a égide do imposto de Vendas e Consignações da Constituição de 1964. [...]. Todos esses conflitos, de fato, espelhavam um sistema tributário desafinado com o princípio federativo”⁴¹.

Nesse contexto, situa-se, ainda, a infindável discussão sobre os sucessivos projetos de reforma tributária que têm sido propostos. As questões, invariavelmente, giram sobre os mesmos temas, e têm como ponto central a alteração do ICMS: a eliminação da prática da competição tributária, mediante a restrição da possibilidade de os Estados legislarem sobre o ICMS, a mudança do regime de cobrança da origem para o destino, a diminuição da quantidade de alíquotas, etc. Ocorre que, sendo o ICMS um tributo da competência dos Estados, sempre que surge uma nova proposta de reforma tributária, os Governadores, diante da possibilidade de os Estados virem a perder, seja receita ou poder, reagem e mobilizam suas bancadas parlamentares no Congresso para obstar o andamento do projeto. E, assim, a reforma não anda.

Não menos importante será observar o recorrente comportamento predatório nas relações intermunicipais, ou mesmo nas intramunicipais, que se dá por meio do mecanismo de emancipação dos distritos. Trata-se prática motivada, em grande parte,

⁴¹ SIMONSEN, Mário H., *O Princípio Federativo no Brasil*. Reforma Fiscal – Coletânea de Estudos Técnicos. Relatório da CERF, vol II. P.569-574.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

pelas regras relativas ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM), pois um distrito, ao se emancipar, garante para a mesma base territorial uma nova quota do FPM, provocando uma perda generalizada aos demais municípios. Na maioria das vezes, não há sequer cooperação entre esses municípios, que poderiam desenvolver alguns serviços e atividades por meio de consórcios públicos.

b) Efeito *flypaper* e ineficiência: de acordo com MARCOS MENDES⁴², o grande volume transferências aos governos subnacionais contribui para introduzir importantes distorções que caracterizam o federalismo brasileiro.

O chamado “efeito *flypaper*” é um conceito criado na literatura econômica nos anos 1970, a partir de uma alusão à idéia de que o dinheiro “gruda”⁴³ onde se esbarra primeiramente, da mesma forma que as moscas (*fly*, em inglês) grudam ao pousar nos papéis papa-moscas. Num grande número de estudos empíricos, evidenciou-se que as transferências intergovernamentais causam expansão das despesas dos governos locais receptores, maiores do que aumentos equivalentes na renda da jurisdição. Na literatura de finanças públicas, este fenômeno é conhecido como *flypaper effect*, para representar a idéia de que as transferências entre níveis de governo tendem a ficar no próprio setor público (governo locais receptores), o que leva a expandir seu gasto ao invés de serem repassadas para os seus contribuintes através da diminuição de impostos. O efeito é mais acentuado nas transferências realizadas aos municípios.

Desta feita, a captura de recursos públicos revela-se mais intensa nos municípios brasileiros especialmente beneficiados pelos critérios de partilha nas transferências constitucionais e legais, ou seja, os municípios pequenos, com menores populações, e os municípios que recebem grandes valores, a título de *royalties*, em virtude do petróleo explorado nos seus territórios. Em geral, esses expressivos volumes de recursos acabam sendo canalizados para o pagamento de

⁴² MENDES, Marcos, op. cit., p.458-459.

⁴³ “Money sticks where it first hits, rather than being distributed to the private sector in the form of lower taxes” (WYCKOFF, Paul G., *A bureaucratic theory of flypaper effects*, Journal of Urban Economics, v. 23, p. 115-129, 1988.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

salários elevados e a realização de obras grandiosas e de pouca utilidade para a população.

c) Competição vertical: há no federalismo brasileiro diversas áreas em que atuam simultaneamente as três esferas de governo. Nas áreas mais importantes – saúde e educação – não há evidência de que ocorra competição, uma vez que as funções de cada nível estão bem claras e delimitadas. A competição vertical ocorre nos casos em que uma esfera tenta repassar os custos para outras esferas de governo. Não é sem razão que na própria Constituição Federal já estão estipulados os limites mínimos de gastos que cada governo deve dedicar aos setores da saúde e educação.

A área crítica, em que ocorrem vários casos de competição vertical é da assistência social. Nesse setor, os três níveis de governo mantêm programas de geração de empregos e renda, além de bolsas assistenciais, independentemente de qualquer critério de racionalidade e ou eficiência. O que conta, no caso, é o apelo eleitoral desse programas sociais, voltados para populações de baixa renda, e que não está preocupada em identificar qual a esfera de governos seria a encarregada pela concessão dos benefícios, se o governo federal, estadual ou o municipal.

d) Restrição orçamentária fraca: esse é um problema que, ao longo das décadas passadas, provocou desarranjos nas contas públicas nacionais. A possibilidade de os Estados e Municípios obterem freqüentes socorros financeiros junto ao Governo Central levava esses entes a um comportamento fiscal pouco responsável, na medida em que, após terem expandido seus gastos e elevado o estoque da dívida pública a limites insuportáveis, tratavam de repassá-los ao governo federal. Esse foi o comportamento observado ao longo dos anos 1980 e parte de 1990, quando o Banco Central via-se na contingência de intervir nos bancos estaduais para injetar recursos para evitar a quebra. A partir de 1989, a União patrocinou diversas operações de socorro aos Estados e Municípios, até

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

que, em 1997, o Governo Federal assumiu toda a dívida mobiliária dos Estados e de alguns Municípios, refinanciando-a por trinta anos, com juros subsidiados⁴⁴.

A aprovação do programa de refinanciamento da dívida mobiliária dos Estados foi acompanhada de imposição de uma série de regras que fixavam limites de endividamento aos Estados e Municípios. Além disso, como o Governo Federal já havia constatado, a estabilidade macroeconômica dependia da imposição de fortes restrições orçamentárias aos Estados e Municípios. Patrocinou-se, então, a aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000), que, entre tantas outras regras, fixou normas de transparência da gestão pública e administração financeira. A par dessas medidas, o Governo Federal lançou um programa de socorro aos bancos estaduais⁴⁵, mediante sua federalização e posterior privatização, retirando dos Estados a possibilidade de mau uso desses bancos por parte dos governos estaduais.

e) Federalismo e a tragédia dos comuns: em 1968, Garret Hardin publicou um importante ensaio, intitulado “*The Tragedy of Commons*”⁴⁶, por meio do qual

⁴⁴ A Lei nº 9.497, de 11/09/1997, que estabeleceu critérios para a consolidação, a assunção e o refinanciamento, pela União, da dívida pública mobiliária e outras que especifica, de responsabilidade dos Estados e do Distrito Federal, autorizou a União a instituir o Programa de Apoio à Reestruturação e ao Ajuste Fiscal dos Estados.

⁴⁵ O Programa de Incentivo à Redução da Presença do Setor Público Estadual na Atividade Financeira Bancária e a Privatização de Instituições Financeiras Estaduais, conhecido como Proes, (a ser financiado com recursos do Tesouro Nacional, mediante emissão de títulos públicos federais) foi instituído originalmente pela Medida Provisória 1.514, de 07.08.1996, reeditada diversas vezes para, finalmente, em 24.08.2001 ser revogada e reeditada pela MP 2.192, que perdura até a presente data. O art. da MP 2.192 previa a adoção das medidas para desestatização adequadas a cada caso concreto, a critério da União, mediante solicitação do respectivo controlador. O Proes foi regulamentado pela Resolução CMN 2.365, de 28.07.1997. De acordo com este processo, a União deveria liberar um adiantamento para o Estado, tendo como contrapartida a transferência para a União da titularidade das ações das instituições financeiras estaduais. Esta operação ficaria contingenciada à venda da instituição para o setor privado. Com os recursos oriundos da privatização, o Tesouro Nacional recuperaria parte do adiantamento efetuado aos Governos Estaduais.

⁴⁶ Garrett Hardin, um professor da Universidade da Califórnia, no seu ensaio de 1968, argumentou que as comunidades que partilham recursos, inevitavelmente, preparavam o caminho para a sua própria ruína, pois, ao invés de riqueza para todos, ao final, não haveria riqueza para ninguém. A sua argumentação baseava-se numa ficção acerca da exploração dos bens públicos (*commons*) na Inglaterra rural. (O termo “*commons*” era utilizado para designar as pastagens, os campos, as florestas, sistemas de irrigação e outros recursos naturais compartilhados, existentes nas áreas rurais até o século XIX. Organizações

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

introduziu a idéia de que, quando os agentes fazem escolhas individuais em relação a um bem comum, o resultado, em geral, será a super-exploração desse bem. A transposição desse conceito para o campo das finanças públicas pode ser efetuada mediante uma análise econômica do problema. Nos sistemas federativos, sempre que o gasto das unidades descentralizadas for financiado pelo governo central, o custo real dos bens e serviços oferecidos pelos governos locais será subestimado, o que acarretará excesso de oferta. De acordo com TIEBOUT⁴⁷ e OATES⁴⁸, uma solução possível para esse problema seria a vinculação dos gastos locais aos ingressos de receitas também locais. Os mesmos autores sugerem, contudo, que essa medida poderia ser inócua, uma vez que as unidades locais, no afã de arrecadar cada vez mais, poderiam desencadear uma guerra de concessão de benefícios fiscais (*race to the bottom taxation*), que, ao final, poderia resultar em menos receitas e, por conseguinte, em dificuldades para prover os bens e serviços públicos que ficaram a cargo daquela unidade de governo. Trata-se de uma reflexão sobre os conflitos de interesse em torno da riqueza comum, caso dos bens públicos por excelência.

No seu estudo, Garret Hardin decidiu concentrar-se no “importante conjunto de problemas humanos, que podem ser denominados de ‘problemas sem solução técnica’”, isto é, aqueles diametralmente opostos aos que, aparentemente, seguem “demandando poucas ou quase nulas mudanças em relação aos valores

comuns de agricultura semelhantes existiam em grande parte da Europa, e podem ainda ser encontradas em diversas partes do mundo, notadamente nas comunidades indígenas). "Imagine um pasto aberto para todos", escreveu Hardin. Um vaqueiro que pretenda expandir o seu rebanho pessoal calculará que o custo de cada animal adicional (redução dos alimentos para todos os animais, esgotamento rápido do solo) será dividido entre todos, mas ele sozinho obterá o benefício de ter mais gado para vender. Inevitavelmente, "o vaqueiro racional conclui que o único caminho para avançar é acrescentar outro animal à sua manada". Mas todo "vaqueiro racional" fará a mesma coisa, de modo que em pouco tempo os terrenos comuns estarão demasiado cheios e os pastos demasiado gastos, até o ponto em que já não suportarão nenhum animal. Hardin utilizou a palavra "tragédia" tal como o fez Aristóteles, referindo-se a uma consequência dramática que é inevitável e resultado não planejado de ações de personagens. Ele denominou a destruição dos bens públicos por meio da superutilização como tragédia não por ser penosa, mas por ser o resultado inevitável do uso compartilhado do pasto. "Liberdade num terreno comum trará a ruína para todos"

⁴⁷ TIEBOUT, Charles M. *A pure theory of local government expenditure*. Journal of Political Economy, n. 64, oct. 1956, p. 416-424.

⁴⁸ OATES, Wallace E., *Fiscal federalism*. New York: Hartcourt, Brace, Jovanovich, Inc. 1972.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

humanos ou às idéias de moralidade”, como os problemas de equilíbrio de mercado.

f) federalismo e os efeitos da globalização: no início do terceiro milênio avolumam-se os problemas que colocam em cheque os valores e os princípios do Estado moderno. São os desequilíbrios ecológicos, a proliferação de armas nucleares, a crise das instituições democráticas ocidentais, frente ao esgotamento das possibilidades de resposta aos crescentes anseios da sociedade, notadamente das grandes parcelas de cidadãos que não se encontram “incluídos”. E, por fim, a globalização, essencialmente econômica e financeira, e seus efeitos de unificação planetária que afetam a soberania dos antigos Estados Nacionais. A economia globalizada internacionalizou-se, proporcionando o surgimento de mercados mundiais capazes de gerar e transmitir, rapidamente, mudanças na produtividade e na atividade financeira, além de crises e convulsões generalizadas.

Dentre as transformações e realidades mais impactantes que caracterizaram a sociedade mundial destacam-se os processos de globalização e de integração regional. Globalização e integração regional, ou supranacional, constituem a principal tipificação da ordem mundial contemporânea, e sua ação erosiva e demolidora sobre a realidade dos Estados é determinante. Daí o entrelaçamento entre globalização, integração supranacional e crise dos Estados Nacionais.

A interconexão, a interdependência e o entrelaçamento local, regional, estatal e global desafiam as formas e os modelos tradicionais de organização política: o Estado já não é mais a única fonte de elaboração de políticas públicas que afetam a seus cidadãos. Além disso, muitas das decisões adotadas pelos governos nacionais já não vão afetar somente seus próprios cidadãos, eis que os efeitos transcendem aos limites físicos dos territórios nacionais.

E, como não poderia ser diferente, o Brasil também foi atingido pela onda da globalização, como um processo que cria vínculos e espaços sociais, culturais

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

e econômicos transnacionais, o que, por um lado, significa renunciar a uma premissa básica das sociedades tradicionais (a idéia de viver e atuar em espaços fechados e reciprocamente delimitados dos Estados Nacionais), por outro lado, vemo-nos impedidos de atuar e conviver, com a superação de todo tipo de fronteiras e divisões, uma vez que submergimos, a cada vez mais, nas formas de vida transnacionais, conforme ensina ANTHONY GIDDENS⁴⁹.

A globalização afeta tanto a sociedade quanto o Estado Nacional, estabelecendo, ao mesmo tempo, uma multiplicidade de conexões e novas relações de poder e competitividade, diante dos conflitos surgidos entre os diferentes atores, espaços, situações e processos nacionais e transnacionais. Nesse sentido, ULRICH BECK⁵⁰ escreve que o processo de globalização origina-se “da ramificação, densidade e estabilidade de suas recíprocas redes de relações regionais ou globais, empiricamente comprovadas, bem como de sua autodefinição dos meios de comunicação, dos espaços sociais e de redes nos planos cultural, político, econômico e militar”.

⁴⁹ GIDDENS, Anthony. *Beyond left and right: the future of radical politics*.

⁵⁰ BECK, Ulrich. *O que é Globalização? Equívocos do Globalismo. Respostas à Globalização*, p. 31.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

3.0 O FEDERALISMO FISCAL

De acordo com VITO TANZI⁵¹, há apenas algumas décadas, o federalismo fiscal era somente um item de importância marginal para a maioria dos países. O mundo dividia-se em estados federais e unitários, e havia poucos deles dispostos a mudarem-se de uma forma para outra. Mais recentemente, provavelmente em virtude dos efeitos da globalização, bem como do processo de aumento da democratização, combinados com o crescente aumento das rendas, forças centrífugas passaram a agir a partir de vários países. São forças que geraram demandas crescentes pelo aumento do grau de descentralização fiscal, e na hipótese de que a descentralização seja uma forma superior, é provável que a tendência é de crescimento da demanda por esse tipo de organização dos governos.

A tendência voltada para o federalismo fiscal atinge tanto países desenvolvidos quanto os em desenvolvimento, que têm adotado medidas para melhorar a eficiência do setor público, informa OATES⁵². Nos Estados Unidos, o governo central vem atribuindo aos entes subnacionais (tanto Estados quanto Municípios) significativas parcelas dos poderes outrora federais, numa vasta extensão, que alcança desde os serviços de saúde pública, passando por construção de moradias, assistência judiciária, até treinamento para trabalhadores. Com essas medidas, espera-se que os Estados e os governos locais, encontrando-se mais próximos do cidadão, estarão mais aptos para identificar suas preferências, bem como responsabilizarem-se pelos serviços prestados, e encontrar novas e melhores formas de prestar esses serviços⁵³.

⁵¹ TANZI, Vito. *On fiscal federalism: issues to worry about*. Disponível em: www.imf.org.

⁵² OATES, Wallace E. *Fiscal federalism*. New York: Hartcourt, Brace, Jovanovich, Inc. 1972

⁵³ Segundo HAYEK, no ensaio *The use of knowledge in society*, os governos locais, por estarem mais próximos da população local, são detentores das informações mais precisas a respeito das preferências locais, e, portanto, podem tomar melhores decisões.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

Para RICHARD BIRD⁵⁴, a teoria do federalismo fiscal, que trata da divisão das funções do setor público entre as múltiplas esferas de governo pode, também, ser aplicada na divisão de serviços públicos locais numa área metropolitana, a exemplo do que ocorre entre os entes de uma Federação. A se observar, contudo, que há diferenças políticas marcantes não somente entre os problemas locais de uma região metropolitana e as questões de uma Federação de estados, mas, também, entre as federações mais rígidas, como a Alemanha e as mais flexíveis, como o Canadá. São diferenças que emergem em virtude da natureza dos laços que unem as comunidades, bem como do grau de rigidez imposto pelas instituições políticas.

A teoria tradicional do federalismo fiscal traça uma estrutura normativa de atribuição de funções aos diferentes níveis de governo dos instrumentos fiscais apropriados para o desempenho dessas funções. No nível mais geral, o governo central deve ocupar-se das responsabilidades básicas relativas à função de estabilização macroeconômica, além da redistribuição de renda, sob a forma de assistência aos mais pobres. O desafio que se apresenta é a busca pelos mecanismos que permitam maior eficiência na arrecadação de tributos, maiores benefícios na partilha e no próprio gasto, tudo sob um critério que garanta uma redistribuição justa e equitativa das receitas em todo o território.

A questão da autonomia está no centro de qualquer sistema federal, seja pela perspectiva política e ética, seja pela perspectiva da racionalidade econômica. A consequência imediata da autonomia é a descentralização do poder, que favorece o fortalecimento dos entes subnacionais.

Em decorrência da autonomia e da descentralização, outro componente central do federalismo fiscal é a distribuição das competências tributárias entre os entes da federação. A teoria das finanças públicas considera que a atribuição de tributos para uma ou outra esfera de governo deve ser desenhada, seguindo

⁵⁴ BIRD, Richard M. *Fiscal federalism*, disponível em: www.taxpolicycenter.org.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

critérios de eficiência e operacionalidade. Em resumo, os seguintes pontos devem ser observados:

- a) tributos com a finalidade de promover a estabilização econômica e a distribuição de renda devem ser atribuídos ao governo central;
- b) os tributos atribuídos aos governos locais não devem ter sua base de cálculo dotada de mobilidade, já que isso estimularia os cidadãos a se transferir de território, em busca de menores índices de tributação;
- c) as populações locais devem ser claramente informadas sobre os tributos locais, para reforçar a cobrança sobre o governo e, ao mesmo tempo, aumentar a responsabilidade fiscal sobre as autoridades;
- d) não se deve “exportar” tributos para os não-residentes na comunidade, dada a ausência de vínculo entre o tributo pago e o serviço público prestado;
- e) os tributos locais devem ser arrecadados, de forma a não provocar desequilíbrios nas outras esferas de governo;
- f) os tributos locais devem ser simples administração e de fácil arrecadação, uma vez que o argumento mais importante para a atribuição de tributo ao governo central é quando isso proporcionar economia de escala⁵⁵.

Segundo os critérios brevemente elencados, caberiam ao governo central os tributos sobre a renda, a riqueza, vendas, valor agregado e comércio exterior, ao passo que, aos governos regionais ou locais, seria atribuída a competência para instituir impostos sobre a propriedade imobiliária, taxas de prestação de serviços em geral. Vê-se, desde já, que no Brasil, a divisão das competências

⁵⁵ Economia de escala é aquela que organiza o processo produtivo de maneira que se alcance a máxima utilização dos fatores produtivos envolvidos no processo, buscando como resultado baixos custos de produção e o incremento de produção de bens e serviços. Ela ocorre quando a expansão da capacidade de produção provoca um aumento na quantidade total produzida sem um aumento proporcional no custo de produção. Como resultado, o custo médio do produto tende a ser menor com o aumento da produção. Esse conceito em geral é adaptado pela teoria das finanças públicas, quando, no estudo do federalismo fiscal, aborda o caso da atribuição de tributos entre as diversas esferas de governo, sob o aspecto da maximização da eficiência.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

tributárias não está de plena conformidade com o que prevê a teoria do federalismo fiscal. Entre nós, a grande diferença foi a atribuição aos Estados do imposto sobre o valor agregado, no caso, o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços, que, na maioria dos países organizados sob o sistema federativo, está na competência dos governos centrais⁵⁶.

De se observar, também, a sempre útil lição de SAINZ DE BUJANDA, nesse sentido: “se os impostos pretendem captar a realidade, devem ser construídos sobre bases econômicas e não sobre aparências jurídicas. Daí que as leis tributárias devem definir os fatos geradores das relações tributárias por meio de fatos econômicos característicos”⁵⁷.

A clara tendência para a centralização das receitas, aliada ao fato de que as atividades econômicas, a riqueza e a renda nacional não se distribuem uniformemente por todo o território nacional têm provado os sistemas federativos desequilíbrios verticais (diferenças entre as receitas tributárias próprias e as despesas que são atribuídas a cada esfera de governo) e horizontais (isto é, diferenças entre os próprios governos subnacionais, decorrentes de sua capacidade de arrecadação de receitas próprias, em confronto com as despesas que lhes são atribuídas).

O federalismo fiscal defronta-se, portanto, com duas questões de difícil equacionamento, na medida em que ambas envolvem interesses não só dos diversos governos, mas, também, dos cidadãos e das empresas em geral: trata-se da repartição das atribuições, ou seja, quais serviços públicos ficarão incumbidos a cada ente federativo, e da repartição das competências tributárias.

⁵⁶ A Reforma Tributária de 1967 criou o ICM, atribuindo-o aos Estados, e o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados, a cargo da União, e o ISS (Imposto sobre Serviços), de competência dos Municípios. Considera-se que, desde, então, o IVA (Imposto sobre o Valor Agregado) teria sido fragmentado e retalhado entre os diversos entes da Federação. Desde então, vem se acirrando a competição tributária, popularmente conhecida como “guerra fiscal”.

⁵⁷ SAINZ DE BUJANDA, *Estado de Derecho y Hacienda Pública*, disponível na internet, em: www.cepc.es.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

Assim, um modelo ideal de federalismo fiscal justifica-se a partir de sua eficiência alocativa. Conforme GOLDBERG⁵⁸, os juristas tendem a entender as considerações sobre eficiência como “contrapostas” ao objetivo último do sistema de normas, à justiça (ou equidade), sendo essa a raiz de boa parte das reações desmedidas a qualquer teoria do direito que leve em conta a eficiência alocativa. A despeito desse debate, pode-se observar que tanto eficiência quanto justiça são, em última instância, critérios de alocação de recursos escassos, pois, ao dizer que uma decisão é injusta queremos, de certa forma, dizer que ela atribui recursos ou vantagens a alguém que não deveria recebê-los.

Nesse contexto, a eficiência seria “medida” (ou “traduzida”) a partir da noção da optimalidade de Pareto⁵⁹. Porém, o problema desse modelo que trata dos interesses interpessoais, é justamente como comparar o bem-estar e a satisfação entre indivíduos diferentes. Assim, o grande problema da aplicação prática do critério da optimalidade de Pareto na formulação de políticas públicas é que ele é quase sempre inaplicável.

Uma sofisticação do critério de Pareto é o chamado critério de Kaldor-Hicks, que não condiciona uma distribuição de recursos em que ninguém saia perdendo, mas apenas a que o aumento de riqueza seja suficiente para compensar os perdedores. GOLDBERG⁶⁰ esclarece que “na verdade, quando juristas e mesmos economistas mencionam o princípio de Pareto estão se referindo a essa segunda formulação [critério de Kaldor-Hicks]. É óbvio que, se não houver compensações, critério se mostrará totalmente insatisfatório, já que a utilidade

⁵⁸ GOLDBERG, Daniel K., *Entendendo o federalismo fiscal: uma moldura teórica multidisciplinar*, in CONTI, José Maurício (org.), *Federalismo fiscal*, p. 15-31.

⁵⁹ Vilfredo Pareto (1848 – 1923), economista italiano, nascido em Paris, cuja maior contribuição ficou conhecida como “Ótimo de Pareto”. Um produto é um ótimo de Pareto se, e somente se, nenhum agente ou situação pode estar em uma posição melhor sem fazer com que outro agente ou situação assuma uma posição pior. Em geral, trata-se de uma situação que, envolvendo interesses interpessoais, o bem-estar de uma pessoa não puder ser aumentado a menos que o bem-estar de outra seja diminuído, ou seja, na prática, a melhora de um indivíduo tem como resultado a piora de outro.

⁶⁰ GOLDBERG, Daniel F., op. cit. p. 20.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

total poderá ser menor com a nova distribuição, e os perdedores não compensados poderão mostrar-se muito insatisfeitos.

Assim, é de se concluir que, sob o critério da eficiência, um determinado modelo institucional, como o federalismo fiscal, somente desejável se resultasse numa melhora para todos, ainda que de forma potencial. No contexto do federalismo fiscal, o argumento é o de que, comparado com um sistema de centralização fiscal, seja mais eficiente, uma vez que pode proporcionar um nível maior de bem-estar, ou satisfação, na sociedade. Trata-se de concepção introduzida em 1972, por WALLACE OATES, quando da publicação de um ensaio, que daria origem a muitos outros estudos: “Fiscal Federalism”. Segundo OATES⁶¹, os serviços públicos deveriam ser atribuídos à responsabilidade da menor jurisdição que fosse capaz de abranger as externalidades positivas e negativas geradas por esses serviços.

Mas, além das questões relativas à eficiência aplicada na moldura do federalismo fiscal, notadamente no que envolve a repartição de atribuições por esferas de governo, deve-se, de igual modo, atentar para as questões similares, e, talvez, até mais difíceis, no tocante à repartição de competências tributárias. Uma vez que o principal critério de aferição é o da eficiência, necessário então examinar quais seriam as características dos tributos que poderiam ser considerados eficientes, pelo menos sob o ponto de vista teórico. RICHARD BIRD⁶² esclarece que as características a serem buscadas num tributo local “ideal” não são necessariamente compatíveis, sob o ponto de vista dos governos central e locais. A listagem parcial deve incluir as seguintes características, algumas dela já anteriormente mencionadas neste trabalho:

- a) a base de cálculo não deve ser dotada de mobilidade, para permitir a fixação de alíquotas pela autoridades locais, sem que isso resulte em deslocamento de contribuintes;

⁶¹ OATES, Wallace E. *Fiscal federalism*. New York: Hartcourt, Brace, Jovanovich, Inc. 1972.

⁶² BIRD, Richard, *Threading the fiscal labyrinth: some issues in fiscal decentralization*.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

- b) a arrecadação do tributo deve ser suficientemente elástica, para permitir a expansão, na medida em que houver aumento de gastos a serem cobertos por aquele tributo;
- c) As receitas tributárias devem ser estáveis e previsíveis;
- d) O tributo deve parecer razoavelmente justo ao contribuinte;
- e) O tributo deve ser facilmente administrado, e com eficiência;
- f) O tributo, ou sua carga tributária, não deve ser exportado para outras jurisdições;
- g) A base de cálculo do tributo deve ser visível, de forma a assegurar *accountability*.

No Brasil, há vários tributos que não se conformam com as características acima listadas. Um exemplo bem conhecido é o caso do ISSQN (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza), atribuído na competência dos Municípios. O resultado é que o “local de prestação de serviços” pode ser facilmente manipulável, na medida em que os contribuintes podem se deslocar de um Município para outro (base de incidência suscetível de grande mobilidade). Esse fenômeno pode provocar a chamada “guerra fiscal” entre os Municípios, quando procuram oferecer alíquotas cada vez mais baixas para o imposto, o que, em última instância, resultará em queda global da arrecadação. Teoricamente, os tributos mais adequados para os Municípios seriam os impostos sobre a propriedade imobiliária, tanto urbana quanto rural.

No Brasil, o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana e Predial já é da competência dos Municípios (IPTU), e mesmo se o ITR (Imposto Territorial Rural), que é da União, viesse a integrar sua competência, ainda assim, a arrecadação municipal não seria suficiente para garantir sua autonomia financeira. É o chamado “paradoxo da eficiência” que, no âmbito de federalismo fiscal se traduz pela seguinte situação: o princípio da eficiência exige que boa parte das atribuições e serviços públicos sejam descentralizados, mediante

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

atribuição aos governos locais. Porém, o mesmo princípio aloca para esfera central grande parte das bases possíveis de incidência tributária. O resultado desse quadro é a ocorrência de assimetria entre as atribuições e as receitas da Federação, cuja correção tem de ser efetuada por meio de transferências verticais de receitas.

3.1 AS BASES DA TEORIA ECONÔMICA DO FEDERALISMO FISCAL

Em regra, têm-se como ponto de partida para o estudo do federalismo fiscal – ou a análise econômica de governos descentralizados – a idéia de que existem certas funções econômicas que deveriam ser atribuídas ao governo central. Partindo-se desse entendimento, vê-se que a questão é de fundo organizacional: trata-se de definir, com clareza, quais funções deveriam ser atribuídas ao governo central, e quais ficariam a cargo dos governos subnacionais, questão essa que se relaciona com as finanças públicas, na medida em que, por exemplo, pode-se atribuir ao governo responsável pelo serviço também o poder (dever) de coletar o tributo necessário para a execução desse serviço.

Importa, aqui, observar que o uso econômico do termo “federalismo” difere do uso padrão que é feito no âmbito da ciência política, em que o federalismo refere-se a um sistema político com uma constituição que garante um leque de autonomia e poder tanto ao governo central quanto aos entes descentralizados. Para OATES⁶³, quase todos os setores públicos são, de alguma forma, federais, na medida em que existem diferentes níveis de governo que oferecem serviços públicos. OATES considera inadequada a escolha da expressão “federalismo fiscal”, uma vez que ela sugere uma estreita ligação com as questões orçamentárias, quando, na verdade, os objetivos do federalismo fiscal são bem mais amplos, notadamente ao que se refere às questões relacionadas à estrutura vertical do setor público.

A descentralização fiscal implica a atribuição de autonomia para os governos regionais e locais, no tocante às decisões de gasto e arrecadação, de

⁶³ ⁶³ OATES, Wallace E. *Fiscal federalism*. New York: Hartcourt, Brace, Jovanovich, Inc. 1972

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

sorte a conferir-lhes responsabilidade perante os cidadãos daquelas circunscrições ou comunidades. Esses recebem os benefícios financiados pelos gastos públicos, mas, em contrapartida, são os financiadores de pelo menos parte desses gastos, o que faz com que, de igual forma, parte do tamanho global do orçamento (ou do gasto público total) seja definida em nível regional ou local.

De acordo com a classificação tradicional de MUSGRAVE⁶⁴, as atribuições econômicas do governo enquadram-se em três grandes categorias:

- a) assegurar ajustamentos na alocação de recursos;
- b) promover ajustamentos na distribuição de rendas; e
- c) garantir a estabilidade econômica.

Os ajustamentos na alocação de recursos são requeridos sempre que não forem encontradas as condições que assegure maior eficiência na utilização dos recursos disponíveis na economia, por meio de funcionamento do mecanismo de determinação dos preços no próprio mercado. É o caso de problemas vinculados à satisfação de necessidades coletivas, que justificam a intervenção do Estado em atividades relacionadas à expansão da infraestrutura, como, por exemplo, a construção de uma estrada. Em casos dessa natureza, considerando-se os efeitos diretos e indiretos sobre a atividade econômica na região, que são superiores à rentabilidade resultante da apreciação isolada do empreendimento, a intervenção do governo seria bastante justificável.

Ainda, em relação aos ajustamentos na alocação de recursos, tem-se o caso da oferta dos bens públicos. Segundo SAMUELSON⁶⁵, os bens públicos distinguem-se dos demais principalmente pela indivisibilidade do consumo, isto é, devem ser consumidos por todos, independentemente de manifestação individual de preferências. Os clássicos exemplos de bens públicos são os serviços de segurança pública e de justiça. São casos em que é impossível avaliar

⁶⁴ MUSGRAVE, Richard A., *Teoria das Finanças Públicas*, 1º vol., p. 25.

⁶⁵ SAMUELSON, Paul. *Aspects of public expenditures*, in *Public finance selected readings*, CAMERON, H. A.; HENDERSON, W., Random House, New York, NY, 1966.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

a quantidade de serviços que é consumida pelos diferentes indivíduos, e, de igual forma, determinar o preço desses serviços, utilizando-se do mecanismo de mercado. Daí a exigência da intervenção do governo, com o objetivo de satisfazer essas necessidades coletivas, valendo da tributação para obter os recursos necessários à produção desses bens, e, então, repartir o ônus entre todos os habitantes da comunidade.

No que se refere à necessidade de ajustamentos na distribuição da renda, é importante salientar que, numa economia de mercado, a distribuição do Produto Interno Bruto pelos diferentes habitantes do país está condicionada não só à disponibilidade relativa dos fatores de produção, mas, também, pelos respectivos níveis de produtividade. Isso significa que, na medida em que critérios puramente econômicos de eficiência são considerados nas decisões relativas à utilização dos fatores de produção, a distribuição da renda gerada pelos habitantes do país pode não ser considerada socialmente aceitável. Nesse caso, a correção de desigualdades na repartição do produto nacional pode ser efetuada mediante a intervenção governamental, conforme previa MUSGRAVE. O processo mais recomendável para atingir esse objetivo consiste na utilização do sistema tributário e da política de gastos públicos. De um lado, imprimindo maior progressividade nos tributos, de forma a arrecadar proporcionalmente mais recursos dos grupos de indivíduos de renda mais elevada; e, de outro, mediante a aplicação desses recursos nas despesas que beneficiem, direta ou indiretamente, as classes de rendas menos privilegiadas, em gastos com educação e saúde, por exemplo.

Os problemas relacionados à manutenção da estabilidade econômica relacionam-se ao próprio objetivo de promoção do crescimento econômico, notadamente nos países menos desenvolvidos ou em vias de desenvolvimento, que podem ser prejudicados pelos efeitos da inflação. A expansão da participação do governo com o propósito de promover o desenvolvimento econômico fica

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

condicionada não só às razões apresentadas anteriormente, mas, também, às possíveis repercussões sobre a estabilidade econômica.

A breve introdução sobre a visão de MUSGRAVE⁶⁶ sobre as atribuições econômicas do governo está ligada à questão dos fins do Estado, tema bastante discutido no âmbito da ciência política, e que, por questões técnicas, não será objeto de exame neste estudo. Apenas para ilustrar, veja-se que JOSÉ AFONSO DA SILVA⁶⁷, ao teorizar sobre o assunto, afirma que “o Estado é, na verdade, uma comunidade política de fins gerais, não voltada para uma finalidade específica”.

A moldura teórica do federalismo fiscal está ligada à idéia de que os sistemas democráticos que dele se beneficiam contam com comunidades mais atuantes e participativas. Nesse sentido, GOLDBERG⁶⁸ afirma que “a primeira das justificativas para o federalismo fiscal enfatiza que o sistema aumenta a participação das comunidades locais na política e na administração pública, uma vez que os administradores locais é que atuam como agentes das políticas públicas que afetam os cidadãos mais diretamente”.

O marco teórico da descentralização fiscal surgiu coma publicação de um artigo do economista PAUL SAMELSON⁶⁹, que introduziu o conceito de bem público na teoria econômica do bem-estar. Uma vez que o bem público consumido por um indivíduo não exclui o consumo por outro, de forma que ninguém teria incentivo para revelar sua real demanda por esse tipo de bem, deixando essa missão a cargo de outras pessoas, que, assim pagariam por esse bem.

⁶⁶ A obra “Teoria das Finanças Públicas”, de Richard Musgrave, é uma construção normativa sobre as decisões orçamentárias, e é o ponto de partida para numerosos estudos relacionados com a distribuição espacial das funções nos Estados com mais de um nível de governo.

⁶⁷ SILVA, José Afonso, *Federalismo, autonomia e discriminação de rendas*, disponível na internet, em: <http://alojamientos.us.es>.

⁶⁸ GOLDBERG, Daniel K., *Entendendo o federalismo fiscal: uma moldura teórica multidisciplinar*, in CONTI, José Maurício (org.), *Federalismo fiscal*, p. 15-31.

⁶⁹ SAMELSON, Paul A. *Contrast between welfare condition for joint supply and for public goods*. The Review of Economics and Statistics, MIT Press, vol. 51, n. 1, fev. 1969, p. 26-30.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

Para enfrentar esse problema, TIEBOUT⁷⁰ propôs, em 1956, que a descentralização fiscal poderia ser capaz de induzir o consumidor a revelar suas preferências por bens públicos. A idéia central de TIEBOUT era que, em vez de haver um único governo, que tenta adivinhar as preferências (não-reveladas) dos cidadãos, para promover a oferta de bens públicos, o território nacional poderia ser retalhado em diversas jurisdições (ou esferas de governo), cada uma delas a cargo de um governo local. Segundo esse modelo, cada governo ofertaria “uma cesta” diferente de bens públicos, e cada família, ou indivíduo, escolheria viver na jurisdição em que o governo ofertasse a cesta de bens públicos e impostos que fosse de sua preferência.

Ao optar por viver em determinada comunidade, o indivíduo estaria “revelando”, então, sua preferência pela cesta de bens e impostos da comunidade. Esta é, de forma simplificada, a idéia de que os cidadãos poderiam “votar com os pés”, ou seja, mudar para as comunidades que melhor atendessem às suas necessidades, em termos de tributação e de oferta de bens públicos.

Dessa forma, a descentralização fiscal seria uma forma de mimetizar o mercado de bens privados, para regular a oferta e a demanda de bens públicos, no dizer de MARCOS MENDES⁷¹. Nesse sentido, os diversos governos locais seriam as “empresas” que ofertariam os bens públicos; as famílias seriam os consumidores que, ao se mudarem de uma jurisdição para outra, estariam “indo ao mercado”, em busca dos bens públicos de sua preferência, pelo “preço” que lhes fosse mais conveniente (a carga tributária cobrada pelo governo local).

Para TIEBOUT, o grande mérito da descentralização fiscal estaria no estímulo à concorrência entre os governos locais (Estados e Municípios), que, à maneira que ocorre no mercado de bens privados, estimularia o surgimento de inovações tecnológicas e a adoção de inovações bem-sucedidas por todos os

⁷⁰ TIEBOUT, Charles M. *A pure theory of local government expenditure*. Journal of Political Economy, n. 64, oct. 1956, p. 416-424.

⁷¹ MENDES, Marcos, *Federalismo fiscal*, in BIDERMAN, Ciro, ARVATE, Paulo (orgs.), *Economia do setor público no Brasil*, p. 422-461.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

governos locais. Em contraponto, num sistema em que um único governo central tivesse o monopólio da produção e da oferta de bens públicos não haveria tal estímulo à competição. Todavia, o próprio TIEBOUT⁷², na obra citada, reconhece as limitações desse modelo, afirmando que, a solução poderia não ser perfeita em virtude da rigidez institucional, mas isso não invalidaria a sua importância.

No contexto do federalismo fiscal, o argumento é o de que, comparado com um sistema de centralização fiscal, o federalismo é mais eficiente, uma vez que, ao menos potencialmente, determina um nível maior de bem-estar na sociedade.

Essa concepção foi introduzida no meio acadêmico em 1972, por OATES, quando da publicação de uma importante obra sobre o tema, “Fiscal Federalism”⁷³, na qual formalizou a teoria que ficou conhecida como o “teorema da descentralização de Oates”: as atribuições relativas a serviços públicos devem conferidas à menor jurisdição que seja capaz de abranger as externalidades⁷⁴ positivas e negativas geradas por aqueles serviços.

OATES considera o federalismo fiscal um meio termo⁷⁵ entre uma administração pública centralizada e uma outra amplamente descentralizada, de forma a evidenciar que o federalismo fiscal pode reunir as vantagens de cada um dos casos extremos e, ao mesmo tempo, atenuar as falhas de cada um dos casos.

Um setor público totalmente descentralizado, que não fosse dotado de um governo central, mas apenas de governos locais, responsáveis por parcelas

⁷² TIEBOUT, Charles M., op. cit., p; 424.

⁷³ OATES, Wallace E. *Fiscal federalism*. New York: Hartcourt, Brace, Jovanovich, Inc.1972.

⁷⁴ Externalidades são os efeitos colaterais da produção de bens ou serviços sobre outras pessoas que não estão diretamente envolvidas com a atividade. Em outras palavras, as externalidades referem-se ao impacto de uma decisão sobre aqueles que não participaram dessa decisão. As externalidades podem ter efeitos positivos ou negativos, isto é, podem representar um custo para a sociedade, ou podem gerar benefícios à mesma.

⁷⁵ Segundo Daniel GOLDBERG, op. cit., p. 23, “um federalismo fiscal rígido, que possua determinações constitucionais como as do art. 211 da Constituição Federal do Brasil, que cria limites mínimos de investimento em educação para União, Estados e Municípios, não tem os benefícios descritos por Oates e dificilmente pode ser justificado com fundamento exclusivo em consideração de eficiência”.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

estanques do território nacional, teria dificuldades para implementar políticas macroeconômicas e de distribuição de rendas, sem contar as dificuldades para oferecer bens públicos de interesse de toda a nação, como a segurança nacional. Para OATES, a cooperação entre os níveis de governo aumenta a eficiência do setor público. No caso oposto, em que haveria um único governo central, encarregado pela oferta de todos os bens e serviços públicos, haveria uma situação de ineficiência, de vez que esse governo não conseguiria satisfazer a todas as preferências, e tampouco estimularia a fiscalização da ação do governo pelos cidadãos. Afinal, se os gastos públicos forem financiados por tributos arrecadados junto à população local, os contribuintes dessa comunidade ficarão bem mais atentos, e propensos, a fiscalizar a forma como o seu dinheiro está sendo aplicado.

Portanto, as situações extremas, tanto de centralização quanto de descentralização fiscal, podem acarretar problemas.

No caso da descentralização extrema, num país em que não houvesse um governo central, mas, tão-somente, os governos locais, haveria grandes dificuldades para a adoção de um único padrão monetário. Qualquer governo local criaria sua própria moeda, que poderia ser utilizada para a compra de bens e serviços por todo o país, o que, em pouco tempo, levaria ao descontrole da inflação. Haveria sérias dificuldades para o setor público conduzir a política macroeconômica, a estabilidade dos preços, e o equilíbrio do balanço de pagamentos. Seria igualmente impraticável a realização de uma política de expansão do gasto público, com vistas a estimular o crescimento econômico e o emprego, bem como uma política de redistribuição de renda num país em que o setor público fosse totalmente descentralizado, inexistindo um governo central. Diante da ampla possibilidade de os indivíduos se mudarem de uma comunidade (esfera de governo) que adotasse medidas para aumentar a tributação, haveria dupla consequência: os mais pobres seriam atraídos para aquela comunidade,

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

tendo vista a possibilidade de redistribuição de rendas, ao passo que a medida seria um estímulo à saída dos mais ricos, que, assim, estariam “votando com os pés”. Problemas semelhantes ocorreriam caso os governos locais resolvessem realizar uma política de expansão de gastos públicos voltada para o estímulo do crescimento econômico e do emprego, no âmbito de suas próprias jurisdições. Como o efeito desse estímulo não ficaria restrito àqueles limites geográficos, as populações e os governos das comunidades vizinhas seguramente se aproveitariam desse impacto positivo. O resultando desse fenômeno, porém, não seria positivo: diante da possibilidade de se beneficiarem dos gastos e investimentos efetuados pela comunidade vizinha, cada uma das outras comunidades evitaria realizar investimentos, e ficara à espera da iniciativa da outra, da qual poderia se aproveitar, configurando o clássico efeito *free rider*⁷⁶.

Em contrapartida, a centralização extrema também enfrentaria problemas, não da mesma natureza, porém de idêntica gravidade. De acordo com MARCOS MENDES⁷⁷, “o defeito básico de uma forma de governo unitário seria a sua provável insensibilidade à diversidade de preferências entre os residentes das distintas comunidades. Haveria uma tendência à uniformidade dos programas públicos para todas as comunidades”.

Governos totalmente centralizados também enfrentariam dificuldades para aferir as preferências locais de seus cidadãos, tarefa essa que, embora não fosse impossível, seria muito dispendiosa para ser realizada. Em contrapartida, os governos locais poderiam obter essas informações a um custo baixo. Embora deva se observar que, para um bem público de interesse de todo o país (segurança nacional, liberdades individuais, etc.), é irrelevante o estado ou o município de residência do cidadão. Mas, no caso de bens públicos de alcance local ou

⁷⁶ Cf. Hugo BORSANI, in *Relações entre Política e Economia: Teoria da Escolha Pública*, in BIDERMAN, Ciro, ARVATE, Paulo (orgs.), *Economia do Setor Público no Brasil*, p.114-15, o problema do *free rider* permeia toda a análise da ação coletiva, uma vez que o comportamento do *free rider* implica beneficiar-se do esforço do grupo sem pagar os custos, isto é, sem contribuir para o bem coletivo.

⁷⁷ MENDES, Marcos, op. cit. p. 425.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

regional (pavimentação de ruas, iluminação pública, rodovias locais e regionais), é razoável se esperar que cada comunidade tenha as suas preferências distintas sobre como e qual tipo de bem produzir.

Daí que, tanto um governo completamente descentralizado quanto um outro totalmente centralizado apresentam problemas, o federalismo fiscal, moldado por uma divisão de tarefas entre o governo central e os governos locais, pode ser uma solução, na medida em que essas tarefas seriam atribuídas aos diferentes níveis de governo, segundo a adequação e a conveniência, de cada caso. OATES⁷⁸ resumiu o problema nos seguintes termos:

“A questão básica é alinhar as responsabilidades e instrumentos fiscais nos níveis apropriados de governo. (...) Mas, para realizar estas diferentes vantagens nós necessitamos entender quais os instrumentos funcionarão melhor centralizados e quais devem ser descentralizados (...) Como um subgrupo das finanças públicas, o federalismo fiscal estuda a estrutura vertical do setor público”.

A abordagem de OATES difere da de TIEBOUT, fundamentalmente, em dois pontos: enquanto TIEBOUT confiava na mobilidade como mecanismo para revelar as preferências dos indivíduos por diferentes “cestas” de bens públicos e tributos, OATES acreditava que o governo local conheceria essas preferências, mais do que o governo central, de tal sorte que, mesmo se não houvesse nenhuma mobilidade – seja de fatores de produção, seja de indivíduos -, ainda assim, existiriam ganhos no federalismo fiscal, decorrentes da atribuição de funções entre os diversos níveis de governo.

O segundo ponto de divergência reside no fato de que, para TIEBOUT, a importância da descentralização estaria na competição “horizontal”, ou seja, na competição entre os próprios governos locais. Por meio dessa competição, em que cada comunidade buscava atrair moradores, é que permitiria que o

⁷⁸ OATES, Wallace E. *An essay on fiscal federalism*. Journal of Economic Literature, v. XXXVII, p. 1120-1149, set. 1999.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

“mercado” de bens públicos operasse como se fosse o mercado de bens privados. O fato é que, embora OATES⁷⁹ concordasse com esse efeito, ele acrescentava outros ganhos, que seriam decorrentes da cooperação “vertical”, isto é, na divisão “amigável” de funções entre o governo central e os governos subnacionais.

Todavia, no processo de comparação entre centralização e descentralização, o papel das externalidades não havia ainda sido analisado, cabendo a ROGER GORDON o exame dessa questão, quando da publicação de um importante ensaio sobre o assunto: “*An Optimal Taxation Approach to Fiscal Federalism*”⁸⁰.

Para GORDON, na obra citada, no processo centralizado, tudo se passaria como se as diversas esferas de jurisdições formassem um *pool* e, assim, decidissem definir os tributos e a “cesta” de bens públicos que maximizassem o bem-estar coletivo. No caso da descentralização, cada jurisdição preocupar-se-ia apenas com os seus próprios cidadãos. A diferença fundamental entre os dois processos é que, com a descentralização, cada esfera de governo ou comunidade não levaria em conta tanto os efeitos positivos quanto os negativos, decorrentes de suas decisões, sobre o bem-estar dos cidadãos residentes nas outras comunidades. Num contexto de descentralização, as seguintes externalidades surgiriam em virtude da ampla mobilidade de fatores de produção e dos próprios cidadãos, tanto para consumir, quanto para residir, conforme lista elaborada por MARCOS MENDES⁸¹:

- a) Exportação de tributos: cada comunidade (Estado ou Município) pode instituir tributos que incidam sobre os não-residentes. O caso do ICMS (Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços) é típico dessa situação, uma vez que, nas operações interestaduais, o consumidor final, residente em outro Estado, arca com parte do imposto,

⁷⁹ OATES, Wallace. *Fiscal federalism*, p. 29.

⁸⁰ GORDON, Roger H. *An optimal taxation approach to fiscal federalism*. Quarterly Journal of Economics, v. 98, p. 567-586, 1983.

⁸¹ MENDES, Marcos, op. cit., p. 428-429.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

que fica nos cofres do Estado remetente da mercadoria. Num processo de extrema descentralização, haveria uma tendência de uso excessivo desse expediente, para que os bens públicos locais fossem financiados por cidadãos de outras comunidades;

- b) Externalidades positivas: os benefícios que os bens públicos poderiam proporcionar aos não-residentes seriam ignorados. Por exemplo, a preservação ambiental no âmbito de uma jurisdição também geraria benefícios às comunidades vizinhas. Mas, um governo local, que decidisse isoladamente sobre a alocação de recursos públicos, deixaria de computar eventuais benefícios aos não-residentes;
- c) Comportamento *free rider*: um governo local poderia deixar de prover – ou poderia prover em menor quantidade – um serviço público, uma vez que já goza dos benefícios proporcionados pela jurisdição vizinha. Algo semelhante ocorre no Brasil: municípios localizados nas proximidades de grandes centros urbanos, em vez de construir seus próprios hospitais públicos, preferem oferecer ambulâncias para levar seus doentes para os hospitais do grande centro vizinho. Dessa forma, economizam recurso, à custa da sobrecarga do sistema hospitalar do município vizinho.
- d) “Não no meu quintal”: é fenômeno conhecido na literatura mundial sob a denominação “*not in my backyard*”. Cada comunidade procura se livrar de certas atividades econômicas ou serviços públicos que, embora gerem benefícios à sociedade, também produzem efeitos negativos locais. Isso acarreta a sobretaxação ou mesmo a proibição de instalação, naquela comunidade, de atividades como usinas nucleares, depósitos de lixo e penitenciárias. Entre nós, o exemplo mais claro e freqüente é o da instalação de grandes presídios, que, embora necessários, são objeto de forte rejeição por parte de prefeitos e moradores da comunidade escolhida para abrigar essa obra;

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

- e) Desconsideração dos efeitos redistributivos da renda em outras jurisdições: as decisões públicas quanto ao impacto do nível de tributação e do gasto resultam em alterações na distribuição da renda, na medida em que, sendo os preços alterados nas diversas comunidades, isso afetará os salários e os custos da produção. Num processo descentralizado, somente os efeitos distributivos locais seriam levados em conta. Essa idéia pode ser visualizada no Brasil, em relação ao preço dos produtos da cesta básica, que há muito se pretende eliminar, ou, pelo menos, reduzir, as alíquotas do ICMS incidentes. Não se conseguiu chegar a um acordo, devido à pressão exercida pelos Estados produtores de alimentos, que não estão dispostos a perder receitas, ainda que seja para a melhoria da qualidade de vida das populações mais pobres, residentes em outros Estados;
- f) Regressividade tributária e o perfil tributário: como regra geral, a mobilidade dos indivíduos mais ricos tende a ser diretamente relacionada ao nível de riqueza – os cidadãos mais ricos têm mais estímulos para fugir dos locais em que o nível de tributação é mais elevado. Dessa forma, haveria uma tendência dos governos locais de estabelecer modelos tributários mais regressivos, que, assim, afugentaria os mais pobres e atrairia os mais ricos;
- g) Desconsideração do aumento do custo dos governos de outras jurisdições: uma vez que os insumos utilizados por um governo para produção dos bens públicos podem ser tributados, seria provável que um aumento de impostos sobre aqueles insumos acarretaria uma elevação dos custos da produção de bens públicos em outras jurisdições, fato que não seria levado em conta pelo governo da localidade que decretou o aumento da tributação;
- h) Guerra fiscal: para promover e geração de emprego e renda locais, ainda que em detrimento do interesse de outras comunidades, o governo local

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

pode manipular tributos e conceder incentivos fiscais e financeiros não-autorizados. Trata-se, enfim, da chamada “guerra fiscal”, disseminada principalmente entre os Estados. O resultado é que, em virtude da concessão desses incentivos, outros contribuintes sofrem tributação excessiva para se manter o nível desejado de arrecadação.

3.2 FEDERALISMO E DESCENTRALIZAÇÃO

Partir do final do século XX, o mundo vem assistindo a um recrudescimento do debate sobre o tema do federalismo e a descentralização. Na América Latina, as discussões tornaram-se mais freqüentes a partir do desmoronamento dos regimes militares, que mantinham o poder de forma centralizada, embora, formalmente, os países continuassem sob a forma federativa.

O movimento em direção à descentralização frequentemente é justificado sob a crença generalizada de que seria uma ferramenta efetiva para o aumento da eficiência do gasto público e da competição entre os entes subnacionais na prestação dos serviços públicos. Esse movimento pode ser uma reação à falência das grandes burocracias centralizadas em muitos países em desenvolvimento, ou em transição. Ao longo de todo o processo de globalização, o constante aumento de demanda por autonomia local tem sido a principal força a agir no mundo, na primeira década do século XXI⁸².

A descentralização fiscal é uma tendência da política econômica tanto em países desenvolvidos quanto nos em desenvolvimento. De acordo com dados do Banco Mundial⁸³, cerca de 95% das democracias atuais elegem governos subnacionais, ao mesmo tempo em que, por todo o mundo, os países têm adotado políticas no sentido de atribuir (ou devolver) poderes políticos, fiscais e administrativos às esferas de governo abaixo do governo central. Num universo de setenta e cinco países em desenvolvimento, apenas doze deles não adotaram medidas para transferir poderes aos governos locais; e mesmo países

⁸² WORLD BANK. *Decentralization: rethinking government*. In World Bank: World Development Report 1999/2000. Washington, DC: World Bank, 1999.

⁸³ WORLD BANK, op. cit.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

desenvolvidos, como os Estados Unidos, o Reino Unido e o Canadá, têm reacendido o debate acerca da descentralização.

O Brasil, embora organizado sob o sistema federativo de governo desde o advento da República, em 1889, nunca manteve uma tradição federalista, no sentido de pensar e agir nos moldes cooperativistas de uma federação. Ressalte-se que isso não ocorre por questões de origem étnica, social ou cultural; antes, o que afasta o Estado brasileiro de uma verdadeira federação são questões de fundo econômico, fiscal e financeiro.

Nesse sentido, veja-se a falta de consenso entre os Estados (e a União), no que diz respeito à Reforma Tributária. Os sucessivos projetos de Reforma Tributária esbarram-se no conflito de interesses entre os próprios Estados-membros, e entre esses e a União, sem contar com os Municípios, cujos interesses são normalmente relegados a um plano se não inferior, de menor importância.

A descentralização fiscal e administrativa vem se transformando numa espécie de consenso em relação aos problemas estruturais do Estado centralizado, ou centralizador. Para OATES⁸⁴, a chamada “febre da descentralização” não é um fenômeno novo e nem um processo que afeta apenas os países em desenvolvimento.

No Brasil, a principal alavanca que motiva o debate sobre federalismo e descentralização é o desequilíbrio estrutural entre os Estados, e a virada do federalismo surgida após a Constituição de 1988, que fortaleceu o papel de Estados e Municípios, principalmente pela via das transferências de receitas tributárias que anteriormente pertenciam à União. Há, todavia, quem sustente que as modificações introduzidas pela Constituição de 1988 impuseram aos Estados, e principalmente aos Municípios, uma carga de responsabilidades não condizente

⁸⁴ OATES, W. E. *Fiscal decentralization and economic development*, National Tax Journal, vol. 46, n. 2. p. 237-243, 1993.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

com sua capacidade gerencial, ainda que tenha havido uma considerável transferência de receitas tributárias.

Nos Estados Unidos e nos países desenvolvidos da Europa, a tendência à descentralização federativa acentuou-se a partir do final da 2ª Guerra Mundial (1945), ao passo que nos países africanos, latino-americanos e asiáticos, no bojo da aplicação de políticas econômicas desenvolvimentistas experimentaram uma concentração de recursos e poderes nas mãos do governo central, até meados da década de 1980.

O ponto de partida para o estudo do federalismo fiscal reside no fato de que existem funções que não devem ser atribuídas ao governo central. Partindo dessa premissa de natureza organizacional, a questão central será definir, com precisão, quais funções devam ser centralizadas e quais devam ser atribuídas aos governos locais, sejam estaduais ou municipais.

A teoria das finanças públicas considera de grande relevância a questão da distribuição da competência tributária entre os entes federativos, de tal sorte que a atribuição de tributos para a esfera local ou central deve ser instruída por critérios de eficiência e operacionalidade, que envolvam os seguintes pontos:

- a) tributos regulatórios, com fins de estabilização econômica e distribuição de renda devem ficar na esfera do governo central;
- b) tributos atribuídos aos governos locais não devem ter sua base móvel, pois, se assim o fosse, incentivaria as pessoas para os locais mais convenientes para a tributação, segundo o ponto de vista pessoal;
- c) tributos que devam ser regularmente distribuídos entre as jurisdições devem ter sua competência atribuída ao governo central;
- d) para fins de transparência, as comunidades devem saber claramente quais os tributos locais, bem como os benefícios proporcionados;
- e) não se deve exportar tributos para não-residentes, pois, caso contrário, não haverá correlação entre tributo pago e serviço público prestado;

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

f) os tributos atribuídos à esfera local devem ser de simples administração e fácil arrecadação, já que um dos argumentos em prol da atribuição de um tributo à esfera central é quando isso acarretará economia de escala.

Na prática, todavia, a partilha de competências numa Federação não se reduz a uma mera divisão de tributos aos entes federados. No caso brasileiro, verifica-se que há uma supremacia da esfera federal, indiretamente fixada pela Constituição, na medida em que, embora se mantenha a equivalência formal entre União, Estados e Municípios, a distribuição de competências reflete o maior poder central da esfera federal⁸⁵.

A enumeração das competências atribuídas ao governo nacional é ampla e abrange quase tudo que é considerado essencial, em termos de direitos e deveres fundamentais, economia e finanças públicas. Além disso, em alguns casos, foi atribuída à União a competência para fixar regras em relação a matérias que devem ser tratadas na esfera local. Daí dizer-se que, no caso brasileiro, o federalismo vigente é do tipo centrípeto, em que há uma predominância da União sobre os demais entes federados, em contraposição ao federalismo centrífugo, em que os entes subnacionais assumem um papel de destaque mais relevante no âmbito da autonomia política, financeira, administrativa e jurídica.

Os teóricos que se posicionam a favor da centralização do poder argumentam que o modelo descentralizado é adequado apenas para os países industrializados, e não se presta aos países em desenvolvimento.

As teses contrárias à descentralização alinhavam, em geral, três argumentos:

- a) a descentralização pode provocar efeitos nocivos na busca pela estabilização;
- b) a descentralização pode reduzir o ritmo do crescimento econômico; e

⁸⁵ No Brasil, Fernando Luiz ABRUCIO aponta que a União, ao perder recursos tributários na Constituição de 1988, fez com que o governo federal procurasse transformar a descentralização num jogo de mero repasse de funções, intitulado à época de “operação desmonte” (*Descentralização e coordenação federativa no Brasil: lições dos anos FHC*, disponível na internet, em: www.enap.gov.br).

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

- c) a descentralização pode afetar de maneira negativa a convergência em âmbito regional.⁸⁶

Os centralistas defendem que o gerenciamento a administração da tributação sobre a renda e a gestão dos fundos de previdência pública devam preferencialmente ser alocados na esfera do governo central.

Por outro lado, sustentam que a estabilidade das contas do tesouro nacional pode ser ameaçada em virtude de eventual descontrole do endividamento por parte dos entes subnacionais. Aliás, em relação ao endividamento em nível subnacional, os centralistas argumentam, em linhas gerais, o seguinte:

- a) um importante custo decorrente da descentralização é a competição entre os entes federados em busca de mão-de-obra, oferta de empregos e investimentos, cuja visão não coincide, necessariamente, com os interesses nacionais, principalmente no que diz respeito às metas de estabilização
- b) a monetização da dívida local pode criar pressões inflacionárias e ameaçar a estabilidade dos preços;
- c) a estabilidade monetária impõe que as políticas monetárias e fiscal sejam levadas a efeito apenas pelo governo central;
- d) os políticos dos governos locais podem ser mais corruptos, ou, ao menos, estarem sujeitos a mais situações em que pode haver corrupção;
- e) a qualidade dos quadros burocráticos do governo central tende a ser melhor do que as burocracias locais;
- f) em geral, falta aos governos locais boas práticas para administração do gasto público.

⁸⁶ CHALFUN, Nelson, *Descentralização tributária e fiscal sob a visão econômica do federalismo*, texto disponível na internet em: www.eco.unicamp.br.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

A eficiência da descentralização será tanto maior quanto mais claramente definida forem as regras de restrição orçamentária de cada um dos governos federados. Uma gestão eficiente das finanças públicas requer normas precisas e transparentes. Cada esfera de governo deve conhecer, claramente, as suas competências em matéria de despesa, bem como os seus limites no que tange à possibilidade de financiamento. Infelizmente, nem sempre os governos sunacionais têm condições para observar essas regras, uma vez que o próprio governo central frequentemente introduz volatilidades no sistema, ao substituir as regras por comportamentos casuísticos e pontuais em relação a matérias de ordem financeira, econômica e tributária.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

3.3 GLOBALIZAÇÃO E CRISE DO FEDERALISMO

Para além de todas as questões abordadas, uma teoria sobre o federalismo deverá abordar, ao menos, os seguintes tópicos:

- a) O federalismo não constitui apenas um modelo de organização territorial de poder, na verdade, é uma teoria política federal de justiça, de base consensual e pactual, de forma a articular os três princípios seguintes: liberdade, igualdade e fraternidade (com autonomia).
- b) O federalismo deve se apresentar como alternativa normativa ao Estado nacional, sob a perspectiva mais ampla do federalismo multinacional, como um consenso que almeja a acomodação de várias nações no seio de um mesmo Estado.
- c) O núcleo do federalismo estaria integrado por uma articulação de autogoverno e governo compartilhado, e seu modelo seria uma matriz horizontal de distribuição e interação de poderes, sob uma estrutura policêntrica do poder político, em rede, e não-piramidal.
- d) O federalismo é mais um processo que uma estrutura definitiva e completa. Nesse sentido, deve haver interação entre atores e instituições para se alcançar sucessivos estados de equilíbrio, em processo contínuo e sujeito a renegociações periódicas. Desta feita, o federalismo consiste na federalização de uma comunidade, mediante autonomia e formação conjunta de uma vontade política.
- e) O federalismo aponta para um sistema de governança multinível, baseada nos princípios de subsidiariedade e proporcionalidade, bem como reconhecimento e autonomia constitucionalmente garantidos, que salvaguardem os diferentes espaços de autogoverno.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

- f) A teoria normativa do federalismo transcende ao marco teórico do liberalismo igualitário, inscrevendo-se no modelo de democracia republicana, que envolve o conceito de cidadania, mediante das dimensões da representação, participação, deliberação e inclusão.

4.0 A RESPONSABILIDADE FISCAL

6.1 ANTECEDENTES HISTÓRICOS

Falar em transparência na gestão das finanças públicas implica falar na evolução do trato dos dinheiros públicos, uma vez que uma coisa encontra-se estreitamente associada à outra.

Desde os primórdios da civilização existe a preocupação com os gastos públicos: afinal os recursos são finitos, não obstante ter levado um longo tempo para que certos governantes se convencessem da esgotabilidade dos recursos públicos. Não são raros os exemplos históricos de dirigentes que praticamente quebravam seus Estados, sem se dar conta de que a fonte de recursos já havia se exaurido.

A regra sempre foi a total irresponsabilidade do governante, não obstante as vozes mais lúcidas que sempre se levantavam contra a esbórnica e a gestão temerária, como a de Marco Túlio, na Roma antiga, que já advertia que os orçamentos deveriam ser equilibrados.

Conquanto a idéia de controle dos gastos públicos tenha estado presente, mesmo que de forma tímida, ao longo dos séculos, o caminho da racionalização e da juridicização das finanças públicas pode ser esquematizado em quatro fases distintas denominadas, para efeitos didáticos, de regaliana, liberal, intervencionista e democrática (responsável), segundo a lição do Prof. DIOGO DE FIGUEIREDO⁸⁷.

A fase regaliana⁸⁸ inicia-se na Inglaterra, em 1215, ano em que os barões submeteram o Rei João Sem Terra, obrigando-o a firmar a Carta Magna, que

⁸⁷ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo, *Considerações sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal*, p.12-19

⁸⁸ A expressão *regaliana* equivale a *real*, ligado ao Rei.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

estabelecia, entre outras condições de tributação, a de não decretar impostos sem a devida autorização do Grande Conselho do Reino.

A princípio houve uma restrição dos poderes reais, que até então não encontrava limites para os assuntos ligados às finanças públicas. Porém, ao Rei era atribuído o direito de lançar tributos sobre o reino, para criação de um exército real permanente. De qualquer forma, estava criado também o primeiro marco de Direito Público moderno, ao se instituir o embrião dos Parlamntos: a Câmara dos Lordes, na qual se sentavam os barões, altos prelados da Igreja e outros nobres. Pouco tempo depois, seria formado outro Conselho, agora agregando os membros da burguesia: a Câmara dos Comuns.

Inaugurava-se assim a longa fase regaliana para as finanças públicas, em que as mudanças viriam a ocorrer de forma muito tímida e lenta, no tocante à obtenção de receitas pela via impositiva, e muito mais lenta ainda no que concernia ao controle da despesa.

Essa fase durou até 1688, ano da Revolução Gloriosa na Inglaterra, que trouxe mudanças, consubstanciadas no *Bill of Rights*, imposto ao Rei pelo movimento vitorioso. Agora, para lançar impostos (receitas), já não era mais suficiente somente o consentimento do Parlamento, seria necessário a produção de um demonstrativo, indicativo de como seriam gastos os recursos (despesas). Assim se iniciava a chamada fase liberal das finanças públicas.

Dessa época vem a origem da palavra *budget*⁸⁹, uma pequena sacola de couro vermelho, estampada com as armas do coroa britânica, dentro qual era enviada ao Parlamento um documento descritivo das receitas e despesas, originando aquilo que hoje se conhece por orçamento.

Entretanto, somente com o advento da Revolução Francesa é que estariam lançadas as bases e os princípios das finanças públicas liberais.

⁸⁹ Orçamento, em inglês.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

No Antigo Regime, o patrimônio pessoal do Rei se confundia com o do Estado, afinal, vigiam as máximas "*L'État c'est moi*" e "*Le roi ne peut mal faire*". Assim, o conceito do interesse do Estado estava subordinado ao do interesse do Rei.

A premissa era que o Rei não poderia errar, e muito menos ser responsabilizado, já que sua atuação seria sempre ideal e no interesse dos súditos. Esses efeitos estendiam-se às contas públicas, sobre as quais não havia controle e nem a possibilidade de eventual responsabilização.

A Revolução Francesa resultou na edição de normas de direito administrativo, positivando o comportamento do governante pela fixação do princípio da legalidade e disciplinando a atuação do governo.

Não se pode perder de vista que, à época, o que se entendia por serviço público resumia-se basicamente nas atividades de defesa interna e externa do Estado e na arrecadação de impostos. Não se cogitava de educação, saúde e segurança pública, entendidas como atividades do Estado em prol dos cidadãos. Essas foram conquistas lentas e graduais, que surgiram após a Revolução Francesa.

Com o passar do tempo, o Estado passou a adotar a célebre máxima *laissez faire, laissez passer*, que estigmatizou o período liberal. Conforme EGON BOCKMANN MOREIRA,⁹⁰ "a administração não intervinha positivamente em favor do cidadão; ausentava-se da esfera privada, somente nela incidindo por ocasião do exercício do 'poder de polícia', a fim de fiscalizar a atividade exercida pelos então 'administrados'. Daí a íntima relação entre os conceitos de Estado Liberal e Estado de Polícia".

Sob essa perspectiva, pode-se vislumbrar os entraves e dificuldades para a transição de um regime de responsabilização do Estado por danos causados ao

⁹⁰MOREIRA, Egon Bockmann, *O Princípio da Transparência e a Responsabilidade Fiscal*, p.132-133, in Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal, coord. Valdir de Oliveira Rocha.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

patrimônio público, uma vez que remanesce subjacente a velha idéia da irresponsabilidade do Rei.

Com o advento da Revolução Industrial esse panorama começou a mudar, já que devido aos altos investimentos, fazia-se necessária uma forte intervenção do Fisco, em busca de novas receitas. Em contrapartida, passou-se a oferecer à população serviços e novidades tecnológicas decorrentes da Revolução Industrial, tais como transporte público, abastecimento de água e eletricidade, serviços postais, etc.

Essa intervenção do Estado sofreu considerável aumento no período de escassez, que se seguiu à Primeira Guerra Mundial, agora sob inspiração keynesiana, que veio inaugurar a fase intervencionista das finanças públicas.

Segundo o prof. DIOGO FIGUEIREDO⁹¹, "as finanças públicas nessa fase intervencionista passam a apresentar novas características, que não são apenas completamente distintas, como até opostas às clássicas, tais como:

- i) o considerável crescimento dos orçamentos;
- ii) O desatrelamento dos impostos às atividades essenciais do Estado, passando a servir a propósitos econômicos e sociais;
- iii) o surgimento de outras fontes de recursos para o Estado; e
- iv) a perda do comando político dos Parlamentos, que passa aos Executivos, que começam a gastar e a assumir dívidas sob a mera invocação de razões de Estado, tudo com responsabilidade muito reduzida, quando não apenas vaga e formal.

O processo de jurisdicização advindo da fase liberal esmorecia-se com a hipertrofia do Estado ante os Executivos hegemônicos e avessos ao controle, para não falar na disseminada maioria de regimes autocráticos, ditatoriais, ou pseudo-democráticos, para os quais impor maiores controles sobre os atos da administração pública estava fora de qualquer cogitação, de modo que, tanto

⁹¹ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo, *op. cit.* p. 15-17.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

quanto ocorria com o processo político em geral, haveria de se esperar melhores dias, com a recuperação dos princípios perdidos e o do orçamento como instrumento da democracia".

Dessa forma, atravessaram-se os períodos das duas Grandes Guerras Mundiais, sob a inspiração do conceito de guerra total, que justificava a mobilização de todos os recursos do Estado em prol do esforço de guerra, provocando uma forte intervenção do Estado. Assim, enfraqueciam-se os princípios que sustentavam a lenta evolução das finanças públicas e dos orçamentos.

O Estado havia se auto-atribuído o dever permanente de gerar benefícios sociais, porém essas demandas aumentavam rapidamente e a contrapartida da arrecadação não acompanhava esse aumento.

Estavam configuradas assim as premissas para o surgimento dos déficits fiscais e desequilíbrios orçamentários, oriundos da desproporção entre os recursos públicos arrecadados e os desembolsos necessários para fazer frente às obrigações estatais.

Com tempo, o descontrole fiscal passou a ser regra, logicamente que não só devido a problemas orçamentários, já que não se pode desprezar a incidência de outros fatores, tais como desvios e corrupção, aumento das taxas de juros dos empréstimos internacionais, a dimensão hipertrofiada do Estado, etc.

Note-se que a intertemporalidade do Antigo Regime remanesceu como em entrave, consubstanciado no hábito de o Estado comportar-se unilateralmente perante os cidadãos, o que impossibilitava a existência de qualquer controle das contas públicas. No Brasil, esse panorama permaneceu, mesmo com advento da Constituição de 1988, que trouxe novos ventos de democracia.

Conforme aponta EGON BOCKMANN⁹², "tudo isso acentuou a ausência de responsabilidade no manejo de recursos públicos: não havia metas claras a

⁹² MOREIRA, Egon Bockmann. *op. cit.*, p.138.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

serem atingidas; em sua maioria, os projetos eram puramente demagógicos; a ausência de disponibilidade financeira para dar cumprimento aos gastos; a desmesurada busca de recursos; os empréstimos de instituições públicas e privadas; o fenômeno do 'mercado dos precatórios'; o descontrole das operações ARO, etc. – tudo isso contribuiu imensamente para a irresponsabilidade fiscal".

A irresponsabilidade podia ser vista sob duas perspectivas: a falta de critério para os gastos, aliada à inadequação orçamentária, e, principalmente, pela inexistência de sanções destinadas aos administradores públicos para praticavam condutas delitivas na gestão das finanças públicas.

No Brasil, o caminho encontrado para esse estado de coisas, foi a adoção do Estado neoliberal, em que o Estado passa de provedor a regulador. A partir desse novo enfoque, a Administração afasta-se da posição de outorga de benefícios aos cidadãos, sem, contudo, suprimir-lhes o direito, mas transfere a missão à iniciativa privada, através de privatização de vastos setores, que anteriormente estavam sob a execução do Estado.

Com a edição da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, inaugura-se no Brasil a fase das finanças públicas responsáveis, já que, conferindo um caráter jurídico próprio à responsabilidade fiscal, a LRF gerou nova perspectiva de compreensão da atividade administrativa do Estado.

A ênfase agora se volta para a administração fiscal pautada nos critérios de prudência, responsabilidade e responsividade. A moralidade e a eficiência administrativa passam de vagas expressões a requisitos positivados, que devem nortear o gestor do gasto público e a própria sociedade.

4.2 A EVOLUÇÃO DO COMPORTAMENTO FISCAL DOS ESTADOS

O modelo tributário concebido pela reforma de 1967 funcionou de forma razoável até o início da década de 1980. A Reforma Tributária de 1967 introduziu as seguintes inovações:

- a) a adoção de um imposto de valor agregado, não-cumulativo, de competência estadual, o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias (ICM), em substituição ao antigo Imposto sobre Vendas a Varejo (IVV), que era multifásico e cumulativo;
- b) a inclusão dos serviços na base de tributação dos municípios;
- c) reforço das bases impositivas da União na tributação da renda, dos transportes, da energia e das comunicações; e
- d) aumento das transferências constitucionais da União para os Estados e Municípios.

Segundo SIMONASSI e CÂNDIDO⁹³, as medidas introduzidas pela reforma de 1967 tinham como pressuposto atender a um tripé de objetivos que tentavam equilibrar autonomia e cooperação intergovernamental no âmbito da Federação brasileira. O primeiro objetivo era a compensação dos Estados e Municípios, cuja base de arrecadação tributária era insuficiente para prover os recursos necessários. O segundo era criar um ambiente de cooperação intergovernamental dentro de uma política nacional de desenvolvimento econômico. O terceiro objetivo concentrava-se na redução das desigualdades regionais, por meio do apoio dos investimentos em regiões carentes do Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

⁹³ SIMONASSI, Andrei G., CÂNDIDO JR, José O., *Desempenho Fiscal e os Impactos sobre as Responsabilidades Fiscal e Social nos Estados e Regiões Brasileiras*, Texto para Discussão nº 1323, IPEA, Brasília, jan. 2008.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

Nesse período, a provisão e os investimentos em infraestrutura e a implementação das políticas sociais, nas áreas da educação e da saúde, contavam com o financiamento conjunto da União, dos Estados e dos Municípios. A par disso, o reforço das transferências dos Fundos de Participação dos Estados (FPE) e dos Municípios (FPM) e o aumento dos investimentos privados sustentados pelos incentivos fiscais obtiveram êxito na redução das desigualdades regionais.

Aquele modelo de federalismo beneficiava-se do desenvolvimento econômico brasileiro, baseado na substituição de importações e no reforço do mercado doméstico, o que facilitava o processo de integração nacional pela industrialização e extensão da infraestrutura, nas áreas de energia elétrica, comunicações e estradas de rodagem.

Com o esgotamento do modelo de substituição de importações e o inevitável avanço do processo de globalização dos mercados, seria aconselhável que o sistema tributário sofresse um ajuste, no bojo dos trabalhos da Assembléia Nacional Constituinte, instalada em 1985. Todavia, o processo de redemocratização deflagrou um sentimento nacional que ansiava por mudanças mais drásticas, e não um simples ajuste.

Num processo dominado pelos interesses dos Estados e Municípios, a reforma do sistema tributário nacional acabou se realizando para atender aos reclamos de descentralização das receitas, em favor dos entes subnacionais. Enquanto os entes mais ricos e organizados almejavam pela ampliação das competências tributárias, os Estados e Municípios mais pobres defendiam o aumento das transferências das receitas federais.

Para aumentar o índice de participação dos Estados e Municípios na carga tributária nacional, os constituintes de 1988 aprovaram significativas mudanças no sistema tributário nacional

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

a) na Constituição de 1967 os Fundos de Participação dos Estados (FPE) e dos Municípios (FPM) representavam ao todo 20% do Imposto de Renda (IR) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

b) a partir da Constituição de 1988 esse índice saltou para 44% da arrecadação desses dois impostos, sendo atribuído 21,5% aos Estados, e 22,5% aos Municípios;

c) em 1989, a receita disponível dos Estados representava 19,8% do total da receita disponível do setor público, e já em 1992, em pleno andamento das mudanças constitucionais introduzidas em 1988, essa parcela aumentou para 31%, ao mesmo tempo em que a participação da União descia de 57,3% para 52,2%;

d) houve significativa ampliação da base de competência tributária dos Estados, pela inclusão das operações com energia elétrica, comunicações e combustíveis no campo de incidência do ICMS;

e) e, além disso, os Estados, a após a edição da Lei Complementar 87/1996, passaram a fazer jus a um fundo de ressarcimento, para compensar as eventuais perdas de receitas decorrentes de desoneração do ICMS sobre as exportações.

Nesse aspecto do sistema tributário nacional desenhado a partir da Constituição de 1988, a grande crítica que se faz é que, se por um lado promoveu um amplo processo de descentralização de receitas em favor das esferas subnacionais, por outro, não especificou a repartição dos encargos e das responsabilidades.

O que se viu, então, nos períodos subseqüentes foi um espetáculo de relaxamento orçamentário e de irresponsabilidade fiscal por parte dos Estados e dos Municípios, traduzidos em aumentos descontrolados dos gastos com consumo e com pessoal. É bem verdade que parte desses gastos decorreu da necessidade de se assumir as responsabilidades públicas deixadas em aberto pela

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

Constituição de 1988, que demandavam aumento de gasto com pessoal nos programas de saúde, educação e segurança pública.

O agravamento da crise fiscal dos Estados e Municípios que se seguiu a promulgação da Constituição de 1988, levou a aprovação de vários dispositivos que visavam o disciplinamento dos gastos públicos, principalmente aqueles relacionados com pessoal. Nesse sentido, foram editadas as Leis Complementares 82/1995 e 96/1999, conhecidas como Leis Camata I e II, respectivamente.

Uma das conseqüências da reforma constitucional de 1988 foi a alteração do equilíbrio entre as transferências intergovernamentais de recursos e a partilha de responsabilidades. Com o aumento das transferências e da autonomia tributária dos Estados, foram desarticulados vários projetos de investimentos em infraestrutura, de caráter nacional. Ao mesmo tempo, os incentivos tributários que tinham como base o Imposto de renda foram perdendo importância, assim como algumas ações e financiamentos que tinham como objetivo minimizar o desequilíbrio horizontal (redução das desigualdades regionais).

Em contrapartida, a União, responsável por manter a estabilidade econômica e o controle da inflação no País, como forma de reação ao processo de descentralização, concentrou seus esforços no sentido de impor aos demais entes da Federação uma disciplina fiscal mais rigorosa. Entre as diversas mudanças institucionais que influenciaram o comportamento fiscal dos Estados destacam-se duas leis: a Lei nº 9.496/1997 e a Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

A Lei nº 9.496/1997 tinha como objetivo promover o ajuste fiscal, mediante a assunção e o refinanciamento das dívidas estaduais, por parte da União. Como parte da consolidação do processo de estabilidade da inflação, iniciado com o Plano Real (1994), a União firmou contratos com os Estados, assumindo as suas dívidas, que, doravante, passavam a ser renegociadas em

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

termos mais favoráveis. Esse processo exigiu dos Estados que parte de sua receita corrente líquida⁹⁴ fosse comprometida para o pagamento dos juros, além de ficarem comprometidos com observação de série de metas em relação à dívida financeira, bem como com as despesas com a folha do funcionalismo público, alienação de ativos, entre outros.

A Lei nº 9.496/1997 estabeleceu critérios rígidos para a União promovesse o refinanciamento da dívida pública mobiliária dos Estados e do Distrito Federal. Em julho de 1998, o Senado Federal baixou a Resolução nº 78/1998, que, tendo adotado critérios mais rigorosos, tornou-se um marco na consolidação das condições do endividamento público no Brasil. Dentre as normas veiculadas, destacamos as seguintes:

a) o Banco Central não poderia mais encaminhar ao Senado pedido de autorização para contratação de qualquer operação de crédito (incluída a emissão de títulos da dívida pública), que promovesse resultado primário⁹⁵ negativo;

b) os Estados que desejassem efetuar contratação de operações de crédito, que fossem dependentes de aprovação do Senado, não poderiam conceder qualquer tipo de isenção fiscal relativa ao ICMS;

⁹⁴ A própria LRF, em seu artigo 2º, IV, traz o conceito de Receita corrente líquida: somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos:

a) na União, os valores transferidos aos Estados e Municípios por determinação constitucional ou legal, e as contribuições mencionadas na alínea a do inciso I e no inciso II do art. 195, e no art. 239 da Constituição;

b) nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional;

c) na União, nos Estados e nos Municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da Constituição.

§ 1º Serão computados no cálculo da receita corrente líquida os valores pagos e recebidos em decorrência da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, e do fundo previsto pelo art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 2º Não serão considerados na receita corrente líquida do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e de Roraima os recursos recebidos da União para atendimento das despesas de que trata o inciso V do § 1º do art. 19.

§ 3º A receita corrente líquida será apurada somando-se as receitas arrecadadas no mês em referência e nos onze anteriores, excluídas as duplicidades.

⁹⁵ O resultado primário corresponde à diferença entre as receitas não financeiras e as despesas não financeiras. A análise do resultado primário demonstra o quanto o ente público depende de recursos de terceiros para custear suas despesas.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

c) os governadores e prefeitos ficariam impedidos de promover endividamento por meio do expediente de Antecipação de Receita Orçamentária (ARO) no último exercício do mandato;

d) ficaria prorrogada, até o ano de 2010, a proibição de emissão de títulos públicos, exceto para o refinanciamento do principal, ao mesmo tempo em que os governos subnacionais que tivessem dívida mobiliária refinanciada pela União ficavam proibidos de emitir nos títulos públicos, sob qualquer pretexto;

e) para a maior transparência das operações de crédito, ficava estabelecido que os governos teriam de fazer leilões eletrônicos na contratação de AROs.

Já a Lei Complementar nº 101/2000 (LRF) teve grande impacto sobre o comportamento fiscal dos Estados, ao impor maior rigor na disciplina e na gestão das finanças públicas em todos os níveis de governo. O Senado Federal, por meio da Resolução 78/98 já vinha chamando os governadores e prefeitos à responsabilidade fiscal, mas, a LC nº 101/2000 estabeleceu um conjunto mais amplo de regras, que não só disciplinavam as condições e limites de endividamento, bem como induziu a novos comportamentos no âmbito do planejamento orçamentário, da transparência das contas públicas e da responsabilidade fiscal.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, já em seu artigo 1º, resume as principais diretrizes e objetivos que deverão nortear a gestão fiscal responsável:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

A LRF prevê, no artigo 73, sanções penais aos administradores públicos que descumprirem os seus dispositivos, além de fixar aos Estados o limite de 60% da receita corrente líquida para gastos com pessoal.

Outro marco importante para a gestão fiscal no Brasil ocorreu a partir de 1999, com o compromisso de geração de metas de superávits primários para o setor público consolidado, reforçando-se a tendência de maior responsabilidade fiscal, iniciada a partir de meados dos anos 1990.

Entretanto, paralelamente a esses novos critérios de gestão fiscal responsável, havia, também, a necessidade de se ampliar os gastos com educação, saúde e segurança, bem como em grandes obras de infraestrutura, o que forçou todos os entes federativos a assumirem participação mais ativa nesse processo. A questão é que o sistema de transferência de receitas e competências tributárias introduzido pela Constituição de 1988 não foi acompanhado por uma descentralização de obrigações, a serem assumida pelos entes federativos subnacionais, fortemente favorecidos pela Constituição de 1988.

Assim, segundo o que seria desejável no modelo de federalismo fiscal vigente, esse processo desordenado de transferências de encargos poderia ter ocorrido de forma mais eficaz se houve coordenação e cooperação intergovenamental, para garantir uma alocação de recursos mais eficientes.

De qualquer forma, segundo SIMONASSI e CÂNDIDO JR⁹⁶, em 1995, considerando o setor público consolidado, os estados foram responsáveis por 47% do total dos gastos em educação, 25% em saúde e saneamento e 28% da formação bruta de capital fixo. Em 2004, essas proporções aumentaram para 50% em educação, 39,5% em saúde e saneamento e, em 2003, a participação na formação bruta de capital fixo cresceu para 41% do total dos dispêndios do setor público consolidado.

⁹⁶ SIMONASSI, Andrei G., CÂNDIDO JR., José O., op. cit., p. 11.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

O mais recentes movimentos de descentralização de gastos públicos resultaram em favor do Fundo de Valorização e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e Valorização do Magistério (Fundef)⁹⁷, e no aperfeiçoamento do Sistema Único de Saúde (SUS). No primeiro caso, o Fundef tinha como objetivo a manutenção de um patamar mínimo de gastos com o ensino fundamental, e, no segundo caso, a União pretendia incentivar a municipalização do sistema de público de saúde, ao mesmo tempo em que tentaria reduzir as disparidades de gastos per capita entre as diversas unidades da Federação. Ressalve-se, por oportuno, que a União ainda não conseguiu o mesmo intento na sensível área de segurança pública.

Quanto aos investimentos em infraestrutura, a rápida redução dos dispêndios do governo federal foi compensada, ainda que parcialmente, pelo aumento da participação das esferas subnacionais. A consequência disso é que os gastos em infraestrutura podem afetar a relação gastos com pessoal/receita corrente líquida de duas formas: primeiro, as alocação de recursos que não são intensivas em mão-de-obra tendem a reduzir em média os gastos com pessoal, caso se compare com outras despesas alternativas; e, segundo, os dispêndios em

⁹⁷ O Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (FUNDEF) foi instituído pela EC nº 14, de 12 de setembro de 1996, e regulamentado pela Lei nº 9.424, de 24 de dezembro do mesmo ano, e pelo Decreto nº 2.264, de 27 de junho de 1997 foi implantado em 1º de janeiro de 1998. Trouxe como inovação a mudança da estrutura de financiamento do ensino fundamental no País, pela subvinculação de uma parcela dos recursos destinados a esse nível de ensino. O FUNDEF é um fundo instituído em cada Estado da Federação e no Distrito Federal, cujos recursos devem ser aplicados exclusivamente na manutenção e desenvolvimento do ensino fundamental público e na valorização do magistério. Em cada Estado o FUNDEF é composto por recursos do próprio Estado e de seus Municípios, sendo constituído por 15% do: Fundo de Participação do Estado (FPE); a) Fundo de Participação dos Municípios (FPM); b) Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS); c) Recursos relativos à desoneração de exportações, de que trata a Lei Complementar nº 87/96; d) Imposto sobre Produtos Industrializados, proporcional às exportações (IPI-exp.). Os recursos do FUNDEF constituídos na forma acima são redistribuídos, automaticamente, ao Estado e seus Municípios proporcionalmente ao número de matrículas no ensino fundamental das respectivas redes de ensino, constantes do Censo MEC do ano anterior.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

infra-estrutura podem afetar o crescimento econômico e, por consequência, a arrecadação tributária do governo. O fato é que o aumento da proporção dos dispêndios com infraestrutura tende a reduzir a relação pessoal/receita corrente líquida e, nesse sentido, contribuir para o aumento do nível de responsabilidade fiscal.

Em relação aos determinantes políticos do comportamento fiscal dos Estados, SIMONASSI e CÂNDIDO JÚNIOR⁹⁸ apontam duas correntes que prevêm resultados distintos para o comportamento dos políticos durante as eleições: a dos ciclos políticos oportunistas (Modelo de Nordhaus)⁹⁹ e a do controle político.

A primeira corrente, a dos ciclos políticos oportunistas, tem como argumento central a idéia que os eleitores seriam agentes que observam o mundo por meio de expectativas adaptativas, ao passo que os políticos seriam considerados agentes que objetivam maximizar os seus votos.

O modelo de Nordhaus, mencionado acima, considera que os eleitores agem movidos por expectativas adaptativas, ou seja, cometem erros sistemáticos. Esse modelo tem sido contestado por diversos autores como ROGOFF¹⁰⁰, que, ao contrário, prefere pressupor expectativas racionais, de tal forma que os eleitores entenderiam perfeitamente o sistema político-econômico e não cometeriam erros sistemáticos. Ao considerar a hipótese das expectativas racionais, pressupõe-se que os eleitores não são ingênuos, sendo capazes de aprender, ao presenciar apenas um ciclo político-econômico, a não mais cometer erros sistemáticos. Sendo racionais, eles saberiam que políticas expansionistas no período pré-

⁹⁸ SIMONASSI, Andrei G., CÂNDIDO JR., José O., op. cit., p. 12-13.

⁹⁹ Em 1975, foi publicado o trabalho clássico de William Nordhaus (*The Political Business Cycle*) que, baseado na relativa estabilidade da economia nos países industrializados e com democracias consolidadas, mostrou que, ao longo de cada período de governo, os políticos agem de forma oportunista com o único objetivo de maximizar votos.

¹⁰⁰ Cf. ROGOFF, K., *Equilibrium Political Budget Cycles*, American Economic Review, v. 80, p. 21-26, 1990.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

eleitoral serão seguidas por medidas contracionistas após as eleições. Desta forma, os eleitores podem punir o governante oportunista ao invés de o reeleger.

O fato é que, nos anos pré-eleitorais, os governantes tendem a praticar políticas fiscais e monetárias expansionistas, como o objetivo de vencer as eleições.

Como os eleitores não têm informações suficientes para aferir a competência dos políticos, uma das formas encontradas pelos políticos para sinalizar a sua competência é o anúncio da redução de impostos e o aumento dos gastos no período que antecede as eleições. Dessa forma, eles acreditam que poderiam demonstrar que seriam capazes de produzir um ciclo econômico favorável na economia e, ainda, oferecer uma maior quantidade de bens e serviços públicos. As propostas dos políticos, se confirmadas, resultariam na diminuição do nível de responsabilidade fiscal, tanto nos períodos pré quanto pós-eleitorais.

A segunda corrente, a do controle político, sugere que as eleições constituem a forma de controle encontrada pelo eleitorado para punir os políticos incompetentes. Essa teoria relaciona-se, em sua base, com o modelo econômico denominado de agente-principal¹⁰¹. Os agentes seriam os políticos e o principal os eleitores. Dada a assimetria de informação em relação ao verdadeiro caráter do político, esses utilizam as eleições como forma de controle político, de tal forma que, aqueles que desejarem vencer as eleições precisarão manter um comportamento mais próximo ao do interesse público.

Veja-se o caso da reeleição, que permite que os ocupantes dos cargos executivos (Presidente da República, Governadores e Prefeitos) candidatem-se a

¹⁰¹ O modelo básico da teoria considera a existência de dois atores, denominados de principal e agente. Ambos se relacionam por meio das transações de mercado. O principal é um ator cujo retorno depende da ação de um agente ou de uma informação que é propriedade exclusiva deste. Essa relação introduz dois problemas sobre como devem se organizar as firmas e sua relação com o mercado afetando, inclusive, os padrões de investimento e de determinação dos níveis de emprego de recursos. Trata-se do risco moral (que consubstancia o uso de informações privilegiadas) e da seleção adversa (conceito que lida com o problema da assimetria de informação).

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

mais um mandato. Mas, para obter sucesso na reeleição, muitos políticos internalizam em suas decisões de políticas públicas os benefícios e custos dessas decisões sobre as preferências dos eleitores. Pela teoria dos ciclos políticos oportunistas, a reeleição tenderia a diminuir ainda mais o nível de responsabilidade fiscal. No entanto, a teoria do controle político considera ser a reeleição um mecanismo de controle político e avaliação do mandato do governante.

A idéia subjacente de teoria do controle político é que, se não houvesse a reeleição, o político ocupante do mandato poderia ser mais oportunista porque ele mesmo não concorreria a mais um mandato. Já, com a reeleição, ele precisaria mostrar, ou, pelo menos, sinalizar, durante todo o seu mandato, que não estaria agindo de forma oportunista. Segundo a teoria do controle político, a reeleição, então, tenderia a aumentar o nível de responsabilidade fiscal, principalmente no primeiro mandato.

É óbvio que se trata de teorias que, obviamente, funcionam bem em modelos teóricos, e que no caso brasileiro, as disparidades econômicas nas diversas regiões do país podem resultar em práticas clientelistas, principalmente nas áreas dos Estados mais pobres, onde os gastos públicos podem ter trajetórias as mais diversas.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

4.3 CONSIDERAÇÕES SOBRE A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Submeter os governantes a regras estritas no tocante à questão dos gastos públicos nunca foi tarefa fácil. Ao longo dos séculos, o orçamento tem sido visto mais pela perspectiva da possibilidade do gasto do que pela contrapartida da responsabilidade, de tal sorte que os governantes, historicamente, ocupam-se muito mais com a alocação dos recursos, atribuindo menor importância à sua origem e dificuldade na obtenção.

Disciplinando os arts. 163 e 169 da Constituição Federal, a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, veio a pôr termo a esse estado de coisas. E mais: com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, o gestor de recursos públicos viu-se confrontado com um elemento novo, qual seja, a responsabilização e conseqüente punição por ato antijurídico.

Segundo a regra emanada pelo princípio medieval "The King can do no wrong", a nossa tradição deixava ao inteiro talante do administrador a condução dos recursos públicos, com pouca ou nenhuma participação popular nas decisões. Assim, era bastante comum que fossem erguidas obras completamente dissociadas do interesse público, para atender outros fins, em geral escusos. Afinal, o governante não estava obrigado à prévia consulta dos interesses populares.

Não menos freqüentes eram as obras de final de mandato, iniciadas sem que houvesse a previsão de recursos suficientes para a conclusão no mandato seguinte. Assim, o governante sinalizava à população que havia sido empreendedor e realizador, mas, seu sucessor, que havia parado as obras - por falta de recursos -, não tinha a mesma disposição. E, para coibir a prática dessa e

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

de outras irregularidades, não havia nenhuma previsão legal de responsabilização e possível punição.

Casos de abusos de operações de antecipação de receita orçamentária, ao lado dos famosos "restos a pagar", inviabilizavam diversas administrações, que passavam todo o mandato apenas renegociando dívidas, completamente imobilizadas por compromissos exagerados, firmados na administração anterior. Além de tudo, esses administradores, por falta de recursos, ficavam prejudicados perante parte da população, que demandava a realização de obras necessárias e urgentes.

Enfim, vigorava o sistema do endividamento sem responsabilidade. É nesse estado de coisas que a Lei Complementar 101/2000 veio impor regras. E não só as regras contábeis e financeiras; a Lei de Responsabilidade Fiscal impõe a transparência em todos os atos que envolvam a administração e gestão de recursos públicos.

Aliás, toda a administração pública está adstrita à publicidade de seus atos, segundo a regra do art. 37 da Constituição Federal.

Assim, com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, foi reforçada a obrigação da transparência na gestão da coisa pública, de forma que não mais serão admitidas as decisões solitárias, sem a devida motivação, e sem que sejam submetidas ao crivo dos órgãos próprios, que poderão responsabilizar o administrador por suas faltas.

A estrutura lógica da Lei assenta-se nas seguintes regras básicas: 1º) o gasto público deve guardar relação com a receita arrecada (afinal, não se pode gastar mais do que se arrecada, não se perdendo de vista que o povo é quem paga as contas); 2º) é dever do governante arrecadar os tributos previstos em lei (veja-se que a Constituição Federal apenas reparte as competências tributárias, impondo os limites. A instituição dos tributos dar-se-á por meio de lei aprovada pelo Legislativo); 3º) os orçamentos públicos devem ter como meta o interesse

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

público; 4º) a administração dos governos deve pautar-se dentro de critérios de transparência.

Como se vê, a transparência permeia e informa inteiramente a aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal.

A professora Misabel Abreu Machado Derzi, em estudo sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal¹⁰², contrariando várias opiniões, assegura a essa lei não tem como finalidade última o combate à corrupção. Para ela, ainda que a lei possa servir de obstáculo a dificultar essas práticas delituosas, seu objetivo é “ser um complexo de normas ótimas de gestão e administração, para reduzir as aplicações em gastos com pessoal, assegurar o aumento da receita, limitar o endividamento (especialmente dos Estados e Municípios)”. A Lei de Responsabilidade Fiscal seria, enfim, um instrumento para a efetivação do tão almejado “equilíbrio orçamentário”.

A partir da edição da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 25/05/2000), todos os eventos que podem comprometer o equilíbrio das contas públicas passam a ser estritamente controlados, ou deveria ser. E esses dispositivos alcançam tanto a União, quanto os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, abrangendo os Poderes Executivo, Legislativo, Judiciário, além do Ministério Público. Sujeitam-se ao controle da LRF as entidades da administração indireta, autarquias, fundações públicas e empresas estatais.

Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal os entes da Federação deverão estar preparados para administrar as finanças públicas com planejamento e mediante controles eficientes sobre as receitas e despesas públicas.

Em linhas gerais, a Lei de Responsabilidade Fiscal pode ser examinada sob a perspectiva de 4 (quatro) grandes blocos:

¹⁰² DERZI, Misabel A. M. *Comentários sobre os art.s 40 a 77*, in MARTINS, Ives Gandra da S., NASCIMENTO, Carlos Valder (orgs.). *Comentário à Lei de Responsabilidade Fiscal*, p. 261-349.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

1º) o primeiro, composto pelos artigos 1º a 28, introduz conceitos que tratam da questão do planejamento, sob os seguintes temas:

a) a definição do conceito de Receita Líquida Corrente, que vem a ser a base de cálculo de todos os limites fixados;

b) a regulamentação dada à Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), mediante a definição precisa dos requisitos que devem compor esse instrumento;

c) o Anexo de Metas, parte integrante da LDO, onde serão fixadas as metas anuais relativas às receitas e despesas, ao resultado primário e nominal e ao montante da dívida pública, tanto para o exercício a que se referirem quanto para os dois subseqüentes;

d) o Anexo de Fiscos Fiscais, parte integrante da LDO onde deverão ser avaliados os passivos contingenciais e outros riscos capazes de afetar as contas públicas;

f) a necessidade de todos os entes de Federação instituírem os tributos previstos na sua competência, bem como promover sua arrecadação efetiva;

g) a necessidade de o Poder Executivo disponibilizar os estudos e as estimativas das receitas para o exercício subseqüente, dentro do prazo de trinta dias antes do envio do projeto de Lei Orçamentária Anual;

h) o estabelecimento de metas bimestrais de arrecadação, no prazo de trinta dias após a publicação da Lei Orçamentária Anual;

i) renúncia de receitas: previsão demonstrada na Lei Orçamentária Anual, que deverá indicar as medidas que serão aplicadas para compensação das perdas decorrentes da renúncia;

j) o controle da expansão das despesas, tanto as novas quanto a ampliação das já existentes;

k) as restrições a serem aplicadas ao aumento dos gastos com pessoal, mediante a fixação de limites máximos para todos os entes da Federação.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

2º) O segundo bloco – composto pelos artigos 29 a 42, tem como objeto a Dívida e Endividamento Públicos, para os quais são fixados os limites, as vedações, as garantias e contragarantias. Os tópicos centrais desse bloco são:

a) a classificação, como dívida fundada, de todas as operações de crédito de prazo inferior a doze meses, cujas receitas integrem a Lei Orçamentária Anual (LOA);

b) a previsão de fixação dos limites globais da dívida consolidada dos três níveis de governo¹⁰³;

c) o controle da dívida pública, por meio de acompanhamento e avaliação sistemática a ser executado pelo poder ou pelo titular do órgão;

d) a fixação dos critérios a serem adotados pelos entes da Federação para promover a recondução da dívida pública aos limites admissíveis;

e) as normas de co-responsabilidade para as instituições financeiras na contratação de operações de crédito por parte dos entes federativos, que, por sua vez, deverão exigir a comprovação de que as condições e limites admissíveis estão sendo observados, sob pena de ser declarada a nulidade da operação;

f) a exigência do ente da Federação apresentar parecer de seus órgãos técnicos e jurídicos, antes de cada contratação de uma operação de crédito, com a finalidade de demonstrar a relação custo-benefício e o interesse econômico e social da operação pretendida;

g) vedação de o Banco Central emitir títulos da dívida pública, a partir de 2 (dois) anos da data da publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal;

h) a proibição da rolagem da dívida dos Estados e Municípios com a União, a partir da edição da LRF;

¹⁰³ No texto da Lei de Responsabilidade Fiscal fixou-se o prazo de noventa dias, contados da data de sua publicação, para que o presidente da República submetesse ao Senado Federal uma proposta para estabelecer os limites globais e as condições para a realização de operações de crédito pelos entes da administração direta e indireta, bem como os limites globais e condições para o montante da dívida mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. A proposta encaminhada deu origem à Resolução nº 40, expedida pelo Senado Federal em 21/12/2001.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

i) a proibição da realização de operações de crédito entre instituições financeiras estatais e o ente da Federação que a controle¹⁰⁴;

j) a fixação de novos prazos e condições para a realização e quitação de operações de crédito pelo expediente da antecipação de receita orçamentária (ARO);

k) as novas vedações impostas às operações do Banco Central com os entes da Federação;

l) a proibição de o titular de poder ou órgão, nos últimos 8 (oito) meses de seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro desse mesmo período, a não ser que existam recursos disponíveis em caixa, suficientes para suportar a obrigação.

3º) O terceiro bloco, composto pelos artigos 43 a 47, aborda matéria da Gestão Patrimonial, fixando normas aplicáveis às disponibilidades de caixa dos entes da Federação, incluindo aquelas relativas aos regimes de previdência social, geral e o próprio dos servidores públicos, bem como à preservação do patrimônio público e as questões relativas às empresas controladas pelo setor público. Nesse sentido, as principais medidas introduzidas são:

a) as vedações de aplicação das disponibilidades de caixa vinculadas à previdência social em títulos da dívida pública estadual e municipal, bem como em ações e outros papéis relativos às empresas controladas pelo ente da Federação;

¹⁰⁴ A Assembléia Legislativa do Estado de São Paulo aprovou, recentemente, projeto de lei enviado pelo Governador do Estado para permitir que o Poder Executivo possa ceder, a título oneroso, os direitos creditórios originários de créditos tributário e não-tributários, objeto de parcelamentos administrativos e judiciais. Esses créditos serão cedidos em favor de uma entidade financeira controlada pelo próprio Estado, e servirão de lastro para a emissão de títulos mobiliários, com vistas ao levantamento de recursos, a título de antecipação de receita de tributos. Assim, pode-se antever que a Lei paulista nº 13.723, de 29/09/2009 ofende frontalmente o dispositivo do artigo 36 da Lei de Responsabilidade Fiscal: “É proibida a operação de crédito entre uma instituição financeira estatal e o ente da Federação que a controle, na qualidade de beneficiário do empréstimo”.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

b) a vedação de aplicações, em despesas correntes, de receita de capital proveniente da alienação de bens do patrimônio público;

c) a vedação da inclusão de novos projetos na Lei Orçamentária Anual sem que sejam adequadamente atendidos os que se encontram em andamento e ainda contempladas as despesas de conservação do patrimônio público.

4º) O quarto bloco, composto pelos artigos 48 a 73, tem como objeto a Transparência, o Controle e a Fiscalização, além das disposições finais e transitórias. O enfoque desse bloco diz respeito à transparência da gestão fiscal, à escrituração e consolidação das contas, aos relatórios a serem elaborados e apresentados aos órgãos competentes. As principais medidas introduzidas são:

a) a obrigação de se incentivar a participação popular, como forma de transparência da gestão fiscal, durante os procedimentos de elaboração e discussão dos planos, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual;

b) a exigência de os entes da Federação apresentarem, a cada dois meses, o Relatório Resumido da Execução Orçamentária, e, cada quatro meses, o Relatório da Gestão Fiscal;

c) a inclusão, na Prestação de Contas do Poder Executivo, as contas dos Presidentes dos Poderes Legislativo e Judiciário, bem como das do chefe do Ministério Público;

d) a fixação de prazos para que os Tribunais de Contas emitam parecer prévio.

As Disposições Finais e Transitórias contêm dispositivos que, embora de aplicação temporária, destacam-se por sua importância, no conjunto da LRF. Os dispositivos mais relevantes são:

a) o tratamento diferenciado dado aos municípios com população inferior a 50.000 habitantes, aos quais foi facultado verificar semestralmente o montante

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

das despesas com pessoal e com o endividamento público. A exigência da elaboração dos Anexos de Metas e de Riscos Fiscais foi postergada para 2005;

b) a obrigação de a União prestar assistência técnica e financeira aos municípios, com vistas a facilitar o cumprimento das normas fixadas pela Lei de Responsabilidade Fiscal;

c) a obrigação de ser criado o Conselho de Gestão Fiscal, o que, não obstante as diversas iniciativas, ainda não ocorreu;

d) os entes da Federação que, no exercício anterior ao da publicação da LRF, isto é, em 1999, estivessem com gastos com pessoal superiores aos limites doravante estabelecidos, deveriam enquadrar-se nos limites definidos nos próximos dois exercícios, à razão de 50% ao ano;

e) os parâmetros para a expansão dos gastos com pessoal para os entes que, mesmo quando da aprovação da LRF, já se enquadravam nos limites fixados; e

f) os limites para a expansão dos gastos com serviços de terceiros.

4.4 RESPONSABILIDADE FISCAL E TRANSPARÊNCIA

O princípio da transparência é um princípio constitucional implícito, eis que decorrente do princípio da publicidade inserto no art. 37 da Constituição Federal. O dever da transparência vincula todos: a administração pública, a sociedade e organizações não-governamentais.

Segundo o Prof. DIOGO FIGUEIREDO¹⁰⁵, tanto o Estado quanto a sociedade não podem se escusar do dever de prever e de prover com relação a riscos financeiros que lhes sejam respectivamente imputáveis, impondo-se, portanto o princípio da transparência tanto em relação à atividade financeira do Estado, para afastar os riscos que são de sua responsabilidade, como a corrupção e má gestão da coisa pública, quanto no que toca à atividade financeira dos particulares, enquanto contribuintes, para afastar os riscos fiscais que lhes podem ser atribuídos, como a elisão fiscal abusiva, o abuso do sigilo bancário e a corrupção ativa.

O princípio da transparência fiscal, conjugado com o da participação, reproduz-se amplamente em inúmeros institutos participativos da sociedade nos processos de gestão orçamentária e financeira, tais como audiências públicas, disposições de meios eletrônicos de acesso público, consultas jurídicas, entre outros.

No que tange à transparência, a Lei de Responsabilidade Fiscal impõe às administrações a adoção das seguintes providências:

- 1) divulgação anual das contas: os Municípios devem consolidar as suas contas e enviá-las à União e aos Estados até 30 de abril; os Estados têm prazo até 31 de maio para enviar as suas contas para a União e esta tem

¹⁰⁵ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *op. cit.*, p.64-65.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

prazo até 30 de junho para divulgar as contas consolidadas de todos os entes da Federação;

- 2) emissão de Relatório Resumido de Execução Orçamentária, bimestralmente, indicando a apuração da RCL (Receita Corrente Líquida), receitas e despesas previdenciárias, restos a pagar, projeções atuariais, variação patrimonial, dentre outros;
- 3) emissão de Relatório de Gestão Fiscal, quadrimestral, contendo quadro comparativo da execução com os limites de pessoal, de dívida, operações de crédito, antecipação de receita orçamentária e garantias, demonstrativos de disponibilidade de caixa e de restos a pagar;
- 4) estímulo ao Controle Social, por meio da disponibilização, em meio eletrônico, de relatórios e documentos afins, participação popular na elaboração dos orçamentos, audiência pública para a avaliação do cumprimento das metas fiscais pelo Poder Executivo e divulgação, em meio eletrônico, pelo Ministério da Fazenda, dos entes que ultrapassaram o limite para a dívida.

Derivada que é do princípio constitucional da publicidade, a transparência não deve contemplar uma postura estática da Administração. Ao contrário, prevê o dever de assumir uma conduta ativa e ética, no sentido de, espontaneamente, dar publicidade e visibilidade a todos os atos da atividade administrativa do Estado.

Assim, deve ser conhecida toda ação administrativo-fiscal, tais como a execução orçamentária (programação financeira e cronograma de desembolsos), receita pública (previsão, arrecadação e eventual renúncia); despesas públicas (geração e execução); dívidas públicas (geração e limites); operações financeiras; transferências mediante convênios de colaboração, auxílio ou assistência financeira (as chamadas transferências voluntárias); a gestão patrimonial (patrimônio e caixa) etc.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

Segundo EGON BOCKMANN MOREIRA¹⁰⁶, "o princípio da publicidade é da essência de um Estado Democrático de Direito, inerente ao exercício da função administrativa. A atividade do agente público deve sempre ser realizada no interesse da coletividade, cumprindo determinações legais previamente fixadas. A consequência é óbvia: não existem assuntos internos ou reservados à intimidade da Administração. A regra é da ampla transparência, clara e franca, de todos os aspectos da conduta administrativa estatal".

Não se pode perder de vista o princípio da moralidade, também constitucional, que vincula toda ação do agente público. Ao agente público não basta agir dentro da previsão legal; é imperioso que o seu agir esteja intimamente ligado ao real interesse público e, mais, que esteja amplamente amparado pelo caráter de moralidade administrativa.

A moralidade administrativa não deve ser confundida com a moralidade pequeno-burguesa, paroquial, que, muitas das vezes, contempla uma perspectiva amesquinhada. Ao contrário, a moralidade administrativa guarda estreita relação com o agir ético daquele que se ocupa com a gestão dos recursos públicos. E justamente por serem públicos é que sobre eles recaem estritas regras de moralidade e transparência.

Importante ressaltar que o interesse público não mais pode ser considerado como mero conceito jurídico indeterminado, tais como, o bem comum, a ordem pública, os bons costumes, etc. É absolutamente necessário que o interesse público apontado como fim legitimador da ação do agente público esteja concretamente delineado, de forma que possa ser objeto de apreciação. Não pode ser uma vaga expressão lançada como um carimbo.

A passagem dos regimes autoritários para o Estado Democrático de Direito, como ocorreu em vários países - e no Brasil não foi diferente -, tem sido

¹⁰⁶ MOREIRA, Egon Bockmann. *O Princípio da Transparência e a Responsabilidade Fiscal*, in "Aspectos Relevantes da lei de Responsabilidade Fiscal", coord. Valdir de Oliveira Rocah, p.142-3.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

marcada pela idéia de *accountability* nas relações das administrações públicas com a sociedade.

O instituto da *accountability*, de origem anglo-saxônica tem sido objeto de inúmeros estudos, conquanto a dificuldade inicial resida na própria definição do termo.

Nesse contexto, pode-se afirmar que a responsabilidade fiscal é um dos aspectos da *accountability*, que, de certa forma, significa a capacidade do poder público de fornecer respostas às demandas do cidadão, um nível amplo, que abarcaria não só a responsabilização agente público pela gestão patrimonial do Estado, como a salvaguarda do cidadão contra os riscos da concentração do poder burocrático, acentuando-se o caráter de obrigação que, se não é percebido subjetivamente pelo detentor da função pública, deverá ser exigido pela possibilidade de atribuição de prêmios ou castigos àquele que se reconhece como responsável.

Vê-se que o conceito de *accountability* encontra-se ligado não só às questões da gestão patrimonial do Estado. Pressupõe e exige mais do cidadão, conforme esclarece ANNA MARIA CAMPOS¹⁰⁷: "Somente a partir da organização de cidadãos vigilantes e conscientes de seus direitos haverá condição para a *accountability*. "Não haverá tal condição enquanto o povo se definir como tutelado e o Estado como tutor. Assim, o alto grau de preocupação com a *accountability* na democracia norte-americana e a virtual ausência desse conceito no Brasil estão relacionados ao elo entre *accountability* e cidadania organizada: explica-se pela diferença no estágio de desenvolvimento político dos dois países".

Da análise acima, vê-se que somente os mecanismos de controle internos não são suficientes para garantir a *accountability*; antes, será necessário o exercício da cidadania ativa, não só dos cidadãos, individualmente, mas da cidadania

¹⁰⁷ CAMPOS, Anna Maria. *op. cit.*, p.35.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

organizada, e que somente a partir da organização de cidadãos vigilantes e conscientes de seus direitos. haverá condição para a *accountability*. Não haverá tal condição enquanto o povo se aceitar como tutelado pelo Estado-tutor.

Para melhor se delinear o conceito de *accountability*, mister se faz que se explique também a idéia de democracia delegativa., em que, o povo – tutelado – outorga amplos poderes a seus governantes, que assim passam à condição de tutor.

Na transição dos regimes autoritários para o Estado Democrático de Direito, grande parte dos países – entre eles, o Brasil – vem inclinando-se não para a democracia representativa, mas sim para a delegativa.

A Democracia delegativa estaria assentada em fatores históricos de longo prazo e na premissa básica de que o governante eleito estaria "autorizado a governar o país como melhor lhe conviesse, tornando-se mesmo a encarnação da nação, o principal fiador do interesse nacional, o qual cabe a ele definir", como bem definiu O'DONNEL¹⁰⁸.

O governante delegativo se apresenta acima dos partidos políticos e dos interesses organizados e das instituições, como o Congresso Nacional e o Judiciário, que se tornam, de certa forma, "incômodos", à medida que a idéia de prestação de contas mostra-se como um impedimento à plena autoridade que recebeu por delegação.

Este quadro não é diferente do vivido atualmente no Brasil, em que a sociedade espera ansiosamente do Presidente Luiz Inácio Lula da Silva, a geração de empregos, a retomada do crescimento, a moralização da administração, com a consequente diminuição dos níveis de corrupção, entre outros anseios. Esse quadro recorrente demonstra o quanto a sociedade brasileira

¹⁰⁸ G. O'DONNEL, *Accountability* horizontal e novas poliarquias, in Lua Nova, n.44, p.28-54.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

ainda está distante do pleno conceito da *accountability*¹⁰⁹, que pressupõe a ação por meio de grupos de cidadãos efetivamente representados, e não tutelados.

Não seria exagerado afirmar que a sociedade brasileira, de certo modo, ainda estaria presa a uma visão sebastianista, à espera de um salvador que, dotados de todos os poderes, fosse a solução para todas as mazelas nacionais..

Esse estado de coisas insere-se no quadro descrito por O'DONNEL como o de uma sociedade civil fraca, extremamente dependente do Estado, característica definida por fatores históricos de longo prazo, referida a um período de extrema incerteza e indefinição: o da transição dos regimes autoritários para a frágil democracia, período esse marcado pela ameaça de descontrole inflacionário e forte crise econômica e social.

Ainda, segundo O'DONNEL, as democracias representativas diferenciam-se das delegativas na medida em que a representação acarreta a idéia de *accountability*, o que, de algum modo, faz com que o representante seja considerado responsável pela maneira como age em nome daqueles por quem afirma ter o direito de falar. Nas democracias consolidadas encontra-se tanto a *accountability* vertical, em relação aos que elegeram o ocupante de um cargo público, como a *accountability* horizontal, em relação a uma rede de instituições relativamente autônomas que têm capacidade de cobrar do dirigente suas responsabilidades e punir, caso necessário.

Conforme preleciona o Prof. REGIS DE OLIVEIRA¹¹⁰, "a publicidade é requisito de eficiência e de moralidade dos atos administrativos. Através deles transparece o comportamento da Administração Pública, especialmente no tocante ao aspecto financeiro. Já não mais se admite qualquer ato que possa

¹⁰⁹ Acerca das dificuldades de se encontrar uma expressão em português que traduza de forma suficiente a expressão "accountability", Gilmar Mendes esclarece que, para tanto, haveria de se levar em conta uma gama de questões outras, mais gerais. Para ele, o amadurecimento da sociedade e a emergência de uma cidadania mais ativa fariam surgir, de forma natural, o conceito de *accountability*. (MENDES, Gilmar F. *Comentários à lei de responsabilidade fiscal. Arts. 48 a 59, p.25-379*, orgs. Ives Gandra da Silva Martins e Carlos Valder do Nascimento, 4ª ed., Saraiva, 2009).

¹¹⁰ OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Responsabilidade Fiscal*, p.94.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

burlar comandos normativos ou servir de impedimento a que qualquer pessoa tenha acesso à conduta do agente público. Este não só tem que ser honesto, mas tem o dever de mostrar-se como tal. A publicidade assegura a possibilidade de controle".

Como já apontado, a transparência irradia-se por todo o texto da Lei de Responsabilidade Fiscal, porém a Lei reservou especificamente os arts. 48 e 49 para tratar da transparência da gestão fiscal.

Os arts. 48 e 49 da LRF explicitam a formas e os instrumentos que deverão ser empregados para a aplicação da transparência da gestão fiscal, eis que listados como segue:

"Art.48 – São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

“Parágrafo único – A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos."

Importante ressaltar que a lei exige "ampla divulgação" dos instrumentos descritos nos arts. 52 a 58 da LRF, ou seja, os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal, que constituem eles próprios institutos de transparência da gestão fiscal.

A LFR fala também em divulgação por meio eletrônico, o que, por si só, não é suficiente para conferir o caráter de ampla divulgação exigido, eis que pequena parcela da população tem acesso à Internet. Conforme assevera EGON

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

BOCKMANN MOREIRA¹¹¹, "nem tampouco a divulgação via meios eletrônicos de acesso público (art. 48, *caput*) seria, por si só, apta a configurar a "amplitude" exigida pelo texto normativo. É bem verdade que tais veículos virtuais possibilitam acesso geral e irrestrito, porém limitam o número de potenciais leitores. É mínima a parcela da população brasileira que dispõe de acesso à Internet. Trata-se de fatia privilegiada da comunidade, que possui capacidade econômica e conhecimento técnico muito acima da média nacional".

Note-se que há a necessidade legal de se dar ampla divulgação às contas do governo, devendo, portanto, a Administração envidar esforços para a consecução desse desiderato.

Também não é de somenos importância a idéia de que o rol de instrumentos de transparência listados na lei não é exaustivo, configurando apenas o mínimo obrigatório. A Administração deve dar publicidade a todos os dados apontados no art. 48, não sendo suficiente a apresentação parcial ou limitada de peças escolhidas; a divulgação deve ser integral.

A lei fala em "versões simplificadas desses documentos" (art. 48, *caput*). Não se pode perder de vista que versões simplificadas não significam versões resumidas dos instrumentos. Na verdade, a intenção da lei aponta para a produção de versões mais simples, acessíveis, aptas a serem compreendidas por todos, porém que contenham todos os dados do documento original, de tal forma que o leitor possa apreciá-los integralmente.

¹¹¹ MOREIRA, Egon Bockmann, *op. cit.*, p.144.

4.5 FRAGILIDADES DA LRF: A REFORMA INCOMPLETA

Passados alguns anos da vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal, observa-se que importantes instituições e regras contempladas por essa lei até hoje ainda não foram criadas ou regulamentadas.

Em resumo, os principais limites e restrições fixados pela Lei de Responsabilidade Fiscal vinculam-se a: a) despesa com pessoal; b) o montante da dívida pública; c) concessão e ampliação de benefícios tributários; d) limitação da execução da despesa orçamentária em caso de frustração da arrecadação prevista; e e) assunção de obrigações no final do mandato político.

Por outro lado, a chamada Lei de Crimes de Responsabilidade Fiscal (Lei nº 10.028, de 2000) introduziu dispositivos no Código Penal para induzir os entes federados (União, Estados e Municípios) ao estrito cumprimento das regras fixadas pela LRF, cominando punições legais.

Os entes federados (Estados e Municípios) também estão sujeitos a punições de caráter financeiro-administrativo, aplicados pela União, por meio da Secretaria do Tesouro Nacional. Essas punições consistem, basicamente, de proibição de recebimento de transferências voluntárias e proibição de realização de operações de crédito. Aos Estados também cabe suspender as transferências aos Municípios, segundo os critérios estabelecidos pela LRF.

Segundo AFONSO, KHAIR e OLIVEIRA¹¹², um dos pilares da LRF é a transparência das informações fiscais dos três níveis de governo. Os critérios têm de ser adequados e uniformes para todos os entes públicos.

Para tanto, a LRF estipula diversos mecanismos de transparência e prestação de contas, tais como: a consolidação anual das contas públicas das três

¹¹² AFONSO, José R; KHAIR, Amir; OLIVEIRA, Weder de. *Lei de Responsabilidade Fiscal: os Avanços e Aperfeiçoamentos Necessários*, in *Gasto Público Eficiente: Propostas para o Desenvolvimento do Brasil*, MENDES, Marcos (org.), p. 275-317.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

esferas de governo pelo Poder Executivo Federal; a apresentação, bimestral, por cada ente, de relatório sobre a execução de suas receitas e despesas (o Relatório Resumido de Execução Orçamentária) e demonstração, quadrimestral, do cumprimento dos limites previstos pela LRF (Relatório de Gestão Fiscal). No Relatório de Gestão Fiscal estão contidas as informações necessárias para que as instituições de controle possam examinar e impor penalidades, se for o caso. Essas instituições são: os Tribunais de Contas, o Ministério Público, o Governo Federal, os governos estaduais e casas legislativas.

Está prevista, ainda, a criação de um Conselho de Gestão Fiscal (CGF), que terá como função primordial acompanhar e avaliar, de forma permanente, a operacionalidade da gestão fiscal, com vistas à coordenação e harmonização entre os entes da Federação. Trata-se de órgão que deverá contar com representantes de todas as esferas de governo, de todos os Poderes e da sociedade.

Dentre as importantes funções do CGF está a de elaborar e divulgar estudos, análises e diagnósticos sobre problemas práticos relacionados ao cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal. A par disso, o CGF estaria encarregado de estabelecer normas e orientações, não só de procedimentos, mas, sobretudo, para sanar os problemas detectados.

Para facilitar o trabalho de auditoria dos Tribunais de Contas, cabe ao Conselho de Gestão Fiscal fixar normas e padrões mais simples, principalmente para os pequenos municípios, possibilitando-lhes o cumprimento das exigências contábeis da LRF, que, por vezes, são complexas e de difícil aplicação. Nessa mesma linha, deve o CGF trabalhar para a padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos de gestão fiscal, tudo no sentido de facilitar o exame dos Tribunais de Contas, que, dessa forma, disporiam de dados fornecidos de maneira organizada e uniforme.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

A importância do Conselho de Gestão Fiscal pode ser evidenciada na medida em que, além das funções acima arroladas, seria também responsável pela disseminação das práticas que resultem em maior eficiência na alocação e execução do gasto público, na arrecadação de receitas, no controle do endividamento e da transparência da gestão fiscal.

Todavia, o Conselho de Gestão Fiscal ainda não foi implantado. As razões da não-implantação são, em geral, de natureza política. Inicialmente, a Comissão Mista de Orçamento considerava que o CGF, dotado de representantes de todas as esferas de governo teria, na prática o status de órgão da Federação, caso estivesse vinculado física e administrativamente ao Congresso Nacional, situação que deixaria evidente a predominância do Governo Federal nesse órgão. Considerava-se que essa hipótese, se efetivada, poderia constituir um precedente para propostas semelhantes fossem formuladas em relação a outros conselhos e, até mesmo, para o Conselho Monetário Nacional.

O fato é que, desde a edição da LRF, ainda não se conseguiu instituir o Conselho de Gestão Fiscal, dada à complexidade de sua estrutura, que comportará representantes de todas as esferas e dos Poderes de cada nível de governo, além dos representantes da sociedade.

Grande parte da dificuldade de aplicação da Lei de Responsabilidade Fiscal deve-se, então, ao fato não existência do Conselho de Gestão Fiscal, o que acarreta uma multiplicidade de critérios e escrituração de contas e divulgação das contas públicas, bem como à diversidade de modos de apreciação aplicados pelos vários Tribunais de Contas e pelo Ministério Público e pelo próprio Poder Executivo de cada esfera de governo.

AFONSO, KHAIR e OLIVEIRA¹¹³ ressaltam, com muita propriedade, que “assim, torna-se difícil aplicar efetivamente a LFR, solucionar conflitos quanto à sua interpretação e operacionalização, e impossível premiar os bons

¹¹³ AFONSO, José R.; KHAIR, Amir; OLIVEIRA, Weder, *op. cit.*, p. 282.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

governantes. Associem-se a isso as dificuldades institucionais (por vezes, operacionais) dos Tribunais de Contas para sair de uma postura passiva, focada na análise burocrática de prestações contas e com baixa capacidade de inovação e o resultado é que alguns consideram que o trabalho deles fica aquém do desejável”.

Na mesma linha, o professor REGIS DE OLIVEIRA¹¹⁴, acerca do Conselho de Gestão Fiscal, esclarece que “em tese, está claro o texto e é importante. O problema é colocá-lo em prática. Necessita, evidente, de nova lei, uma vez que é imprescindível identificar os integrantes do Conselho, nos exatos termos do art. 67. Poderia o texto ter deixado a organização e composição dele para mero decreto conjunto entre os Poderes, dispensando nova lei”.

Há outras questões relevantes: muitas das instituições encarregadas da fiscalização do cumprimento dos limites de despesa com pessoal, dívida pública e operações de crédito, bem como as restrições ao aumento de despesas com pessoal, entre outros, não dispõem do conhecimento técnico necessário, o que abre espaço para a adoção de interpretações variadas, deduzidas segundo os interesses locais.

Tem havido alguns avanços para o enfrentamento dessas questões: a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) elaborou e colocou à disposição dos Estados e Municípios um formulário eletrônico padronizado para facilitar a emissão de relatórios exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, providência essa que concorre para a diminuição dos erros anteriormente cometidos pelos funcionários responsáveis. Além disso, os Tribunais de Contas têm recebido investimentos para modernização de sua capacidade de processar e analisar informações, ao lado de um programa que visa à integração e à unificação de bases de dados contábeis com a Secretaria do Tesouro Nacional. Todavia, em

¹¹⁴ OLIVEIRA, Regis F. de, *Curso de Direito Financeiro*, p. 474.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

relação aos órgãos do Ministério Público, não há notícias investimentos dessa mesma natureza.

Há que se considerar, ainda, a falta de uma instância (ou órgão, como o Conselho de Gestão Fiscal) para dirimir interpretações, mediar conflitos, elaborar orientações e fixar normas de procedimento em relação a questões polêmicas, de forma a, senão eliminar, de vez, as interpretações casuísticas, pelo menos, dificultar essa prática.

Como resultado de todos os problemas e dificuldades relatados, AFONSO, KHAIR e OLIVERA¹¹⁵ apontam outros três tipos de problemas que permeiam muitos dos casos de descumprimento e distorção da LRF:

- 1) falta de informações organizadas e baseadas em critérios unificados, o que inviabiliza a maior transparência e prejudica a aplicação de sanções;
- 2) o recurso à chamada “contabilidade criativa” por alguns entes públicos para escapar da caracterização de descumprimento dos limites impostos pela Lei (burla que é facilitada pela falta de conceitos claros e unificados);
- 3) interpretações consideradas casuísticas ou tendenciosas, que visam atender aos interesses corporativos e político-administrativos do momento.

Daí que a ausência de preciso em relação a conceitos essenciais à transparência e ao controle das contas públicas desencadeia o surgimento de uma diversidade de interpretações, bem como a prática da citada “contabilidade criativa”.

Dentre as principais práticas empregadas para contornar o exato cumprimento das regras de responsabilidade fiscal estão: renúncias fiscais, o uso abusivo da figura dos “restos a pagar”, demanda crescente por vinculações e interpretações elásticas de variáveis importantes para a aferição do cumprimento das normas relativas à responsabilidade fiscal. Os mais conhecidos expedientes são:

¹¹⁵ AFONSO, José R.; KHAIR, Amir; OLIVEIRA, Weder de, *op. cit.*, p. 285-285.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

1) instituição, pelos Estados, de fundos sociais que reduzem o ingresso de recursos tributários nos cofres públicos, mediante o aporte direto pelos contribuintes de recursos a esses fundo, com a finalidade de reduzir a receita que serve de base de cálculo para o pagamento de parcela da dívida renegociada com a União, o repasse a municípios e as vinculações constitucionais;

2) a transformação da figura dos “restos a pagar” em artifício para demonstrar contabilmente o cumprimento e metas fiscais, mediante transferência da liquidação de uma parcela expressiva de compromissos assumidos em um determinado ano para exercícios seguintes;

3) a demanda crescente por vinculações de receita para contornar as incertezas existentes quanto ao volume e à tempestividade que os recursos necessários à execução de ações prioritárias estarão disponíveis; e

4) a inclusão de gastos não diretamente relacionados às ações que contam com recursos vinculados, como, por exemplo, a inclusão de despesas com funcionários aposentados das áreas de educação e de saúde no cálculo das despesas do setor para fins de demonstração de cumprimento de dispositivos constitucionais.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

5.0 QUESTÕES ATUAIS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O exame da evolução histórica da tributação revela que as mazelas que afligem o Brasil atual não são diferentes das sofridas pela sociedade em períodos passados: a pesada carga tributária parece ter sido uma constante; o número excessivo de tributos; a complexidade das normas tributárias; a crônica falta de transparência; e, por fim, mas não menos importante, a deficiente e precária oferta de serviços públicos. Hoje, as questões que afligem o sistema tributário brasileiro podem, de certa forma, ser resumidas nos seguintes tópicos principais:

- a) excesso de tributos: alguns tributos poderiam ser englobados - como o ICMS, IPI, ISSQN, Cofins e PIS - para compor um IVA global. Outros deveriam ser simplificados, ou, até mesmo, suprimidos;
- b) tributação cumulativa: são conhecidos os efeitos indesejáveis da cumulatividade tributária. Já se sabe que é impossível obter a sua completa eliminação, pois sempre haverá o que se denomina de "cumulatividade geral". Portanto, um sistema tributário justo deverá ser integrado por tributos que arrastem o mínimo possível de cumulatividade;
- c) elevado nível de evasão fiscal: entre outros efeitos, a evasão fiscal acirra a competição desleal entre as empresas. Não há estudos para embasar tal afirmação, mas é bem provável que um número excessivo de tributos, aliado a uma carga tributária crescente e considerada injusta, seja responsável por predisposição às práticas evasivas;

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

- d) complexidade das normas tributárias: seus principais efeitos são a elevação dos custos para o cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes e para as próprias Administrações Tributárias, que têm de dispor de um número maior de funcionários para fiscalização;
- e) guerra fiscal: o tema é bastante atual, posto que, desde que deflagrada, a competição entre os Estados – denominada de "guerra fiscal" – tem se transformado em fenômeno permanente e crescente. Os efeitos são os conflitos na alocação de novos investimentos, a renúncia fiscal generalizada, e prejuízos aos serviços públicos, por conta da redução da receita arrecadada;
- f) conflito federativo: não se pode afirmar que o conflito federativo seja consequência da guerra fiscal, ou se o que ocorre é o contrário. O fato é que o conflito federativo demonstra a fragilidade do poder regulatório exercido pelo governo central, já que muitas questões tributárias envolvendo as unidades federadas, que teriam como foro próprio de decisão o Confaz (Conselho Nacional de Política Fazendária), acabam tendo a sua solução por meio de ações diretamente ajuizadas perante o Supremo Tribunal Federal (STF). A estrutura do pacto federativo deve repousar sob bases da harmonização e cooperação, justamente o que mais falta à Federação brasileira. Aqui, o que vigora é a competição predatória, em que um Estado, ao conceder benefícios, isenções e incentivos fiscais a seus contribuintes, pouco se importa se isso provocará prejuízos a outro Estado: é a chamada "Federação de inimigos".

Mais que a incessante busca por novas fontes de recursos públicos, o impasse sobre a estrutura federativa permeia grande parte das questões estruturais

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

por que passa o País. A federação brasileira – composta pela União Federal, por 26 Estados-membros, pelo Distrito Federal e por mais de 5.500 Municípios – confronta-se com uma série de problemas, não só ligadas à arrecadação tributária, mas, principalmente por questões de gestão fiscal.

O novo modelo de gestão fiscal introduzido pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) entra em choque com a autonomia dos entes federados: a LRF, em diversos dispositivos, determina que os entes federados subnacionais - Estados e Municípios – cumpram uma série de metas e limites, fato que constitui, para muitos estudiosos, uma afronta ao pacto federativo. O impasse permanece, pois a estrutura federativa, que concede ampla autonomia aos entes, tem sede na Constituição de 1988. A conciliação do novo modelo de gestão fiscal com a estrutura federativa é uma questão ainda não superada, e vem sendo objeto de estudo do chamado "federalismo fiscal".

Segundo José Roberto AFONSO¹¹⁶, o sistema fiscal brasileiro busca conciliar três objetivos: em primeiro lugar, a necessidade de arrecadação, para fazer frente às incessantes pressões por gastos públicos crescentes; em segundo lugar, a manutenção da autonomia de gasto dos recursos, por conta de uma diversificada estrutura de transferências de meios, principalmente para as regiões mais pobres e municípios do interior; e, por fim, uma profunda redistribuição regional de recursos, como forma de compensação da concentração econômica no Centro-Sul, além de conciliar os interesses das diversas unidades federadas.

A pedra de toque do federalismo reside no fato de que, nesse sistema, coexistem duas esferas de poder autônomo: a esfera federal (representada pela União) e a esfera estadual (constituída pelos Estados-membros). Cada uma delas dispõe de suas atribuições e poderes concedidos pela constituição federal, de tal sorte que uma não pode invadir a jurisdição da outra.

¹¹⁶ AFONSO, José Roberto (*et al.*), in *Breves Notas sobre o Federalismo Fiscal no Brasil*, disponível na internet, em: www.federativo.bndes.gov.br.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

Acrescente-se, no caso brasileiro, a questão dos municípios, alçados aos entes da Federação pela Constituição de 1988.

ALEXIS DE TOCQUEVILLE já antevia que o "maior defeito dos sistemas federais está nos complicados meios que eles utilizam. Duas soberanias precisam de conviver. O legislador pode simplificar e equalizar a ação dessas duas soberanias, limitando cada uma delas a uma esfera de autoridade cuidadosamente definida; mas ele não pode fundir as duas em uma só soberania ou evitar que elas entrem em conflito em alguns momentos. Portanto, o sistema federal demanda o exercício diário de decisões discricionárias. Uma soberania dividida será sempre mais fraca que uma soberania única"¹¹⁷.

Muitos vêm no federalismo o nó górdio da crise brasileira. Assim, a questão federal estaria ligada à complexidade gerencial do sistema político, aliada à continentalidade do País, marcado pela fragmentação, pela desigualdade e heterogeneidade social e política. Assim entende a pesquisadora Aspásia Camargo¹¹⁸, que também acredita que a natureza pendular¹¹⁹ – por ciclos de centralização e descentralização - e incompleta do federalismo copiado dos Estados Unidos arrastou do Império a diversidade de alianças políticas e um sistema de trocas pessoais que gira em torno de um centro, até mesmo quando

¹¹⁷ TOCQUEVILLE, Aléxis de, *A Democracia na América*, p. 172-3.

¹¹⁸ CAMARGO, Aspásia. *Federalismo e Inflação*, disponível em: www.braudel.org.br/bps/paper3a.htm.

¹¹⁹ Cf. Fernando Resende e José Roberto Afonso, in *A Federação Brasileira: Fatos, Desafios e Perspectivas*, nas primeiras quatro décadas republicanas (1891-1930), a federação brasileira foi altamente descentralizada: um governo federal fraco era acompanhado por estados independentes fortes, com poder para regular e tributar o comércio interno e externo. De 1930-1945, a ditadura Vargas levou a uma crescente concentração de poderes nas mãos federais. No período de 1946-1964, a democratização que se seguiu ao final da Segunda Guerra Mundial moveu o pêndulo de volta à descentralização. De 1964-1985, com o advento do regime militar, o pêndulo retornou para a centralização. A reforma tributária realizada a partir dos anos 1960 reforçou os poderes tributários do governo federal, porém os Estados não foram privados de sua autonomia para tributar, o que resultou em aumento da carga tributária total. De 1985-1990 a democratização levou a uma nova oscilação no sentido da descentralização. O poder dos governos locais foi ampliado quando os municípios ganharam o *status* de membros da Federação. De 1990 até nossos dias, as demandas macroeconômicas decorrentes do ajuste fiscal e a coordenação política têm levado a um aumento da parcela do governo federal na montante dos tributos arrecadados, aliado a um severo controle sobre as dívidas subnacionais, via Lei de Responsabilidade Fiscal. Por outro lado, a exigência por eficiência e responsabilidade nas políticas públicas tem impulsionado a descentralização dos gastos públicos (diz-se que os cidadãos vivem, de fato, nos municípios, e não na União).

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

esse centro parecia enfraquecido pela descentralizada República dos Coronéis. No Brasil, contrariamente ao que ocorreu com outros países, o termo Federação não se confunde com União, mas com uma multiplicidade das unidades federadas. Ai reside o trauma de uma federação constituída de cima para baixo (e não por pacto dos Estados, como foi o caso americano).

O conflito potencial, decorrente da convivência da dupla autonomia que vigora no sistema federal, só pode ser contornado mediante um pacto entre os entes da Federação, o chamado "Pacto Federativo"¹²⁰, composto por duas vertentes principais. Em primeiro lugar, as partes (União, Estados e Municípios) devem estar de acordo sobre as regras mínimas de convivência: partilha das competências tributárias, formas e modos de representação política, hierarquias das leis emanadas pelas diferentes esferas de governo, competências legislativas, políticas de desenvolvimento para as regiões mais desfavorecidas, responsabilidades pela prestação dos diversos segmentos do serviço público (educação, segurança pública, saúde, etc.).

Em segundo lugar, há a necessidade de se constituir uma instância¹²¹ de resolução de conflitos, interpretação a constituição e zelo pelo seu cumprimento. No Brasil, essa tarefa ficou a cargo do Supremo Tribunal Federal. Todavia, o desejável é que as respostas aos conflitos federativos fossem mais rápidas, claras, eficazes e definitivas, o que não tem ocorrido no Brasil.

¹²⁰ Nos *The Federalist Papers*, célebre coletânea de artigos em favor da ratificação da constituição americana, escritos por Alexander Hamilton, James Madison e John Jay, várias críticas foram feitas à federação, entre elas, a que consta no Federalista nº 37: "*Entre as dificuldades encontradas pela Convenção, uma muito importante deve ter sido a de combinar estabilidade e firmeza necessárias ao Governo com a sagrada atenção devida à liberdade e à forma republicana. (...) A força do Governo é essencial para aquela segurança contra o perigo externo e interno e aquela execução pronta e salutar das leis que fazem parte da própria definição do bom Governo*".

¹²¹ Nos Estados Unidos, sempre citados, porque são considerados o berço do moderno federalismo, a Suprema Corte frequentemente é chamada a dirimir conflitos federativos, pois, passados mais de duzentos da ratificação de sua Constituição, ainda não estão definitivamente definidos os limites de autonomia de ente federado.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

As modernas economias, no exercício de sua política tributária, enfrentam problemas complexos, que envolvem conflitos básicos da tributação, que podem ser classificados em conflitos verticais e horizontais¹²².

Segundo essa classificação, os conflitos verticais são os que ocorrem entre o governo e os contribuintes, nos quais o governo busca a manutenção, ou mesmo o aumento, da carga tributária, e os contribuintes lutam pela minimização, ou, pelo menos, por uma atenuação dos seus encargos tributários. Hoje, no Brasil, é enorme a insatisfação com a carga tributária, que, ainda assim, não dá sinais de arrefecimento. Ao contrário, o viés é de crescimento.

Já os conflitos horizontais ocorreriam tanto dentro do governo quanto entre os contribuintes. Os conflitos horizontais entre os governos configuram-se quando ocorre a disputa da repartição das rendas tributárias pelas diversas esferas de governo, comuns em países de estrutura federativa, como o Brasil. Os conflitos horizontais no âmbito da sociedade são aqueles decorrentes de disputas que envolvem a divisão da carga tributária entre os diversos grupos de contribuintes (setores econômicos, regiões geográficas, pequenas e grandes empresas, trabalhadores e capitalistas, entre Estados consumidores e Estados produtores, entre Estados pobres e Estados ricos, e por aí segue).

A busca pelo menor ônus tributário opõe um grupo ao outro, já que, para que um setor possa contribuir menos, por óbvio, o outro deverá suportar uma carga maior. Ao final, os conflitos distributivos, em meio aos mais diversos argumentos (a favor de um e de outro grupo de interesses), deságuam em conflito de razões, cuja solução, no dizer de EVERARDO MACIEL¹²³, "exigiria um aumento da carga tributária agregada".

¹²² Cf. *Condicionantes e perspectivas da tributação no Brasil*, material produzido pela Secretaria da Receita Federal, e disponível na internet em: www.federativo.bndes.gov.br.

¹²³ Cf. MACIEL, Everardo, *Proposta de Reforma Tributária, Exposição feita no "Seminário sobre a Reforma Tributária"*, patrocinando pelo Centro de Estudos Judiciários do Conselho da Justiça Federal, disponível na internet em: www.braudel.org.br.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

O clamor por uma reforma tributária decorre justamente do descontentamento da sociedade com o nível da carga tributária, as dificuldades impostas pelas inúmeras obrigações acessórias e pela insegurança jurídica provocada pelas inúmeras e freqüentes alterações da legislação tributária.

Ao lado das queixas contra a carga tributária, junta-se a questão da complexidade do sistema tributário nacional. Não é de hoje que se multiplicam as propostas tendentes não só à diminuição dos tributos, mas também à simplificação do sistema. Enfim, o que se busca é, em síntese, pagar menos tributos, com um peso menor, e de forma mais simples. Em quase todas as propostas, prevê-se a introdução do IVA (Imposto sobre Valor Agregado), nos moldes vigentes na União Européia (UE).

Dentre os países da OCDE¹²⁴, apenas o Canadá, a Austrália e os Estados Unidos adotam um imposto geral sobre o consumo diverso do IVA. Nesses países vigora um Imposto sobre Vendas a Varejo (*sales tax*), que é um tributo geralmente monofásico, e com alíquotas mais baixas, cobrado somente nas vendas a consumidores finais. Os dois tipos (IVA e IVV) contemplam vantagens e desvantagens, porém não são substitutos perfeitos entre si. A adoção de um ou de outro, dentre outros motivos, depende dos objetivos de política fiscal almejados. Porém, vale ressaltar, que não há registro de países que tenham abandonado o IVA para adotar um IVV.

Da forma como foi adotado na União Européia, o IVA é um imposto amplo, incidente sobre bens e serviços, multifásico, com poucas isenções e um número restrito de alíquotas. Em geral, o IVA é complementado por um outro

¹²⁴ OCDE: A Organização de Cooperação para o Desenvolvimento Econômico (em inglês, OECD) desenvolve estudos econômicos, políticos, procurando identificar e comparar problemas comuns, e auxilia os países na busca de boas práticas governamentais, de forma a coordenar políticas internas e internacionais. Atualmente, trinta países integram a OCDE: Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, República Checa, Dinamarca, Finlândia, França, Alemanha, Grécia, Hungria, Islândia, Irlanda, Itália, Japão, Coreia, Luxemburgo, México, Holanda, Nova Zelândia, Noruega, Polônia, Portugal, Eslováquia, Espanha, Suécia, Suíça, Turquia, Reino Unido, e Estados Unidos da América. O Brasil não integra a OCDE, mas, tradicionalmente, vem observando todas as suas regras e convenções.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

tributo, denominado de "imposto específico sobre consumo", segundo terminologia utilizada na versão portuguesa do Tratado de Roma¹²⁵, *excise tax*, em inglês, e *accise*, em francês.

Nenhuma abordagem do IVA poderá ser feita sem que se fale sobre o caso paradigmático da União Européia. A União Européia é o resultado de diversos tratados, que culminaram no Tratado de Maastricht, de 07/02/1992, por meio do qual um grupo de países europeus abriu mão de considerável parcela de sua soberania para constituir um novo marco de união política.

Num quadro institucional único, ali estavam reunidos vencedores e vencidos, da última e de diversas guerras, agora regidos pelos princípios da paz, da igualdade, da harmonia e da cooperação. Foi o resultado de uma longa caminhada, desde o final da Segunda Guerra, com o Tratado de Paris, que instituiu a Comunidade Européia do Carvão e do Aço (CECA), passando pelo Tratado de Roma, de 1957, até chegar a Maastricht, em 1992. Ao longo desse período, a adoção de um imposto de consumo abrangente e harmonizado não foi tarefa simples, e demandou incontáveis negociações.

Na União Européia, as características gerais do IVA são as seguintes: i) é amplo, pois alcança todos os bens e serviços; ii) a base tributária é comum em todos os países; iii) as regras de apuração são definidas e iguais para todos os países; iv) os casos de isenção são previamente definidos, mas os países não estão obrigados a implementá-los; e, v) os países podem adotar alíquotas distintas, mas nas operações intra-comunitárias a alíquota é sempre "zero", o que significa que a cobrança do IVA será realizada no país de destino e nas etapas posteriores, de forma a tributar-se o consumo.

O sistema europeu elimina grande parte da complexidade existente no Brasil e proporciona ganhos na cadeia produtiva e de consumo. Na UE, o IVA

¹²⁵ O Tratado de Roma, celebrado em 25/03/1957, instituiu a Comunidade Econômica Européia (CEE) e a Comunidade Européia da Energia Atômica (Euratom) e previa a criação do Mercado Econômico Europeu, a partir de 1º de janeiro de 1958.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

centraliza vários tributos, que no Brasil são cobrados por diversos entes da Federação: o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), o ICMS (Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e Serviços), o ISSQN (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza), além de parte da Cofins (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) e PIS (contribuição para o Programa de Integração Social).

Uma questão conflituosa tem sede no sistema federativo brasileiro, pois daí surge o embate sobre a titularidade da arrecadação do IVA: se da União ou dos Estados-membros. Há ainda uma terceira via, que busca o consenso, por meio do chamado IVA dual, na verdade, um IVA de competência compartilhada entre a União e os Estados. Todavia, mesmo o IVA dual não apresenta uma solução adequada para uma séria questão remanescente: com a eliminação do ISSQN, o que restaria em contrapartida aos Municípios, a quem nem se cogita de atribuir o IVA ?

No Brasil, os sucessivos projetos de reforma tributária emperram justamente na questão da racionalização do ICMS. Trata-se de um tributo com minucioso delineamento constitucional, além das regras gerais dispostas pela Lei Complementar nº 87/1996. E, além disso, os Estados, operando dentro dos espaços previstos em lei – e por vezes, fora, como nos casos da já famigerada "guerra fiscal"¹²⁶ -, e exercitando a competência concorrente, segundo previsões contidas na própria Lei Complementar 87/1996, tratam de adaptar esse tributo conforme suas conveniências e interesses, de tal sorte que se tornou voz corrente dizer que temos hoje 27 tributos diferentes, sob a mesma rubrica (ICMS).

Assim, além de obrigações acessórias, decretadas conforme o entendimento e a conveniência das Administrações Tributárias, os Estados

¹²⁶ Atualmente, tramita pela Câmara dos Deputados o Projeto de Emenda Constitucional (PEC) 233/2008, cujo texto prevê a unificação das leis estaduais do ICMS, a redução das atuais alíquotas para apenas cinco, bem como fixa os mecanismos para manter a receita dos Estados depois da unificação e eliminação das práticas da chamada "guerra fiscal", mediante a criação do Fundo Nacional para o Desenvolvimento Regional (FNDR) e do Fundo de Equalização de Receitas (FER).

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

instituem os mais diferentes mecanismos, por meio de créditos outorgados, reduções de base de cálculo, alíquotas diversificadas, diferimento do lançamento do imposto, "isenções brancas" (casos de diferimento, cuja cadeia é tão longa que, na prática, transformam-se em verdadeiras isenções), regimes especiais (que ajustam a legislação conforme os interesses de determinados contribuintes, com a criação, modificação ou a supressão de obrigações acessórias), transferência de crédito acumulado, substituição tributária para determinados produtos, alongamento para os prazos de recolhimento do imposto. Enfim, o modelo atual contempla um vasto campo de discricionariedade à disposição de cada Estado.

Todos os mecanismos acima listados constituem dispositivos previstos em lei; o problema surge quando o Estado, afastando-se das normas do Confaz (Conselho Nacional de Política Fazendária), resolve, por sua própria conta e risco, adotar certas medidas, como forma de atração de investimentos. Por lei, as decisões do Confaz são admitidas somente por votação unânime. Mas, os Estados, para driblar uma decisão do Confaz que rejeitou a isenção para determinado produto, resolvem manter a alíquota, porém promovem a redução da base de cálculo, resultando, efetivamente, numa carga tributária igual à da alíquota reduzida, rejeitada pelo Confaz.

Na União Européia há 25 países com um único regime de tributação sobre valor agregado. Na verdade, o que ocorre é que a legislação de cada país, dentro das regras de direito comunitário, deve alinhar-se às diretivas estabelecidas para IVA comunitário.

As questões levantadas frente à instituição do IVA no Brasil são de ordens diversas e de difícil superação. Há um consenso sobre o fato de que o ICMS deveria ser legislado apenas no plano federal, cabendo aos Estados apenas a operacionalização (arrecadação e fiscalização), sem poderes para promover quaisquer alterações na legislação. Contra isso, há os que enxergam dificuldades políticas para aprovação da medida, visto que os Estados, ao perderem a

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

competência para legislar sobre seu principal tributo, deixariam também de atender a suas peculiaridades e interesses específicos.

Outro sério entrave para a instituição de um IVA harmonizado no Brasil encontra-se nas operações interestaduais. Atualmente, vigora um sistema intermediário entre o princípio da origem e do destino: parte do tributo fica com o Estado de origem, e outra parte com o de destino da mercadoria. Não obstante a preferência dos estudiosos pelo princípio de destino, em que a receita maior é atribuída aos Estados consumidores, não falta quem vislumbre no sistema atual – compartilhado – até um avanço em comparação aos outros sistemas.

Não se pode perder de vista o impacto que seria causado no equilíbrio fiscal dos Estados exportadores líquidos, caso fosse adotado o princípio de destino. Além das enormes dificuldades operacionais para a implementação dessa regra (maior controle físico das mercadorias remetidas em operações interestaduais, aumento dos quadros funcionais das administrações tributárias envolvidas), poderia haver até mesmo um aumento da carga tributária agregada.

Hoje, por meio de mecanismos da guerra fiscal, o imposto pago na operação interestadual é devolvido ao contribuinte na forma de empréstimos fictícios, sob o argumento de que o Estado não teria mesmo essa receita tributária, caso o empreendimento não fosse atraído. Por outro lado, o benefício é a geração de novos empregos, aumento da produção e da renda. O custo é repartido com os demais Estados que, além de perder novos investimentos, são forçados a suportar os créditos nas operações interestaduais. Esses são alguns dos argumentos dos que propugnam pela adoção do princípio de destino, pois assim cada Estado arrecadaria somente o tributo incidente sobre as operações realizadas em sua jurisdição. Como os bens remetidos para outras unidades da Federação não gerariam receita (e nem crédito a ser suportado pelo outro Estado), seria sensivelmente reduzida a vantagem concedida às empresas.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

Para as operações interestaduais, a adoção do princípio de destino tem sido apontada como a solução para esse complicado problema de repartição de receitas. Entretanto, diferentemente do que ocorre no seio da União Européia, onde as operações intracomunitárias são realizadas à alíquota zero, com baixíssimo nível de sonegação, teme-se que, no Brasil, esse regime dê margem a um forte movimento evasivo. Caso não haja um efetivo controle, poderá haver um crescimento das vendas fictícias para fora do Estado, com evidentes danos à arrecadação tributária e nenhuma vantagem para o consumidor.

Se adotado um ou outro regime "puro" – de destino ou da origem – um grave problema remanesceria: o da repartição da receita nas operações interestaduais, a ser feita por meio de câmaras de compensação (*clearing houses*), que deverão ser criadas e administradas pelos próprios Estados. Deve-se admitir que a via da câmara de compensação não encontra receptividade por parte dos Estados, que vêm com reserva esse instituto, que, pelas mesmas razões, ainda não logrou funcionar na União Européia.

Relembre-se que, na UE, segundo o chamado "regime definitivo de tributação do comércio intracomunitário" está prevista a adoção do critério de tributação na origem, com o repasse da receita ao Estado de destino, por meio de câmaras de compensação. Entretanto, os países-membros, com receio de perder receitas, não chegaram a um acordo sobre a implantação desse modelo, permanecendo no regime transitório.

Na PEC nº 41/03, a sistemática da tributação das transações interestaduais havia sido remetida para lei complementar, porquanto já se antevia que a forma da transferência da parcela do imposto devida ao Estado de destino haveria de ser deduzida mediante a implantação do instituto da substituição tributária.

Assim, o remetente, estabelecido no Estado "A" reteria, por substituição, o imposto devido pelo comprador no Estado "B". O Estado "A" remeteria a "B" a parcela retida por substituição. Trata-se de um arranjo bastante complexo, que

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

envolveria o Fisco de vários Estados, quando um mesmo estabelecimento remetesse mercadorias para várias unidades da Federação, o que o transformaria em contribuinte não só do Estado em que está localizado, mas de todos os outros com os quais se relacionasse. Se a legislação não for rigidamente uniforme, tudo se tornaria ainda mais complicado.

O sistema adotado na União Européia (UE) consiste na seguinte estrutura: o IVA global incide tanto sobre operações com produtos quanto sobre serviços. Nas operações realizadas de país para outro, na saída a alíquota é zero, e o Estado de destino aplica a alíquota cheia. De acordo com diretivas, as alíquotas são uniformes em todo o território da UE, o que impede a eclosão da guerra fiscal. Segundo as diretivas da UE, há três níveis de alíquotas: a reduzida (5%), aplicáveis para os produtos básicos, a normal (de 15 a 25%), e a intermediária (de 8 a 12%), utilizada pelos países-membros em transição.

Grande parte das dificuldades para se ajustar o ICMS segundo o modelo de um IVA global reside na sua própria origem. Fala-se num erro histórico quando se conferiu aos Estados a titularidade do antigo ICM, posteriormente transformado em ICMS. Daí surgem os entraves para desoneração das exportações, dificuldades para se lidar com a partilha da renda em operações interestaduais (mediante a aplicação do sistema de origem ou de destino).

Em todos os países que adotaram o imposto sobre valor agregado, a administração tributária ficou a cargo do governo central, sendo o Brasil a exceção, que conferiu essa atribuição às administrações estaduais. É de se ver que tal realidade encontra-se tão entranhada na esfera política nacional que sempre que se abre a discussão sobre a centralização do imposto sobre consumo a reação dos Estados é extremamente severa, e conta com o apoio de muitos estudiosos que vêem nessa mudança uma séria ameaça ao pacto federativo. Alegam que, caso o Estado-membro perdesse a competência para impor seu mais

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

importante tributo, o ICMS, haveria ofensa ao princípio federativo, que tem sede constitucional.

Já é ponto pacífico que não há uma estrutura tributária ideal, que deva servir de modelo para uma reforma tributária a ser implantada. Todos os sistemas tributários são construções erigidas por meio dos costumes de cada povo, sua história, sua economia; enfim, não se pode simplesmente importar um modelo considerado adequado para determinado país, sem levar em conta outros fatores.

Além das questões decorrentes do federalismo implantado à moda local, emerge o antigo problema da busca pelo sistema tributário ideal, que conjugue produtividade, eficiência e equidade, e que não se preste apenas a fins meramente arrecadatórios, mas, antes, seja instrumento de incentivo e desenvolvimento do País. Na verdade, esse é um quadro imaginário, que beira à utopia.

O problema central do federalismo está focado na busca pelo equilíbrio entre a necessidade de se garantir um razoável grau de autonomia financeira e política para os diversos entes federados, ao mesmo tempo em que se contemple a necessidade de se coordenar e sistematizar os instrumentos de gestão fiscal para todo o País.

A guerra fiscal estabelece uma dinâmica perversa, à medida que, mesmo sendo objeto e críticas e censura unânimes, todos os entes interessados acabam dela participando, sob o receio de perder investimentos. O Estado "A" tende a perder, caso não participe da competição tributária interna; mas, ao participar, alimenta a competição, segundo uma dialética que resultará num jogo de soma negativa para toda a federação.

A guerra fiscal induz a um ambiente de federalismo não-cooperativo, em que os Estados, ao decidirem suas próprias políticas de favores e isenções fiscais, não levam em consideração os efeitos negativos que serão provocados em outros Estados: é o chamado "jogo de soma zero", no qual, no dizer de Aspásia

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

Camargo¹²⁷, o que uma das partes perde equivale exatamente ao que a outra ganha.

Outra armadilha federativa, também apontada por ASPÁSIA CAMARGO¹²⁸, consiste na formulação denominada de "jogo dos prisioneiros"¹²⁹, em que os mais rápidos e mais espertos, adiantam-se e tratam de desobedecer às regras do jogo, oferecendo vantagens não permitidas para atrair recursos e investimentos, com visíveis prejuízos aos que, de forma passiva, cumprem as regras. Entretanto, à medida que todos passam a agir da mesma forma, as vantagens diminuem, até que todos passam a perder, e o jogo termina. Exemplo disso foi a desenfreada criação de novos municípios, que passam a receber uma fatia do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e da quota-parte do ICMS, obviamente, em detrimento das parcelas recebidas pelos outros municípios.

Quando todos os Estados tendem a oferecer as mesmas isenções e incentivos fiscais, esses dispositivos deixam de ser uma vantagem diferencial e o resultado é a renúncia generalizada, com a conseqüente diminuição da arrecadação. O passo seguinte é a procura por uma nova modalidade isencional, para retomada do ciclo perverso.

Quando se atinge um estágio em que todos os Estados abriram mão de suas receitas, o benefício fiscal deixa de ser um diferencial oferecido às

¹²⁷ CAMARGO, Aspásia, *A Reforma-Mater: Os Riscos (e os custos) do federalismo incompleto*. Disponível na internet em: www.mct.gov.br.

¹²⁸ CAMARGO, Aspásia, *idem*.

¹²⁹ O Dilema do Prisioneiro é uma situação em que dois suspeitos de terem cometido um crime, após serem detidos, são confrontados com várias alternativas: a) um ficará livre se denunciar o outro, e se este não o denunciar; b) se denunciarem um ao outro, ambos serão punidos com três anos de reclusão; c) se um não denunciar o outro, mas aquele o denunciar, o primeiro será condenado a cinco anos; d) se nenhum denunciar ao outro, existem provas suficientes para condenar cada um a um ano de prisão. As decisões são simultâneas e um nada sabe sobre a decisão do outro. O dilema do prisioneiro consiste em que, a cada decisão, ele pode satisfazer o seu próprio interesse (denunciado o outro, sendo este o melhor resultado) ou cooperar, confessando. Em qualquer situação, o prisioneiro sairá melhor se trair. O problema é que ambos chegarão a essa mesma conclusão, o que resultará em prejuízo para os dois. Se eles adotassem uma estratégia cooperativa, ambos seriam beneficiados. Daí de se inferir que nos regimes federativos, as estratégias não-cooperativas, que, a princípio, podem se apresentar mais vantajosas para um Estado, podem resultar em prejuízo generalizado.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

empresas. Na tomada de decisão sobre onde instalar um novo empreendimento, as empresas levam em consideração apenas as condições de mercado, de produção e de oferta de mão-de-obra especializada, já que pagarão menos imposto em qualquer lugar, num ambiente de guerra fiscal generalizada. A essa altura, os Estados menos favorecidos economicamente já não terão mais incentivos a oferecer, e, com sua receita cada vez mais deprimida, perderão capacidade de investimento e oferecerão serviços públicos cada vez mais deficientes e precários.

Note-se que a concessão de renúncia fiscal unilateral é vedada desde 1975 pela Lei Complementar nº 24, de 07/01/1975. Todos os benefícios fiscais relativos ao ICMS devem ser concedidos no âmbito do Confaz (Conselho Nacional de Política Fazendária), por decisão unânime dos Estados. Mas, essa norma não tem sido respeitada e os Estados sempre encontram uma forma disfarçada de, efetivamente, conceder benefícios fiscais que não foram discutidos e nem aprovados pelo Confaz.

Essa prática nociva seria, se não eliminada, ao menos atenuada, se, nas operações interestaduais, a receita fosse integralmente atribuída ao Estado de destino da mercadoria. Esse dispositivo limitaria de forma drástica o valor do incentivo fiscal, que só poderia ser concedido na medida em que a mercadoria produzida em um Estado fosse comercializada para contribuintes daquele mesmo Estado, que não poderá conceder isenção para operações destinadas a outros Estados.

Um dos efeitos da guerra fiscal consiste na redução da competitividade dos produtos nacionais. Isso ocorre porque, as empresas tendem a instalar novos empreendimentos em locais que não elevam seus custos de produção, o que não ocorreria caso não houvesse as vantagens e incentivos fiscais. Assim, as empresas instaladas em localidades mais distantes sofrem o aumento dos custos de transporte, treinamento de mão-de-obra, distanciamento dos fornecedores de

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

insumos e dos centros de comercialização. Não fossem os incentivos da guerra fiscal, a empresa escolheria a localização técnica e comercialmente mais adequada.

Em 1776, ADAM SMITH já apontava as características principais a que os sistemas tributários deveriam conformar-se: 1º) a capacidade contributiva dos cidadãos; 2º) regras claras para a fixação dos impostos, evitando-se arbitrariedades; 3º) facilidade para os contribuintes; 4º) baixo custo do sistema arrecadador; 5º) a eficiência econômica.

Dadas as características do caso brasileiro, em que todos os entes (União, Estados e Municípios) detêm competência para impor tributos, há a imperiosa necessidade de se harmonizar o federalismo fiscal. Como se vê, os princípios de Adam Smith continuam atuais e desejáveis.

Para os contribuintes, as máximas de Adam Smith ainda lhes garantiriam a possibilidade de poderem programar-se, já que saberiam o tempo do pagamento, o modo, a quantidade a ser paga, tudo de forma clara e simples, na linha do que hoje se denomina de "responsabilidade política"¹³⁰.

Um importante elemento, mas de caráter complicador nas questões do federalismo brasileiro, tem origem nas distorções da representação política dos Estados perante a Câmara Federal. A partir de 1988, alguns Estados mais pobres e menos populosos obtiveram o direito a uma representação mínima de oito deputados, fixando-se um teto de setenta, para a maior representação, no caso, a do Estado de São Paulo. A região Norte, com 8% da população do país, ficou com 14,5% das vagas na Câmara dos Deputados, enquanto que para a região Sudeste, detentora de 43% da população, coube a representação de 32% dos assentos.

Aparentemente, essa distorção não existe no caso da representação perante o Senado Federal, pois segundo o modelo igualitário, cada Estado-membro tem

¹³⁰ Ao lado da responsabilidade política, fala-se também em "responsividade", que seria a capacidade de resposta dos governos às necessidades dos cidadãos.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

direito a três representantes. Porém, se tomadas em bloco, as regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste – menos populosas e menos desenvolvidas - controlam 74% dos votos no Senado. Assim, essa descompensação existente no Senado, somada ao desequilíbrio existente na Câmara dos Deputados, provoca sérios conflitos de interesses no que se refere à alocação de incentivos fiscais regionais e repartição das receitas tributárias.

O consenso, em matéria de reforma tributária, aponta para os seguintes pilares básicos, caso se tenha como objetivo um modelo de tributação ótima, i.e., uma estrutura tributária que permita ao governo alcançar objetivos redistributivos da renda e, ao mesmo tempo, arrecadar o suficiente para financiar os gastos públicos, ao menor custo possível em termo de eficiência:

- a) qualquer que seja o modelo, a carga tributária não poderá aumentar. Hoje a demanda que se faz é por serviços públicos dignos, boa infra-estrutura, malha rodoviária segura, serviços de saúde pública e educação decentes, e segurança do cidadão, enfim, tudo aquilo que se convencionou denominar de "bem-comum" e para o qual contribuem todos os que pagam tributos;
- b) é necessária uma busca incansável pela justiça fiscal. Os que pagam tributos têm a sensação de que pagam muito; portanto, o combate à sonegação é imperativo; a máxima é conhecida: se todos pagarem, todos pagarão menos;
- c) A reforma tributária deve contemplar uma estrutura transparente, enxuta e simples. É grande o clamor contra a crescente complexidade das obrigações acessórias: não basta pagar os tributos, pois para fazê-lo é necessária a elaboração de livros, demonstrativos, diversos arquivos magnéticos de razoável complexidade, várias declarações, enfim, toda uma malha que exige tempo e recursos dos contribuintes. Como

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

exemplo, citamos um documento criado recentemente: a Declaração do ITCMD¹³¹ (Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doações), instituída no Estado de São Paulo pelo Decreto nº 46.655/2002, deve ser preenchida somente pela internet, em todos os inventários e arrolamentos em que houver a transmissão de patrimônio, mesmo que isento. Trata-se de declaração, cujo acesso e preenchimento é de relativa simplicidade, mas que tem sofrido muitas críticas por parte de advogados e inventariantes, por implicar mais uma obrigação acessória, sem a qual não é possível dar prosseguimento aos processos judiciais da espécie.

- d) a redução dos custos da tributação vem merecendo a atenção por parte de estudiosos da tributação de todo o mundo, e, entre nós, vale citar um estudo sobre o tema, de autoria do conselheiro Aldo Vincenzo Bertolucci¹³², publicado no *site* do Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional, do Ministério da Fazenda. O custo dos tributos não se esgota no valor do tributo em si mesmo, mas se estende a todos os aspectos formais e burocráticos que os contribuintes têm de observar, para apurar e prestar as informações necessárias e, ao final, pagar o tributo. De acordo com CEDRIC SANDFORD¹³³, da Universidade de Bath, do Reino Unido, os custos dos tributos classificam-se basicamente em três categorias: a) o valor do próprio tributo; b) os custos de distorção, que representam as mudanças do comportamento na economia em virtude da existência dos

¹³¹ ITCMD (Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos), instituído no Estado de São Paulo pela Lei nº 10.705/2000.

¹³² Aldo Vincenzo Bertolucci, *Quanto Custa Pagar Tributos?* Disponível na internet, em: www.bcb.gov.br

¹³³ SANDFORD, Cedric, *apud* Aldo Vincenzo Bertolucci, *op. cit.*

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

tributos, o que provoca alteração dos preços dos produtos e dos fatores de produção; e c) os custos dos recursos empregados para operar o sistema tributário: são os chamados custos operacionais tributários. Essa terceira categoria, por sua vez, subdivide-se em dois tipos: 1) os custos administrativos, representativos dos recursos despendidos pelo Poder Público para as atividades de legislação, administração, arrecadação, controle e informação, relativas às questões tributárias; e 2) os custos de conformidade¹³⁴, que são os custos suportados pelas pessoas físicas e jurídicas no cumprimento das obrigações principais e acessórias derivadas dos tributos. Em síntese, são os custos que o contribuinte enfrenta para conformar sua atividade às normas tributárias, de acordo com a forma estabelecida pelo Poder Público.

- e) a simplicidade de um sistema tributário pode ser também avaliada sob a perspectiva dos custos administrativos diretos e indiretos. Custos diretos seriam aqueles necessários para o funcionamento das máquinas fazendárias, recaindo, assim, sobre o Poder Público. Os indiretos são os custos suportados pelos contribuintes, no cumprimento de suas obrigações tributárias. Os chamados modelos de tributação ótima utilizam-se da análise econômica para a obtenção de uma combinação de critérios que levem em conta a equidade, a simplicidade e a eficiência econômica. É um sistema que conjuga variáveis e escolhas, de sorte a maximizar a função do bem-estar social.
- f) nenhuma reforma tributária trará um sistema eficaz e eficiente se não houver um aumento de cooperação entre os diversos

¹³⁴ Em inglês, a doutrina convencionou denominar os custos de conformidade de *compliance costs of taxation*.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

entes envolvidos: União, Estados e Municípios. Hoje, são tímidos os movimentos cooperativos entre as esferas de governo; na verdade, reina um clima de distanciamento entre os Fiscos que, somente em uma questão ou outra, agem de forma conveniada. Temos de caminhar para uma verdadeira Federação: a palavra *foedus* significa pacto, entendimento, negociação baseada na fidelidade e na confiança, de tal sorte que uma verdadeira Federação deve ser movida por regras harmônicas e sob o espírito do cooperativismo. O federalismo competitivo, que, no dizer de Fernando ABRUCIO¹³⁵, vem estimulando a guerra fiscal entre os Estados, trata-se de um leilão de mais e mais isenções às empresas, e no qual cada governo procura oferecer mais que o outro, sem se preocupar como esse processo será financiado. Ao fim, tudo se resumirá em dívidas acumuladas e empurradas para as próximas gerações, por meio do repasse desses custos para o nível federal e, por extensão, para toda a nação.

- g) o sistema tributário a ser desenhado por uma reforma tributária desejável deverá, tanto quanto possível, incluir o mínimo de tributos cumulativos¹³⁶, porquanto o ideal fosse a inexistência de tributos com essa característica. Os tributos cumulativos reduzem a eficiência dos investimentos, pois resultam em efeitos negativos, consistentes na verticalização das empresas, desestimulando a terceirização da produção. Bens de capital, que, em geral, passam por uma longa cadeia produtiva, são

¹³⁵ ABRUCIO, Fernando, *Descentralização e Coordenação Federativa no Brasil: Lições dos Anos FHC*, disponível na internet, em: www.enap.gov.br.

¹³⁶ Tributos cumulativos são aqueles que incidem em duas ou mais fases da circulação, sem na etapa posterior possa haver o abatimento do montante cobrado anteriormente. São os tributos cobrados em cascata, em que ao preço vai-se agregando sempre o novo montante cobrado, sem nenhuma compensação.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

muito afetados pelos tributos cumulativos. O mesmo ocorre com as exportações, pois, mesmo quando se pretende a desoneração dos produtos nessas operações – caso da Cofins e PIS – a desoneração presumida fica aquém do montante real do tributo agregado ao preço do tributo nas fases anteriores.

- h) nenhuma estrutura tributária que se pretenda moderna será viável caso não haja, definitivamente, a implantação da parceria fisco-contribuinte. É óbvio que a sociedade estará tanto mais disposta a cumprir suas obrigações tributárias quanto mais benefícios dignos e decentes receber do Estado. As administrações tributárias de países economicamente mais evoluídos têm, de forma permanente, e, a cada vez mais, dedicado grandes esforços para a melhoria do atendimento ao contribuinte e à transparência da ação fiscal. Trata-se de verdadeiro imperativo de cidadania, já que a complexidade das normas tributárias, sucessivamente editadas, vem tornando dificultoso o cumprimento das obrigações fiscais, provocando uma demanda crescente por informações junto às repartições fiscais. Nesse sentido, é bastante frequente a edição de decreto, portarias, instruções normativas e outros atos, que, de tão longos, assemelham-se mais a verdadeiros regulamentos. Note-se que, na maioria das vezes, a elaboração desses instrumentos legais demanda meses de estudos por parte de equipes técnicas e grupos de especialistas. Porém, após a publicação, deve o contribuinte, em seguida, interpretá-los corretamente e passar ao pronto cumprimento. Daí advém grande parte das dificuldades com que se defrontam os contribuintes, que acorrem às seções de informações das diversas repartições fiscais por todo o País.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

- i) Simplicidade é um objetivo visado por todos os projetos de reforma tributária, mas é preciso não confundir simplicidade com simplismo. As modernas economias apresentam aspectos complexos que dificultam a construção de um sistema eficiente e adequado e, ao mesmo tempo, seja simples. Ressalte-se que o Brasil não ficou imune às mudanças provocadas no cenário econômico mundial globalizado, sem contar as conseqüências advindas da formação dos blocos econômicos regionais, como o Mercosul. Entretanto, deve-se atentar para que as mudanças nas regras de tributação não resultem numa transição que inviabilize a execução financeira das unidades que, num primeiro momento, perderem receita. A trilha a ser perseguida deve ser a do gradualismo, afastando-se as reformas abruptas, cujos resultados teóricos são conhecidos apenas no papel. Cada país tem sua experiência histórica, cultural, suas construções políticas e sociais, sustentadas por alianças e compromissos que exigem complicadas negociações para a superação de seus conflitos. A experiência européia comprova que o processo de transição é longo e exige muita negociação. Não é outra a razão, também, por que a tão propalada Reforma Tributária ainda não foi aprovada no Brasil, não obstante a existência de diversos e sucessivos projetos apresentados.
- j) Qualquer que seja a proposta de modelo tributário, numa estrutura federativa o cidadão-contribuinte sempre será confrontado com as legislações tributárias em três níveis: federal, estadual e municipal, sem contar as especificidades da legislação previdenciária, entre outras. Daí resulta uma série de obrigações repetidas perante as esferas de administração,

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

desencontros, falta de coordenação, e outras mazelas que perturbam o contribuinte, trazendo-lhe mais custos e aborrecimentos. Um novo modelo deve prever a integração de cadastros entre as administrações dos diversos níveis, troca de informações, instalações conjuntas para facilitação do cumprimento das obrigações tributárias, aberturas de empresas, a exemplo do Poupatempo, que se constitui em notável iniciativa do Governo do Estado de São Paulo, que logrou reunir, num só ambiente, com o intuito de atender mais prontamente ao cidadão, órgãos da Secretaria da Fazenda do Estado, Junta Comercial, Detran, Polícia Civil, entre outros.

A necessidade de se alcançar o ajuste fiscal tem sido, sistematicamente, um obstáculo para a formulação e implementação de um novo modelo tributário que não tenha como única finalidade o abastecimento do Erário. O temor dos sucessivos governos é que uma nova estrutura tributária venha a comprometer o ajuste fiscal.

Nesse sentido, Ricardo VARSANO¹³⁷ aponta outras armadilhas, postas no caminho de um novo desenho tributário. Uma delas diz respeito à prevalência da comodidade de arrecadação em detrimento da qualidade da tributação, cujo mais exemplo mais acabado seria a CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira).

Outra armadilha seria a tão propalada revisão do pacto federativo, que não pode contemplar apenas uma alteração que favoreça um ente político em detrimento de outro. A solução prevê um rearranjo institucional de forma a colocar o pacto federativo a serviço dos objetivos econômicos e sociais do País, a ser implantado por meio de uma revisão do sistema de transferências

¹³⁷ VARSANO, Ricardo, *Por uma Reforma Tributária Modelo 2004*, disponível em www.federativo.bndes.gov.br.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

intergovernamentais, da tributação subnacional e da redefinição dos encargos das políticas públicas entre os níveis de governo.

Dentre os vários fatores que vêm impulsionando as recentes mudanças tributárias em todo o mundo, devem ser ressaltados alguns tópicos comuns: a) um traço característico das transformações é a ênfase que tem sido dada aos impostos gerais sobre o consumo, em detrimento aos impostos sobre a renda; b) a globalização econômica e financeira; c) a redefinição do papel do Estado; e, d) a formação de blocos econômicos.

A tese de que a evolução da tributação caminhará em direção a um aumento da participação do imposto sobre a renda – do capital e do trabalho - no total das receitas arrecadadas vem sendo contestada, dada a crescente importância dos impostos gerais sobre o consumo. Essa mudança de perspectiva deve-se, em parte, ao fato de que, numa economia globalizada, os capitais tendem a migrar com muita rapidez para regiões que ofereçam um tratamento tributário mais conveniente. Assim, elevadas alíquotas do imposto de renda, ao invés de resultar em aumento do produto arrecadado, provocariam a fuga de capitais e o desestímulo a novos empreendimentos produtivos.

A globalização dos mercados é outro fator que pode influenciar na busca de uma estrutura tributária ideal, já que não se pode ignorar a velocidade (e a facilidade) do fluxo dos capitais, na busca por tratamento mais vantajoso. É óbvio que a questão dos capitais voláteis, de cunho meramente especulativo, o chamado *hot money*, não exerce uma influência tão significativa quanto os capitais dirigidos ao setor produtivo. Para esse último capital, a questão tributária pode desempenhar um papel bastante significativo na tomada de decisão quanto aos locais de aplicação.

A redefinição papel do Estado moderno é um outro aspecto que não pode ser afastado numa abordagem programática de um novo modelo de estrutura tributária. Uma das vertentes consiste na descentralização da atuação do Estado,

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

que implica autonomia dos governos locais, adoção de mecanismos de democracia participativa, maior responsabilidade dos gestores públicos, diminuição das desigualdades regionais.

A chamada reforma do Estado tem sido missão árdua, posto que contempla temas conflituosos, como a descentralização administrativa, que nem sempre vem acompanhada da necessária descentralização das competências tributárias. Num contexto federativo, como é o caso do Brasil, a cooperação e coordenação intergovernamentais serão peças-chave para uma bem-sucedida reforma do Estado.

Outro aspecto, no que se refere ao papel do Estado, diz respeito ao tamanho do próprio Estado. Desde a década passada que o viés neoliberalista tem predominado, em oposição a um visível enfraquecimento das práticas protecionistas advindas do Estado do Bem-Estar Social. Ainda assim, aumentam progressivamente as demandas sociais que devem ser satisfeitas pelo Estado, por conta da extensão de serviços públicos e benefícios a vastos setores da população que, historicamente, não estavam incluídos na lista de beneficiários. Isso tem provocado uma crescente demanda de gastos, que, por sua vez, resultam em aumento de carga tributária.

Daí que a sociedade desempenhará importante papel na redefinição do Estado, que não poderá recuar de sua missão de garantidor do bem-comum, mas não pode, também, submeter a mesma sociedade a níveis insuportáveis de exigência tributária.

Por fim, a formação de blocos econômicos regionais e zonas de livre comércio por todo o mundo induz a um modelo de estrutura tributária harmonizada com as práticas adotadas internacionalmente.

A harmonização tributária é um processo longo, que envolve várias etapas de negociação. De forma concisa, o processo pode ser descrito da seguinte forma: num primeiro momento, fala-se em coordenação, em que os Estados, cogitando a

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

adoção de estratégias comuns, passam a tomar decisões também com um objetivo comum: são os encontros de Chefes de Estado e de Comissões de Alto Nível, tendentes à fixação de uma política comum para o grupo.

No segundo estágio, ocorre a harmonização, em que é reconhecida a existência de princípios legislativos comuns, neutralizando-se, ou mesmo atenuando-se, as divergências e os conflitos de ordem tributária. A harmonização deve propiciar a criação de condições competitivas para a atração de negócios e investimentos para o bloco. Permanecem as diferenças nos ordenamentos tributários, mas, tendo em vista a adoção de princípios comuns, é possível a comparação entre eles, como forma de tomada de decisão.

Na última etapa da harmonização tributária, o fenômeno que ocorre é a uniformização, quando não se fala mais só em adoção de princípios comuns: agora há a identidade de textos legais, de forma que a legislação tributária se torne uniforme.

A doutrina do direito internacional aborda as etapas clássicas da integração econômica, de acordo com os seguintes estágios: a zona de livre comércio, a união aduaneira, o mercado comum, a união econômica, e a união política.

Com a adoção da zona de livre comércio, as mercadorias podem transitar de um Estado para outro, sem sofrer restrições aduaneiras. No segundo estágio, adota-se a tarifa externa comum. Na terceira etapa, o mercado comum, permite-se a livre circulação de mercadorias, pessoas e serviços. Na quarta etapa, ocorre a união econômica, estágio em que se encontra a União Européia. A última etapa seria a união política, estágio ainda não alcançado por nenhum bloco regional, não obstante os esforços empreendidos no seio da União Européia. Vale ressaltar que o Mercosul é caracterizado como uma união aduaneira imperfeita, pois, tendo ultrapassado a condição de zona livre comércio, ainda não adotou plenamente as regras da união aduaneira.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

A experiência européia, mais uma vez, não deve ser desprezada; antes, servirá como balizamento, conquanto não possa ser meramente reproduzida, haja vista as suas peculiaridades. O processo de globalização dos mercados e a formação de blocos econômicos regionais interferem, de forma incisiva, na autonomia dos Estados nacionais, relativamente à formulação de sua política tributária. Os capitais estão sempre em busca de regiões mais favorecidas quanto ao aspecto tributário, de forma que um país não pode abstrair-se da cena mundial, quando da elaboração de sua estrutura tributária.

Um aspecto controverso que surge sempre que se trata da reformulação da estrutura tributária no Brasil diz respeito às máquinas arrecadoras. A controvérsia acirra-se principalmente quando, sob a expectativa de implantação de um IVA federal, emerge um aparente conflito entre o campo de atuação dos Fiscos estaduais e do federal. É questão assente que as máquinas estaduais, em geral, encontram-se mais bem equipadas, até mesmo sob o aspecto dos números dos quadros funcionais, para exercitar a administração de um imposto plurifásico como o IVA geral sobre o consumo.

Mais uma vez, o ponto a ser focado deve ser o da cooperação e do compartilhamento das competências tributárias, de modo a permitir, de forma não traumática, a implementação das mudanças necessárias. Não se deve romper abruptamente com a memória histórica do sistema tributário construído ao longo dos séculos. A tendência internacional é a adoção de um imposto amplo sobre o valor agregado de responsabilidade do governo central, como é o caso da maior parte dos países da União Européia.

Já se falou na implantação no Brasil de um modelo denominado IVA dual. Esse tributo agregaria uma alíquota estadual e outra federal, que seria cobrado integralmente no Estado de origem. À União caberia o encargo de fazer o repasse do montante para o Estado de destino da mercadoria. Seria um arranjo tendente a eliminar as práticas evasivas incidentes nas operações interestaduais, bem como

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

promover uma política redistributiva da renda, mediante a transferência de recursos arrecadados nos Estados produtores para os consumidores.

O modelo do IVA dual, conquanto possa ter suas qualidades técnicas e teóricas, tem recebido ácidas críticas, de vez que sua operacionalização implicaria a adoção de uma complicada engenharia tributária e com evidente aumento de obrigações tributárias ao contribuinte, que, relativamente a um só tributo, teria de se reportar ao Fisco estadual e ao federal. Aos poucos, foi afastada a idéia da implantação de um IVA dual no Brasil.

A agenda de discussão da reforma tributária, tendente à adoção do IVA, encontra-se ancorada na questão da eventualidade da perda de receitas, que, de fato, constitui importante tema que não pode ser relegado a um plano inferior. As discussões políticas, em geral, reduzem-se aos argumentos de perdas e ganhos de receitas.

Todavia, esse aspecto prejudica sensivelmente a apreciação das questões técnicas, como a busca da neutralidade, da livre concorrência de mercadorias, da não-discriminação, alargamento da base de incidência, fusão de tributos (IPI, ICMS, ISSQN, Cofins e PIS), fixação de base de tributação uniforme, legislação harmonizada; enfim, esses e outros tópicos que podem ser muito úteis na definição de um novo modelo tributário para o Brasil.

Um novo modelo tributário deverá garantir ao governo a plena realização de suas funções clássicas, i.e., as funções alocativas, distributivas e estabilizadoras¹³⁸, sem se afastar dos princípios da equidade (cada cidadão deve contribuir com a quantia justa), da progressividade (as alíquotas devem aumentar à medida que aumenta a renda dos contribuintes), neutralidade (a tributação não deve desestimular o consumo, a produção e os investimentos), além da

¹³⁸ Segundo os conceitos da Economia, a função alocativa relaciona-se à alocação de recursos públicos, com a finalidade de oferecer bens públicos e estimular o desenvolvimento; função distributiva relaciona-se à redistribuição de rendas por meio das transferências dos tributos e da concessão de subsídios; e a função estabilizadora diz respeito à aplicação das diversas políticas econômicas tendentes à promoção do emprego do desenvolvimento e da estabilidade.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

simplicidade (o cálculo, a apuração, a cobrança e a fiscalização dos tributos devem ser simplificados, de forma a reduzir os custos).

O sistema tributário pode desempenhar importante papel na promoção da função distributiva da renda. Essa concepção funda-se na doutrina clássica da teoria do bem-estar, apoiada no conceito econômico denominado de "Ótimo de Pareto"¹³⁹, segundo o qual haverá eficiência na economia sempre que a situação de um agente melhorar, sem que nenhum outro tenha sua situação deteriorada.

O conceito de optimalidade de PARETO pode sofrer uma sofisticação pelo critério denominado KALDOR-HICKS¹⁴⁰, ao qual, segundo Daniel GOLDBERG¹⁴¹, os juristas se referem quando mencionam o princípio de Pareto. Segundo GOLDBERG, o princípio de Kaldor-Hicks não condiciona uma distribuição de recursos apenas quando ninguém saia perdendo, mas apenas quando o aumento de riqueza for suficiente para compensar os perdedores.

São, na verdade, formulações da teoria econômica, sempre levadas em conta em ambientes de federalismo fiscal, em que qualquer alteração na estrutura tributária que tenda a provocar ganhos para alguns setores, de igual forma, imporá perdas a outros.

O que se busca, então, segundo uma conjugação dos critérios de PARETO e de KALDOR-HICKS, é um modelo de sistema tributário que possa viabilizar políticas públicas redistributivas, promova o crescimento, diminua as desigualdades sociais e regionais, sem que, desse processo, surjam setores perdedores que não possam, de alguma forma, desfrutar de algum benefício.

¹³⁹ Wilfredo Pareto, nascido em Paris, estudou Matemática e Literatura no Instituto Politécnico de Turim (Itália). A partir de 1983, começou a lecionar Economia na Universidade de Lausanne (Suíça). Além de colaborar para o desenvolvimento da Teoria Neoclássica da Economia. Sua grande contribuição ficou conhecida como "Ótimo de Pareto", segundo o qual um produto é ótimo se, e somente se, nenhum agente ou situação pode estar em uma posição melhor sem fazer com que outro agente ou situação assuma uma posição pior.

¹⁴⁰ Essa formulação leva o nome dos economistas Nicholas Kaldor e J. R. Hicks.

¹⁴¹ GOLDBERG, Daniel K., *Entendendo o Federalismo Fiscal*, in José Maurício Conti (org.), *Federalismo Fiscal*, p. 20-21.

5.1 HISTÓRICO DOS PROJETOS DE REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Decorrido pouco tempo após a promulgação da Constituição Federal de 1988, iniciou-se logo um debate sobre a necessidade da implantação de uma Reforma Tributária que dotasse o sistema tributário nacional de racionalidade. Nesse sentido, Ricardo LOBO TORRES fala do chamado "envelhecimento precoce"¹⁴² da Constituição de 1988.

A necessidade de se promover uma revisão constitucional da matéria tributária decorria de vários fatores:

a) a estrutura do sistema tributário, com as incidências calcadas em bases econômicas, apresentava superposição de tributos, como as do ICMS, IPI e ISS, no plano dos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços;

b) a estrutura federativa centralizava poderes regulatórios nas mãos do Governo Federal, que detém os privilégios de edição de medidas provisórias e proposição de leis complementares, resultando no aumento e na concentração de recursos da União, por conta da criação de contribuições especiais, cujo produto de arrecadação não é compartilhado com Estados e Municípios; e

c) remanesciam os problemas decorrentes da tributação sobre as exportações, em claro confronto com a prática internacional de se desonerar essas operações.

Desde o início, os principais objetivos de uma Reforma Tributária convergiam para os seguintes pontos:

¹⁴² TORRES, Ricardo Lobo, *A Reforma Tributária da Emenda Constitucional nº 42/2003*, in Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (org.), *Reforma Tributária: Emendas Constitucionais nº 41 e 42, de 2003, e nº 44, de 2004*, p. 227.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

- i) instituição de um sistema tributário que primasse pela justiça fiscal, aliado ao combate à sonegação;
- ii) simplificação das obrigações dos contribuintes;
- iii) enxugamento do texto constitucional, deixando as disposições diversas para a legislação ordinária;
- iv) fortalecimento do pacto federativo, mediante instrumentos de cooperação;
- v) estímulo ao desenvolvimento e modernização do setor produtivo do País;
- vi) criação de instrumentos que permitissem a redução das diferenças regionais; e
- vii) introdução de mecanismos de harmonização tributária, de forma a integrar o País no cenário internacional, eliminando os entraves para as exportações.

No Brasil, a intensidade das discussões sobre os diversos e pretensos projetos de Reforma Tributária tem conduzido a um franco desgaste dessa expressão. Assim, não obstante as sucessivas iniciativas apresentadas, pode-se afirmar que a última Reforma Tributária que realmente ensejou uma nova sistemática foi a Emenda Constitucional nº 18, de 1965.

No Governo Collor, deu-se a primeira tentativa a formalização de uma proposta de Reforma Tributária, com a criação da Comissão Executiva de Reforma Fiscal, logo denominada de "Comissão Ary Oswaldo Mattos". A proposta não foi adiante, por questões políticas e falta de apoio dos diversos setores.

A Emenda Constitucional nº 3, de 1993, apesar de ter trazido importantes inovações, não teve o alcance de uma reforma tributária. Pela Emenda nº 3, de 1993, foi introduzida a tributação sobre a movimentação financeira, a constitucionalização do instituto da substituição tributária, além da supressão do

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

Imposto sobre Vendas a Varejo de Combustíveis, de competência dos Municípios.

Em 1995, por iniciativa do Poder Executivo, foi encaminhada à Câmara dos Deputados a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 175, que introduzia alterações no sistema tributário. Esse projeto tramitou durante os oito anos do Governo Fernando Henrique, mas nunca chegou a ser aprovado.

A PEC 175/95 trazia importantes inovações e a ela foram pensadas 12 outras propostas de emenda à Constituição, por iniciativa parlamentar, tendo recebido, na Comissão Especial, 196 emendas. A Comissão Especial, em suas reuniões, ouviu representantes dos setores público e privado, além de especialistas em matéria tributária, cujas sugestões vieram a se agregar aos sucessivos substitutivos apresentados.

A proposta veiculada pela PEC 175/95 centrava-se no modelo das fontes tributárias tradicionais¹⁴³ e contemplava arranjos na atribuição de competências e distribuição das receitas tributárias. A novidade era a criação do chamado IVA (Imposto sobre o Valor Agregado) dual, por meio da instituição de um ICMS nacional, cuja competência seria partilhada entre a União e os Estados, de forma que, na prática haveria dois ICMS: um federal e outro estadual. Esse novo ICMS, que seria o resultado da fusão entre o IPI e ICMS, objetivava a desoneração da produção e das exportações.

Em setembro de 1995, foi instituída a Comissão Especial de Reforma Tributária, na Câmara dos Deputados. Os intensos debates revelaram profundos conflitos federativos, mormente quando se tratava de questões ligadas à repartição das competências tributárias, caso que atingia plenamente a PEC 175/95, que previa importantes alterações nos impostos sobre consumo.

¹⁴³ Segundo VITALI BORDIN, in *Carga Tributária em 2002*, "afora algumas propostas com mudanças drásticas no sistema fiscal (criação de um imposto único ou de impostos não-declaratórios), as demais podem ser agrupadas entre as correntes "tradicionalista", que defende o retorno às bases de incidência tradicionais, como a renda, o consumo e a propriedade, e a "reformista", que apregoa apenas a correção de distorções do sistema vigente".

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

Assim, em face das dificuldades enfrentadas, o Governo abandonou o projeto inicial de uma reforma de caráter amplo e estrutural e passou a adotar um ritmo mais dinâmico, de forma a privilegiar reformas pontuais, tendo em vista a necessidade de consolidação do plano de estabilização econômica, ao mesmo tempo em que se procurava contornar os temas mais polêmicos e conflituosos. Na verdade, os grandes temas a serem enfrentados pelo Governo Fernando Henrique eram a administração e consolidação do Plano Real, o controle do câmbio e o combate à inflação; a questão tributária não era uma prioridade.

As mudanças sobre a tributação da renda iniciaram-se a partir de 1995, e, num processo gradual, chegou-se ao ano de 2000, com uma legislação sobre a renda dotada de simplicidade e neutralidade.

Por outro lado, com a rápida tramitação e aprovação da Lei Complementar nº 87/1996, a chamada LEI KANDIR, a União encontrava solução para os problemas de balança comercial, já que essa lei passou a desonerar as exportações, ainda que, à custa dos recursos dos Estados.

Em 1997, foi divulgado, de forma oficiosa, um projeto nascido dentro do Ministério da Fazenda, elaborado pelo então secretário executivo Pedro Parente. Assim, a chamada "Proposta Parente" de Reforma Tributária centrava-se sobre os seguintes pontos:

- a) manutenção da carga tributária (à época, 29% do PIB);
- b) criação do IVA federal, com incidência sobre bens e serviços e com alíquota inferior às adotadas pelo ICMS;
- c) criação de um imposto sobre vendas a varejo (IVV), sob a competência estadual e incidente sobre as operações de vendas a varejo, e de competência municipal;
- d) criação de impostos especiais de consumo (*excise taxes*), incidentes sobre determinados produtos, como bebidas, tabaco, combustíveis, energia, entre outros, cuja pagamento deveria ser feito por substituição tributária;

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

- e) extinção dos seguintes impostos e contribuições: Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Bens e Serviços (ICMS), Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN), Cofins, Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL) e PIS/Pasep;
- f) Ajuste das alíquotas do Imposto de Renda, tendo em vista a extinção da CSLL;
- g) manutenção dos impostos regulatórios: Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), Imposto sobre Exportação (IE), e Imposto sobre Importação (II);
- h) ampliação da base de cálculo dos Fundos de Participação para toda a arrecadação de competência federal, com a inclusão do montante das contribuições;
- i) criação de um fundo temporário, para garantir a manutenção das receitas de todas as unidades federadas.

A base da Proposta Parente assentava-se na perspectiva de total remodelação da estrutura tributária indireta, que compreendia o conjunto de impostos e contribuições incidentes sobre a produção, circulação e operações com mercadorias e serviços. Não obstante a previsão da manutenção da carga tributária, haja vista que nenhuma esfera de Governo haveria de sofrer redução em sua parcela de recursos tributários, a proposta, se aprovada, promoveria importantes alterações nas relações federativas, na medida em que interviria na partilha das competências impositivas, alíquotas e na sistemática do funcionamento dos Fundos de Participação dos Estados e Municípios. Houve intenso debate sobre a Proposta Parente, porém, mais uma vez, não se chegou a nenhum resultado efetivo, tendo o projeto sido abandonado.

No entanto, a proposta Pedro Parente, afirma Fernando DALL'ACQUA, "deixou uma lição fundamental que iria pautar todo o debate futuro sobre a reforma tributária e que, de certa forma, já havia sido aprendida pela Comissão Ary Oswaldo, em 1992. O eventual sucesso de qualquer proposta estava

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

condicionado a uma ampla negociação política entre os diversos agentes envolvidos, em particular, o governo federal e os governos estaduais. Embora não tivesse que ser explicitado como tal, tornou-se evidente que a mudança do sistema tributário implicava um amplo pacto político"¹⁴⁴.

Vale ressaltar que, a partir de 1998, diminui o interesse do governo federal pela aprovação de uma reforma tributária, de vez que adotava estratégias bem-sucedidas para o ajuste fiscal, à medida que obtinha seguidos aumentos de receitas tributárias, decorrentes das contribuições sociais, cujo produto não é compartilhado com Estados e Municípios. Assim, os seguidos superávits primários, aliados a um "forte crescimento da receita tributária arrefeceu o entusiasmo do governo federal por mudanças no modelo tributário. Pragmaticamente, a questão tributária deixou de ser uma prioridade para o governo federal", como assevera Fernando DALL'ACQUA¹⁴⁵.

No vazio surgido pelo desinteresse do governo federal, o Congresso Nacional tomou a iniciativa, mediante a elaboração de uma proposta de reforma tributária, que acabou sendo denominada pelo nome do deputado federal encarregado de propor um modelo que substituísse os diversos projetos anteriormente apresentados: surgia assim o chamado "Substitutivo Mussa Demeas". Essa proposta tentava arregimentar o apoio dos Estados para sua aprovação. Seus pontos principais eram os seguintes:

- a) previa a extinção do ICMS e do IPI, que seriam substituídos por um amplo imposto sobre o valor agregado (IVA), que incidiria sobre operações com bens e serviços e seria compartilhado entre os Estados e a União;
- b) adoção do princípio do destino para a cobrança do IVA, sob o argumento de que essa medida serviria para a eliminação do principal foco da guerra fiscal;

¹⁴⁴ DALL'ACQUA, Fernando, *Análise da Proposta de Reforma Tributária (EC nº 42) do Governo Lula.*, p. 24. Disponível na internet, em: www.fgvsp.br/adm/arquivos.

¹⁴⁵ DALL'ACQUA, Fernando, *op. cit.*, p. 24.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

- c) substituição das contribuições sociais (Cofins, CSLL, PIS/Pasep e CPMF) por uma contribuição social única, incidente sobre o valor agregado;
- d) extinção do ISS e criação do IVV (Imposto sobre Vendas a Varejo), com alíquota única, fixada por lei complementar, e que seria da competência dos Municípios;
- e) autorização para a utilização de precatórios no pagamento de débito fiscal; e
- f) prorrogação dos benefícios da Zona Franca de Manaus de 2013 para 2023.

Em 2001, a aprovação da Emenda Constitucional nº 33 trouxe importantes inovações no sistema tributário nacional: foi ampliada a imunidade tributária das exportações, sobre as quais não mais incidiria as contribuições sociais e econômicas; foi regulada a CIDE (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico) sobre o petróleo; e foram introduzidas alterações na legislação do ICMS sobre as operações de importação realizadas por pessoas físicas.

Assim que assumiu o Governo, o Presidente Luiz Inácio Lula da Silva encaminhou ao Congresso o seu projeto de Reforma Tributária, que na Câmara dos Deputados passou a ser chamado de Projeto de Emenda Constitucional nº 41, ou a PEC 41/03.

A retórica governamental propunha à sociedade brasileira uma profunda modificação no sistema tributário, que incrementasse a atividade econômica, impulsionasse a produção, os investimentos produtivos e alavancasse a renda e a geração de empregos.

Relativamente a essa proposta, Ricardo Lobo Torres assinala, não obstante a retórica proclamação inicial, "parece-nos que o projeto era tão utópico quanto aqueles outros apresentados nos governos anteriores, pretendendo reformar profundamente o sistema tributário, mas trazendo novas irracionalidades para os diversos subsistemas"¹⁴⁶.

¹⁴⁶ Ricardo Lobo Torres, *A Reforma Tributária da Emenda Constitucional nº 42/2003*, in Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (org.), *Reforma Tributária: Emendas Constitucionais nº 41 e 42, de 2003, e nº 44, de 2004*.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

Segundo o texto da Exposição de Motivos encaminhada pelo Governo Federal, o ambicioso projeto delineado pela PEC nº 41/03 contemplava os seguintes pontos principais:

- 1) Regulamentação do imposto sobre grandes fortunas, mediante a supressão da necessidade de normatização pela via de lei complementar, ficando, assim, equiparado aos demais impostos, regulamentados que são por lei ordinária. Esse imposto é o centro de uma idéia recorrente de certos setores políticos, que nele vêem um sentido de justiça fiscal, pela qual os mais ricos seriam finalmente alcançados por um imposto que somente sobre eles recairia. A verdade é que também se vislumbra nesse imposto um enorme potencial para afugentar recursos, que, dessa forma, não só não seriam tributados, como também contribuiria para a diminuição de arrecadação de outros tributos.
- 2) Transferência do imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR), da esfera federal, para a competência dos Estados e do Distrito Federal. A idéia é que a União, ocupada com o seu vasto campo de competência, relega a plano inferior a cobrança do ITR, que, historicamente, apresenta níveis pífios de arrecadação (v. gráfico dos ANEXOS I e II). Imagina-se que, sob a competência dos Estados, haveria um aumento efetivo da arrecadação desse imposto.
- 3) Imprimir a progressividade no imposto sobre transmissão *causa mortis* e doações (ITCMD), incidente sobre quaisquer bens ou direitos, para que, nas operações de maior vulto, recaiam alíquotas maiores. Esse imposto, de competência estadual, tem hoje a sua alíquota máxima limitada a 8% pelo Senado Federal. No Estado de São Paulo foi instituído pela Lei nº 10.705/2000, sendo posteriormente alterado pela Lei nº 10.992/2001. Em sua redação original, que vigorou de 1º de janeiro a 31 de dezembro de

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

2001, havia duas alíquotas: para patrimônios de valor até 7.500 Ufesp¹⁴⁷ havia isenção; acima de 7.500 e até 12.000 Ufesp, a alíquota era de 2%; acima de 12.000 Ufesp, alíquota de 4%. A partir de janeiro de 2002, a Lei nº 10.992/2001 adotou a alíquota única de 4%, e as isenções passaram a ser pontuais.

- 4) Uniformização da legislação do ICMS, que passaria a ter um caráter nacional, por meio de lei complementar, com expressa vedação de adoção de norma estadual autônoma, mas com preservação da competência estadual para administrar, fiscalizar e arrecadar esse imposto. As alíquotas, cujo número máximo seria cinco, seriam uniformizadas, sob a prerrogativa do Senado Federal. Caberia a um órgão colegiado dos Estados a definição sobre as diversas alíquotas a serem aplicadas nas operações com mercadorias, bens ou serviços.
- 5) Vedação de concessão de benefícios e incentivos fiscais ou financeiros do ICMS, como medida necessária para reduzir a competição fiscal entre os Estados, a chamada "guerra fiscal".
- 6) Criação de um fundo de desenvolvimento regional, cujos recursos seriam aplicados na realização de políticas voltadas ao crescimento de regiões menos desenvolvidas. Esse fundo teria a seguinte composição: 2% do produto da arrecadação do Imposto de Renda (IR) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).
- 7) Instituição da progressividade em razão do valor do imóvel, relativamente ao imposto municipal sobre transmissão *inter vivos* de imóveis ou de direitos sobre estes (ITBI). Haveria ainda a possibilidade de aplicação de alíquotas diferenciadas em função da localização ou do uso do imóvel.

¹⁴⁷ Ufesp (Unidade Fiscal do Estado de São Paulo), cujo valor tem sido fixado anualmente: 2003: R\$11,49; 2004: R\$12,49; 2005: R\$13,30; 2006: R\$13,93; 2007: R\$14,23; 2008: R\$14,88; e 2009: R\$15,85.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

- 8) Elevação à sede constitucional da desoneração das exportações, assegurando-se a manutenção dos créditos decorrentes dos insumos agregados aos produtos exportados. Essas medidas já integram a Lei Complementar nº 87/1996, a chamada Lei Kandir.
- 9) Retirada da Constituição dos critérios definidores do índice de participação do ICMS para os Municípios, remetendo-os para fixação por lei complementar. Há hoje certa insatisfação com os critérios atuais, que, para muitos, comportam distorções que prejudicam os municípios e, por via de consequência, os cidadãos que residem nesses municípios.
- 10) Inserção do inciso IV ao artigo 195 da Constituição Federal, para tornar permanente a CPMF (Contribuição sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira), que seria destinada ao custeio da seguridade social.

A proposta veiculada pela PEC nº 41/03, segundo Ricardo Lobo Torres¹⁴⁸, tratava-se de um projeto tão utópico quanto os outros anteriormente apresentados, eis que, ao pretender introduzir uma profunda reforma do sistema tributário, trazia novas irracionalidades para os diversos subsistemas.

No que se refere ao subsistema do ICMS, a PEC nº 41/03, ao acentuar a centralização tributária, trazia algumas complicações para esse imposto, já que: i) o ICMS seria regulado por lei complementar federal, mesmo sem a unificação com o IPI e o ISS; ii) suas alíquotas internas seriam uniformes e fixadas pelo Senado Federal (nesse caso, o temor é que as alíquotas fossem unificadas por cima, ou seja, que se adotasse a maior alíquota, para que nenhum Estado perdesse receitas); iii) teria regulamento único, editado por órgão colegiado dos Estados, aos quais, ao mesmo tempo, seria vedada a edição de norma interna diversa, restando-lhes apenas a competência para instituir o imposto.

¹⁴⁸ Ricardo Lobo Torres, *op. cit.*, p. 231.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

Ainda, segundo Ricardo Lobo Torres¹⁴⁹, o defeito imperdoável da PEC nº 41/03 era o de, se aprovada, promover o aumento da carga tributária, que já vinha sofrendo elevações constantes desde o governo anterior (v. gráfico dos ANEXOS III e IV). O texto da PEC nº 41/03 previa: a) a eliminação da necessidade de lei complementar para instituir o imposto sobre grandes fortunas, abrindo caminho para sua cobrança pela via da lei ordinária; b) a progressividade do imposto sobre transmissão de imóveis *inter vivos*; c) a reintrodução da CPMF no sistema tributário, com alíquota que saltaria de 0,08% para 0,38%, para financiamento do programa da renda mínima; d) aumento da carga tributária relativa ao ICMS, por conta da unificação pela maior alíquota.

As dificuldades para aprovação da proposta veiculada pela PEC nº 41/03 revelaram, mais uma vez, as questões de fundo que envolvem o conflito federativo no Brasil: por um lado, os contribuintes, ansiosos por uma redução da carga tributária, aliada à simplificação do sistema; por outro, os governos dos Estados que, de forma tímida, propõem a aceitação das mudanças, desde que não impliquem perdas de receitas e diminuição da autonomia de que gozam sob o sistema atual. No meio, encontra-se o Governo Federal, que impulsiona a reforma e busca apoio político, sob os argumentos de que: a) promoveria a simplificação do complexo sistema tributário nacional; b) eliminaria ou, ao menos, atenuaria a guerra fiscal entre os Estados; e c) reduziria a cumulatividade dos tributos.

Assim, após intenso debate, o Senado Federal expurgou do texto da PEC nº 41/03 os pontos mais polêmicos, deixando-os para futura apreciação, e aprovou a Emenda Constitucional nº 42/03, que introduziu as seguintes medidas:

- a) poderá ser adotado um regime simplificado de tributação unificado, envolvendo as três esferas de governo, no sistema denominado de "super simples";

¹⁴⁹ Ricardo Lobo Torres, *op. cit.*, p. 231-2.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

- b) as contribuições sociais passam a incidir sobre as importações;
- c) os fundos estaduais poderão ser financiados por adicional de 2% nas alíquotas de ICMS sobre bens superfluos;
- d) prorrogação da Zona Franca de Manaus até o ano de 2023;
- e) manutenção da desvinculação de receitas da União (DRU)¹⁵⁰ até 2007, inclusive; e
- f) prorrogação da CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira) até o final do ano 2007, com a alíquota de 0,38% (art. 90 do ADCT). Como assevera Ricardo LOBO TORRES¹⁵¹, a CPMF é uma contribuição exótica, cobrada apenas no Brasil, e que distorce a economia e se afasta dos princípios modernos da tributação, principalmente no que se refere à capacidade contributiva, mas que, devido ao seu grande poder arrecadatório, tornou-se indispensável para o equilíbrio das contas públicas da União.
- g) a EC nº 42/03 introduziu também norma de proteção aos direitos fundamentais, ao instituir a noventena¹⁵², isto é, a necessidade de que os

¹⁵⁰ A DRU (Desvinculação de Receitas da União) tem origem na Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994, que instituiu o Fundo Social de Emergência (FSE), que 1996 passou a se chamar Fundo de Estabilização Fiscal (FEF), e, desde o ano 2000, adota o nome atual. Trata-se de uma autorização para que Executivo manipule discricionariamente até 20% da arrecadação da União. A nova redação dada ao art. 76 do ADCT é a seguinte: "É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2003 a 2007, vinte por cento da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais".

¹⁵¹ TORRES, Ricardo Lobo, *op. cit.*, p. 234.

¹⁵² Para dirimir algumas dúvidas, pode-se diferenciar a noventena trazida pela EC nº 42/03 (artigo 150, III, c, da CF) da anterioridade (artigo 150, III, b, da CF) e da noventena das contribuições sociais (artigo 195, § 6º, da CF): *a) noventena das contribuições sociais*: a criação ou majoração das contribuições previstas no artigo 195 da CF (INSS patronal, Pis/Pasep, Cofins, CSLL, INSS do trabalhador, sobre a receita de concursos de prognósticos e a nova contribuição do importador de bens e serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar) deverá observar o prazo de 90 (noventa) dias entre a data da publicação da respectiva lei e a sua entrada em vigor (*vacatio legis*); *b) anterioridade tributária*: a criação ou a majoração de tributos, salvo o I.I., I.E., IPI, IOF, os empréstimos compulsórios e os impostos extraordinários, somente surtirá efeito a partir do exercício financeiro subsequente ao da publicação da lei

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

tributos sejam criados até 90 (noventa) dias antes de sua entrada em vigor, para tornar mais rigorosa a aplicação do princípio da anterioridade. Procura-se, então, eliminar a prática costumeiramente adotada de, nos estertores do ano, anunciar a majoração ou instituição de novos tributos, que passam a vigorar a partir do primeiro dia do próximo ano¹⁵³.

Os pontos mais polêmicos do projeto permaneceram em discussão no Congresso Nacional. Esses pontos envolvem principalmente o ICMS, frente à perspectiva da adoção de um IVA (Imposto sobre o Valor Agregado), em substituição ao IPI, ICMS, Cofins, Contribuição do Salário-Educação, PIS/Pasep, e no futuro, as contribuições do chamado "Sistema S" (Senai, Sesc e Sesi).

A discussão concentra-se sobre a unificação da legislação do ICMS e o arranjo que permitirá a completa desoneração das exportações. A idéia central é que, com alíquotas uniformes e total vedação da possibilidade de concessão de incentivos fiscais, seria eliminada a guerra fiscal entre os Estados. Para isso, como forma de compensação, seria criado um fundo de desenvolvimento regional que permitisse aos Estados realizar investimentos em infra-estrutura.

A questão de fundo, nesse sentido, é como acomodar uma reconstrução tão radical da tributação de bens e serviços no complexo arranjo que envolve o federalismo fiscal no Brasil. Não será tarefa fácil o convencimento dos Estados

tributária (artigo 150, III, *b*, da CF); *c*) *noventena para os demais tributos*: novidade trazida pela EC nº 42/03, incluindo o artigo 150, III, *c*, da CF, que dispõe ser vedada a cobrança de tributos antes de decorridos 90 (noventa) dias da data de publicação da lei que os instituiu ou aumentou, observado o princípio da anterioridade, com exceção do I.I., I.E., IR, IOF, os empréstimos compulsórios e os impostos extraordinários, além da base de cálculo do IPVA e do IPTU. Assim, tratando-se dos demais tributos (ITR, ICMS, ITCMD, ISS, ITBI), a noventena também deverá obedecer ao princípio da anterioridade. Assim, sendo 2 (dois) os requisitos para a majoração desses tributos, na prática, acabará prevalecendo o de maior alcance. Por exemplo, em 01/04/08 o Estado de São Paulo publica uma lei majorando o ICMS. Pelo princípio da noventena, passaria a vigorar a partir de 01/07/08. Todavia, em razão da necessidade de também obedecer ao princípio da anterioridade, somente entrará em vigor em 01/01/09.

¹⁵³ O art. 150, III, da CF, introduzido pela EC nº 52 traz a seguinte redação: "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, cobrar tributos, antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b".

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

para que abram mão do controle direto que hoje exercem sobre seu principal tributo, o ICMS, para que passem a compartilhar de um imposto nacional sobre o valor agregado. A resistência foi acirrada provém justamente daqueles Estados mais politicamente mais fortes, o que torna a questão mais difícil de ser superada.

Em relação ao ICMS, os pontos sobre os quais permanecem as discussões são os seguintes: 1) a alíquota máxima a ser adotada será de 25%; 2) as alíquotas, em número máximo de cinco, serão uniformes em todo território nacional; 3) dependendo de lei complementar, o imposto devido ao Estado de destino, nas operações interestaduais, poderá ser cobrado no Estado de origem; 4) ficam proibidos todos os incentivos fiscais, sob pena de aplicação de sanções aos Estados que concederam benefícios ilegais, chegando mesmo à retenção da parcela correspondente ao Fundo de Participação dos Estados (FPE); 5) a regulamentação será unificada para todos os Estados; 6) as regras de transição contemplam a possibilidade de os Estados aplicarem, por três anos, um adicional de 5% nas alíquotas de quatro bens, além da manutenção dos benefícios fiscais existentes pelo prazo máximo de 11 (onze) anos.

A EC nº 42/03 trouxe algumas inovações quanto ao federalismo fiscal: a) permitiu o compartilhamento dos Estados e do Distrito Federal sobre o montante arrecadado pela CIDE (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico) do petróleo¹⁵⁴, como forma de compensação pela falta de repasse das seguidas contribuições especiais instituídas pela União, sobre cujo produto não há a obrigatoriedade de repasse; b) estabeleceu normas de ajustamento sobre as compensações aos Estados, pela desoneração do ICMS nas exportações, mantendo-se a sistemática prevista pela Lei Kandir (Lei Complementar nº

¹⁵⁴ O texto do art. 159, III, da CF, é o seguinte: "A União entregará (...) do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico previsto no art. 177, § 4º, vinte e cinco por cento para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação a que se refere do inciso II, c, do referido parágrafo".

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

97/1996), agora trazida para o texto constitucional¹⁵⁵; c) a EC nº 42/03 inovou, ao instituir uma verdadeira delegação de competência, ao autorizar que os Municípios possam optar por fiscalizar e arrecadar o ITR (Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural), de competência da União, sob a condição de que não haja renúncia fiscal ou redução do imposto¹⁵⁶.

A parte remanescente do projeto de reforma tributária, não aprovado pela EC nº 42/03, retornou à Câmara dos Deputados sob a denominação de PEC nº 255/03, cujo cerne previa mudanças profundas na estrutura do ICMS.

Sendo este o principal tributo da Federação, alguns pontos sensíveis devem ser apontados, para a melhor elucidação:

1º) Muitos teóricos têm apresentado o IVA (Imposto sobre o Valor Agregado) como uma figura inédita entre nós. De fato, o ICMS já é uma espécie de IVA, pois que, cobrado sobre o valor adicionado, abatendo-se, a cada operação, o valor do imposto anteriormente cobrado (o crédito), de tal sorte que aí reside a não-cumulatividade¹⁵⁷. A questão é que em nem todas as operações admite-se o abatimento do crédito. As operações que importam em aquisições de materiais de uso e consumo, por exemplo, não são contempladas com o crédito.

¹⁵⁵ O art. 91 do ADCT, introduzido pelo art. 3º da EC nº 42/03, tem a seguinte redação: "A União entregará aos Estados e ao Distrito Federal o montante definido em lei complementar, de acordo com critérios, prazos e condições nela determinados, podendo considerar as exportações para o exterior de produtos primários e semi-elaborados, a relação entre as exportações e as importações, os créditos decorrentes de aquisições destinadas ao ativo permanente e a efetiva manutenção e aproveitamento do crédito do imposto a que se refere o art. 155, § 2º, X, "a"; e § 3º. Enquanto não for editada a lei complementar de que trata o *caput*, em substituição ao sistema de entrega de recursos nele previsto, permanecerá vigente o sistema de entrega de recursos previsto no art. 31 e Anexo da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, com a redação dada pela Lei Complementar nº 115, de 26 de dezembro de 2002".

¹⁵⁶ Art. 153, § 4º, CF: "O imposto previsto no inciso VI do *caput*: I – será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; II – não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel; III – será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal";

¹⁵⁷ O ICMS, ao não reconhecer o crédito pela entrada de bens de uso e consumo, que não integram fisicamente o processo produtivo, gera cumulatividade. Em 1996, a Lei Complementar nº 97 (Lei Kandir) passou a admitir o critério do crédito financeiro, com vistas ao reconhecimento dos créditos decorrentes das aquisições de materiais de uso e consumo. Sob o temor da perda de receita, os Estados têm conseguido que a implementação desse dispositivo seja sucessivamente postergado.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

O crédito decorrente das aquisições de ativo é admissível apenas em 48 (quarenta e oito) parcelas mensais.

2º) O ICMS é um imposto estadual, mas com legislação federal e estadual: existe uma lei nacional, a Lei Complementar nº 87/96, porém cada Estado pode instituir a sua própria legislação, o que resulta em 27 leis e regulamentos estaduais, objeto de forte crítica por todos os setores. Observe-se que, além da própria lei, cada Estado institui as mais diversas formas de obrigações acessórias, o que força os contribuintes estabelecidos em diversos Estados a observar e cumprir as mesmas obrigações das mais variadas formas. Podem ainda os Estados livremente dispor sobre matérias como: i) diferimento do imposto (em que fica adiado o lançamento do imposto, e, portanto, a sua cobrança); ii) regimes especiais (por meio dos quais se facilita o procedimento de alguns contribuintes, ao passo que outros são submetidos a um regime mais severo, os chamados regimes especiais *ex-officio*); iii) créditos presumidos e outorgados (créditos concedidos a alguns setores); iv) procedimentos de substituição tributária (também objeto de ácidas críticas, eis que, em muitos casos, obriga o contribuinte ao recolhimento do imposto antes da realização do fato gerador). Enfim, aos Estados cabe um amplo poder para dispor livremente sobre questões que acabam por contribuir para que o ICMS assuma um desenho próprio em cada uma das unidades federadas. A superação do problema decorrente da diversidade legislativa dos Estados demandará uma elaborada engenharia política.

3º) No modelo atual, nas operações interestaduais o ICMS é compartilhado entre o Estado de origem e o de destino da mercadoria. Desta feita, nas operações realizadas a partir dos Estados do Sul e do Sudeste com destino aos Estados das outras regiões e ao Espírito Santo a alíquota aplicável é de 7%. Nas operações realizadas entre os Estados das regiões Sul e Sudeste, a alíquota é de 12%. Nas operações efetuadas a partir dos Estados das regiões

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

Norte, Nordeste, Centro-Oeste e do Espírito Santo com destino ao Sul e Sudeste aplica-se a alíquota de 12%. É freqüente a alegação de que a existência de alíquotas diversas interestaduais alimenta a guerra fiscal, além de favorecer um artifício sonegatório denominado de "passeio da nota fiscal"¹⁵⁸. Deve-se observar que, a guerra fiscal, como afirma Fernando DALL'ACQUA, "não é feita através da redução da alíquota interna, mas sim através da devolução do imposto interestadual. Não é, portanto, procedente o argumento de que a unificação das alíquotas acabará com a guerra fiscal. Lembre-se que o caso clássico de guerra fiscal ocorreu com a indústria automobilística para a qual a alíquota interna é de 12% em todos os Estados, desde 1994"¹⁵⁹.

4º) Atualmente o ICMS não incide sobre as operações que destinam ao exterior os produtos primários, semi-elaborados, manufaturados, bem como bens de capital. A partir de 1966, as exportações de produtos manufaturados foram desoneradas do ICMS. Como forma de compensação aos Estados, foi criado o Fundo de Exportação, cuja fonte de recursos provém do IPI (10%). A desoneração dos produtos primários e semi-elaborados, além dos bens de capital, deu-se a partir de 1996, com a edição da Lei Complementar nº 87/96. A desoneração das exportações vem provocando o fenômeno dos créditos acumulados: os créditos decorrentes dos insumos agregados aos produtos exportados são denominados de "créditos acumulados" e suscetíveis de devolução por parte dos Estados. No entanto, tendo em vista o expressivo o valor dos créditos e diante da real possibilidade de agressivas manobras elisivas por parte dos contribuintes, as Fazendas dos Estados estipulam mecanismos complexos para regular e, amiúde, até mesmo dificultar a compensação desses créditos.

¹⁵⁸ Como a alíquota interestadual é sempre menor que a alíquota para operações internas dos Estados, o contribuinte dá saída à mercadoria, emitindo a nota fiscal com destino a um Estado em que a alíquota, por exemplo, é de 7%, porém a mercadoria, efetivamente, é entregue dentro do próprio Estado, para contribuinte que a receberá sem documento fiscal.

¹⁵⁹ DALL'ACQUA, Fernando, *op. cit.*, p. 48.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

5º) A unificação das alíquotas do ICMS, hoje vigentes em profusão dentro de cada Estado, certamente constituirá um óbice de árdua transposição. No Estado de São Paulo há, formalmente, cinco alíquotas: 0%, 7%, 12%, 18% e 25%. Todavia, efetivamente, o número é muito maior, devendo superar vinte. A razão disso é que devido à concessão, para determinados setores e produtos, de benefícios como redução da base de cálculo, créditos presumidos, créditos outorgados, entre outros, a alíquota aplicável resulta, efetivamente, em valor diverso daquele formalmente estipulado. Assim é que, Fernando Dall'Acqua afirma que "para unificar as cerca de 45 alíquotas informais que prevalecem no conjunto de Estados brasileiros, em 5 grupos de alíquotas formais 4,5%, 7%, 12%, 18% e 25,5% será necessário acabar com os regimes especiais. Se não com os concedidos até a data da promulgação da EC, pelo menos com os novos. Ou seja, no futuro deveriam ser vedados novos regimes especiais, a não ser em casos muito especiais. Caso contrário, a reforma tributária será pouco eficaz, já que rapidamente a situação voltaria a ser como hoje"¹⁶⁰. A idéia central é que, com alíquotas uniformes em todos os Estados e diante da total vedação à concessão de incentivos fiscais, a guerra fiscal seria eliminada. Em meio a tudo, os governos estaduais dão apoio não muito entusiástico à reforma tributária, porquanto seu interesse funda-se na busca de mais recursos para a educação, a segurança pública e a retomada dos investimentos estaduais. Por outro lado, de forma incoerente, não são poucos os Estados que defendem a possibilidade do uso de benefícios e incentivos fiscais locais, como forma de atração de novos empreendimentos.

6º) As sucessivas propostas de reforma de modelo tributário brasileiro têm tido, em comum, o compromisso de não afetar a carga tributária total. No entanto, a semente para elevação da carga tributária encontra-se, surpreendentemente, na simplificação do ICMS, cujas alíquotas seriam reduzidas

¹⁶⁰ DALL'ACQUA, Fernando, *op. cit.*, p. 41.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

a cinco Nesta limitação do número de alíquotas do ICMS encontra-se a chave da questão: como nenhum Estado concordará em perder receitas, caso as alíquotas fossem niveladas "por baixo", a grande probabilidade é que esse nivelamento fosse feito pelas alíquotas superiores, o que, por certo, acarretaria em aumento da carga tributária. As alternativas para se evitar o nivelamento das alíquotas "por cima" seria a atribuição do ITR (Imposto sobre s Propriedade Territorial Rural) aos Estados e a criação de um fundo regional (art. 3º da PEC nº 41/2003), para compensação das perdas de receitas no período de transição. É de se observar que nenhuma dessas alternativas seria capaz de convencer os Estados a abrir mão de receitas do ICMS, pois o produto da arrecadação do ITR hoje não é nada estimulador, e, quanto ao fundo de compensação regional, sua credibilidade não é das maiores, a julgar pela situação do fundo compensatório previsto pela Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/1996)

Ao mesmo tempo em que era promulgada a Emenda nº 42/03, o Governo Federal logrou, pela via da legislação infraconstitucional, o aumento da carga tributária, com a aprovação da Lei nº 10.833/02, que introduziu a não-cumulatividade para a Cofins, majorando-se a sua alíquota para 7,6%, e a LC nº 116/03, que dispôs sobre o ISS, permitindo que muitos municípios elevassem sua carga tributária, relativamente a esse imposto.

Ricardo Lobo Torres, em análise sobre os efeitos da EC nº 42/03, afirma que "a reforma tributária aprovada pela EC nº 42/03, por conseguinte, foi a *reforma possível*, expurgada de seus aspectos utópicos, concentrada na solução de alguns impasses financeiros (CPMF e DRU) e voltada para questões tópicas relacionadas com a justiça fiscal e a proteção dos direitos fundamentais. Foi a reforma do bom senso, embora pífia diante das promessas retumbantes da mensagem presidencial originária"¹⁶¹

¹⁶¹ Ricardo Lobo Torres, *op. cit.*, p. 238.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

Como apontado acima, no ajuste do ICMS reside o cerne das dificuldades do projeto de reforma tributária, agora tratado pela PEC nº 255/04. Assim, as principais mudanças propostas por esse instrumento foram: 1) a unificação da alíquota do ICMS; 2) a redefinição das alíquotas; 3) a revisão das isenções; 4) o local da cobrança do ICMS: se na origem ou no destino; 5) o problema do reconhecimento dos créditos do ICMS; 6) o Fundo de Desenvolvimento Regional; e 7) os incentivos e benefícios fiscais.

A transposição das questões acima enumeradas demandará um enorme esforço de engenharia política, eis que nelas se assentam o conflito federativo que envolve a repartição de competências tributárias entre a União e os Estados, até mesmo entre os próprios Estados, à medida que muitos se consideram prejudicadas diante da unificação das alíquotas do ICMS e da vedação da possibilidade de concessão de isenções e incentivos fiscais.

A parte não aprovada da EC 41/2003, voltou para discussão na Câmara dos Deputados, agora sob a denominação de PEC 255/2003. Essa parte envolvia as alterações do ICMS. Posteriormente transformou-se em PEC 285/2004. Depois de muitas discussões, a proposta de reforma tributária foi substituída pela PEC 233/2008, de iniciativa do Poder Executivo Federal (Ministro GUIDO MANTEGA), e que atualmente tramita no Congresso Nacional.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

5.2 PANORAMA DO ATUAL PROJETO DE REFORMA TRIBUTÁRIA

Tramita perante o Congresso Nacional uma proposta de Reforma Tributária, cujo texto-base encontra-se na Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 233/2008, que consolida a PEC nº 31-A, de 2007. Trata-se de proposta iniciada pelo Governo Federal, mais especificamente pelo Ministro da Fazenda.

Segundo a Exposição de Motivos apresentada, os principais objetivos da proposta os seguintes:

- 1) simplificar o sistema tanto no âmbito dos tributos federais quanto do ICMS, eliminando tributos e reduzindo e desburocratizando a legislação tributária;
- 2) acabar com a guerra fiscal entre os Estados, com impactos positivos para o investimento e a eficiência econômica;
- 3) implementar medidas de desoneração tributária, principalmente nas incidências mais prejudiciais ao desenvolvimento;
- 4) corrigir as distorções dos tributos sobre bens e serviços que prejudicam o investimento, a competitividade das empresas nacionais e o crescimento;
- 5) aperfeiçoar a política de desenvolvimento regional, medida que isoladamente já é importante, mas que ganha destaque no contexto da reforma tributária como condição para o fim da guerra fiscal;
- 6) melhorar a qualidade das relações federativas, ampliando a solidariedade fiscal entre a União e os entes federados, corrigindo distorções e dando início a um processo de aprimoramento do federalismo fiscal no Brasil.

A PEC 233/2008 alinha os seguintes pontos centrais da Proposta de Reforma Tributária:

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

- 1) **IVA FEDERAL (IVA-F):** será instituído o Imposto Sobre o Valor Adicionado Federal, que substituirá a Cofins, o PIS e o Salário-Educação;
- 2) **CIDE:** a princípio seria integrada ao IVA-F, mas, segundo o parecer aprovado pelo Relator, Deputado Federal (GO) Sandro Mabel, essa contribuição será mantida apenas como por sua função regulatória;
- 3) **CSLL:** A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido será incorporada ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, na forma de adicionais, por setor de atividade econômica;
- 4) **ICMS:** A legislação dos Estados (27) será unificada, com regra de transição de 12 anos. A cobrança será no destino e haverá alíquota de 2% na origem;
- 5) **FUNDO DE EQUALIZAÇÃO DE RECEITAS (FER):** Este Fundo será criado para compensar as perdas de alguns Estados;
- 6) **FUNDO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO REGIONAL (FNDR):** Será criado para fomentar o desenvolvimento das regiões mais pobres do País (R\$ 3,5 bilhões) e eliminar com a guerra fiscal;
- 7) **CESTA BÁSICA;** Isenção para os produtos listados em lei;
- 8) **ZONA FRANCA DE MANAUS:** Estende o funcionamento até o ano de 2033. Pelas regras atuais a Zona Franca terminaria em 2013;
- 9) **PARTILHA DE RECEITAS:** O total de receitas a ser distribuído entre União, Estados e Municípios será composto pelo IVA-F, IPI e IR (acrescido da CSLL). Atualmente, a partilha alcança apenas os recursos do IR e do IPI, sem a CSLL;
- 10) **CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA:** Haverá redução de um ponto percentual por ano na contribuição previdenciária paga pelo empregador ao INSS. Em seis anos, cairá de 20 para 14%;
- 11) **PETRÓLEO E ENERGIA ELÉTRICA:** Será cobrada uma alíquota de 2% no Estado de origem;

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

- 12) **CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE:** Previsão de instituição de um Código, a exemplo do que já existe em vários países, e em alguns Estados da Federação;
- 13) **TRANSAÇÃO:** Previsão de regulamentação do instituto da transação nas anistias e remissões, que resultará na diminuição dos litígios tributários e do estoque da dívida ativa;
- 14) **ISENÇÃO HETERÔNOMA:** Previsão de autorização para que a União possa conceder, por meio de tratado internacional, isenção de impostos estaduais e municipais. Se aprovada, essa modalidade de isenção poderá vir a ser questionada pelos Estados e Municípios, o que provocará mais instabilidade e incerteza para os contribuintes;
- 15) **NOTA FISCAL ELETRÔNICA:** Previsão de tratamento privilegiado para compensação de créditos de IPI e de ICMS para os contribuintes que adotarem a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), bem como o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED);
- 16) **DRE (DESVINCULAÇÃO DE RECEITAS ESTADUAIS):** A exemplo do que já existe na União (DRU), será criada a DRE (desvinculação de receitas do orçamento estadual) para que os Estados possam fomentar obras de infra-estrutura;
- 17) **CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA:** Previsão de que a ação penal pública seja promovida apenas após a decisão final na esfera administrativa;
- 18) **REDUÇÃO DAS ALÍQUOTAS DO ATUAL ICMS:** Redução gradativa, em 12 anos, das alíquotas de 12 e 7%, até chegar a 2%. Inicia-se no ano subsequente ao da promulgação da Emenda;
- 19) **CRÉDITO DOS ATIVOS:** A partir do 2º ano subsequente ao da promulgação, será reduzido o prazo para apropriação, que, ao final de oito anos, será imediata;

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

- 20) **INCENTIVOS FISCAIS:** Serão mantidos os benefícios e incentivos fiscais concedidos até 05/07/2008. Os incentivos terão de ser submetidos ao CONFAZ, que poderá revogá-los por maioria absoluta, com pelo menos 1 (um) representante de todos os Estados e do Distrito Federal;
- 21) **INCENTIVOS FISCAIS (PUNIÇÕES):** Os entes da Federação que, após a promulgação da Emenda, concederem benefícios e incentivos fiscais não autorizados, não receberão as parcelas do Fundo de Participação dos Estados, do FER (Fundo de Equalização de Receitas) e do FNDR (Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional);
- 22) **REGULAMENTAÇÃO DO NOVO ICMS:** A regulamentação única do novo ICMS será elaborada pelo CONFAZ;
- 23) **IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS:** previsão de extinção, e criação de contribuição sobre a mesma base imponible.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

6.0 O NOVO MODELO DO ORÇAMENTO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

A questão orçamentária ganhou destaque nos debates que precederam a aprovação da Constituição de 1988, principalmente porque os constituintes pretendiam recuperar as prerrogativas que o Poder Legislativo havia perdido durante o período dos governos militares.

Para o perfeito entendimento do significado das transformações trazidas pela CF/1988, é necessário retroceder à época em que se iniciou o processo de unificação orçamentária. Segundo o arranjo institucional vigente à época, excluía-se do orçamento aprovado pelo Legislativo parcela significativa das despesas da União, como os encargos da dívida mobiliária federal, os gastos com subsídios e a quase totalidade das operações de crédito de responsabilidade do Tesouro Nacional, operações essas executadas pelo Banco Central e pelo Banco do Brasil, por meio do Orçamento Monetário, que não era submetido à apreciação do Congresso.

Ao longo da década de 1970, as finanças do setor público no Brasil eram norteadas por uma multiplicidade orçamentária: havia o Orçamento Geral da União, o orçamento das empresas estatais, o orçamento monetário e a conta da dívida. Até o final daquela década, as receitas e despesas das empresas estatais não haviam sido agregadas em um orçamento consolidado. Na verdade, somente com a criação da Secretaria de Controle das Empresas Estatais (SEST) em 1979 é que o governo pôde ter um conhecimento preciso do número total de entidades estatais e, assim, elaborar um orçamento geral das empresas estatais para o ano seguinte.

O Orçamento Monetário funcionava como uma ferramenta de controle do passivo monetário e não-monetário que era utilizado, de uma forma geral, para

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

política cambial, subsídios, linhas de crédito, dentre outros programas. Observe-se que cada orçamento era aprovado por uma autoridade pública diferente e em momentos também diferentes, o que causava a total desarticulação entre as políticas econômicas implementadas pelo governo. Como se isso não bastasse, havia ainda a conta da dívida que, a partir do início da década de 1970, funcionava de forma autônoma e garantia a cobertura dos juros e amortizações (serviço da dívida), sempre por meio da emissão de novos títulos. Esse processo ficou conhecido como o "giro da dívida interna".

Diante desse quadro de total desarticulação orçamentária, era impossível efetuar um controle eficaz da política monetária e do endividamento público sem que antes fosse realizada uma reforma que fortalecesse o Banco Central e reordenasse o controle financeiro do governo. A dívida foi evoluindo em função de diversos fatores, inclusive, em função de si própria e do financiamento de gastos extra-orçamentários. Obviamente, não havia condições de precisar o quanto do crescimento da dívida foi devido a cada fator.

Por fim, observe-se que a estratégia adotada pelo governo, ao longo da década de 1970, foi de utilização das autoridades monetárias como bancos de fomento, no processo de desenvolvimento econômico, como forma de atender à meta de "crescimento com endividamento". Grandes volumes de recursos eram levantados sem elevação na carga tributária, ou seja, sem desestabilizar o regime militar vigente. A contrapartida era sempre a expansão monetária ou a elevação do montante da dívida mobiliária. Com o segundo choque do petróleo em 1979, o país deparou-se com uma crise que forçou um ajuste na economia brasileira e, consequentemente, nas finanças públicas.

De acordo com aquele modelo, o Executivo dispunha de grande flexibilidade para conduzir a Política Fiscal, pois os eventuais desequilíbrios do Orçamento Monetário eram cobertos por emissão primária de moeda ou pelo lançamento de títulos da dívida mobiliária federal.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

A partir de 1985, o processo de redemocratização do país, associado à crise econômica que caracterizou o período, determinaram o início da unificação do Orçamento da União. Se, por um lado, era necessário que o Legislativo analisasse todas as despesas do governo, mediante a recuperação de suas prerrogativas, por outro lado, a crise econômica exigia um rigor fiscal impossível de ser alcançado, dada à falta de coordenação e de controle sobre o processo orçamentário da União. Com vistas à unificação do Orçamento Geral da União, as principais medidas introduzidas foram as seguintes:

a) incorporação, no Projeto de Lei Orçamentária da União, para o exercício de 1986, das despesas com encargos da dívida mobiliária federal, assim, como de vários subsídios concedidos pelo governo;

b) extinção da Conta Movimento do Banco do Brasil¹⁶², em janeiro de 1986;

c) criação, em março de 1986, da Secretaria do Tesouro Nacional, o que permitiu a centralização, o acompanhamento e a programação de várias atividades que anteriormente eram realizadas pelo Banco Central e pelo Banco do Brasil, de forma descentralizada;

d) atribuição, em junho de 1987, ao Ministério da Fazenda, por meio da Secretaria do Tesouro Nacional, da administração e controle da dívida mobiliária federal;

e) criação, em junho de 1987, do orçamento das Operações de Crédito, que passou a constar, como anexo, do Orçamento Geral da União;

f) proibição da emissão líquida de títulos da dívida pública mobiliária¹⁶³, sem autorização legislativa, em novembro de 1987;

¹⁶² Conta Movimento era uma conta que o Banco Central (Bacen) mantinha no Banco do Brasil (BB) para contabilizar as operações de interesse do governo federal. Por esse dispositivo, era possível a liberação de financiamentos sem a correspondente previsão no orçamento do governo, o que permitia, por exemplo, que grandes volumes de recursos fossem direcionados ao crédito agropecuário, e praticamente de forma ilimitada.

¹⁶³ Dívida pública mobiliária: para o Governo Central (Tesouro Nacional, Previdência Social e Banco Central), corresponde ao total dos títulos públicos federais em poder do mercado, incluindo, além dos

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

g) transferência, para o Ministério da Fazenda, dos fundos e programas administrados pelo Banco Central, em dezembro de 1987.

Essas medidas, ao mesmo tempo que asseguravam maior possibilidade de controle sobre os gastos da União, foram, aos poucos, possibilitando a recuperação dos poderes que o Legislativo havia perdido, e fixando a linha que seria adotada mais tarde pela nova Constituição Federal, na parte relativa às Finanças Públicas.

A característica principal desse processo, que se iniciou antes a promulgação de Constituição de 1988, foi a abrangência dos orçamentos que deveriam ser encaminhados pelo Executivo ao Legislativo (Orçamento Fiscal, os Orçamentos da Seguridade Social e dos Investimentos das Empresas estatais).

O artigo 166 da CF/1988 veio a assegurar ao Legislativo a prerrogativa para apresentação de emendas ao Orçamento, desde que fossem compatíveis com as metas e diretrizes aprovadas pelo próprio Congresso Nacional, e, ainda, que não criassem despesas adicionais.

Dentro dessas linhas, que vinculavam planejamento e orçamento, foi definido o novo modelo orçamentário, a ser integrado por três instrumentos independentes: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

A Constituição de 1988, ao fixar o novo modelo orçamentário, ampliou, significativamente, as prerrogativas do Poder Legislativo, assegurando-lhe efetiva participação em todo o processo de planejamento público. Nesse sentido, permitiu-se a apresentação de emendas em todo o processo, vedando-se apenas aquelas que incidiam sobre as dotações orçamentárias de pessoal, serviço da dívida e transferências constitucionais. Essas inovações conseguiram determinar que o orçamento público tivesse o papel fundamental de se caracterizar como o

títulos de emissão do Tesouro Nacional, os títulos de emissão do Banco Central. Por determinação da LRF, o Banco Central não pode mais emitir títulos públicos, desde maio de 2002. (Fonte: Banco Central do Brasil, www.bcb.gov.br).

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

principal instrumento de planejamento das ações de governo, assegurando ao Legislativo uma participação importante em todo o processo inclusive no que diz respeito à fiscalização das ações do governo.

Todavia, no período imediatamente posterior à promulgação da Constituição de 1988, o orçamento não cumpriu suas funções. As razões eram de ordens diversas: o número excessivo de emendas apresentadas ao orçamento e os efeitos desestabilizadores da inflação crônica da época.

A inflação acaba por mascarar os resultados das administrações públicas, ao encobrir a má utilização dos recursos públicos, bem como e a incompetência de alguns administradores¹⁶⁴.

A princípio, a CF/1988 não definiu qual deveria ser o conteúdo da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), estabelecendo que lei complementar deveria ser editada para tratar dessa matéria (art. 165, parágrafo 9º, da CF). Essa lacuna permitiu que, naquele período, a LDO se tornasse um instrumento dissociado do PPA e da LOA, fugindo do objetivo inicialmente traçado. A lacuna só foi superada com a edição da Lei Complementar nº 101/2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal.

No final de década de 1980 e nos primeiros anos da década de 1990, notadamente no período que antecedeu ao lançamento do Plano Real, a preocupação com o equilíbrio e o controle das contas públicas, emanadas do texto constitucional, não impediram que a ocorrência do desequilíbrio e do descontrole, com evidente comprometimento da qualidade do gasto público, ao mesmo tempo em que eram gerados profundos déficits, os quais, afinal, acabaram por constituir a marca das finanças públicas, ao longo dos anos 1990.

¹⁶⁴ Cf. VIGNOLI, Francisco H., *Legislação e Execução Orçamentária*, in BIDERMAN, Ciro. ARVATE, Paulo, *Economia do Setor Público no Brasil*, p. 365-380, “A distância entre aquilo que se “planejava” e o que era executado sempre foi muito grande ao longo de todo o período inflacionário, comprometendo, sobretudo, a efetiva fiscalização por parte do Legislativo. Nesse sentido, não seria demais afirmar que o Executivo fingia que planejava enquanto o Legislativo fingia que fiscalizava.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

6.1 O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO E A GESTÃO PÚBLICA

Segundo leciona o professor REGIS DE OLIVEIRA¹⁶⁵, a decisão sobre a despesa é uma decisão política, no sentido de que deve o agente público optar por atender aos reais interesses da sociedade. Contudo, recentemente, essa tomada de decisão tem sido restringida para se coadunar aos valores irradiados pela Constituição de 1988. Nesse sentido, quando artigo 212 da CF dispõe que “a União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino”, aponta, claramente, a intenção de privilegiar o ensino, valor básico para a realização da democracia. E, como bem observou ALIOMAR BALEEIRO, “O Estado não pertence ao reino dos céus. Reflete a sua condição de instituição do homem, passível de todos os efeitos inseparáveis da fatalidade humana”¹⁶⁶.

Nessa mesma linha, a Emenda Constitucional nº 29/2000 alterou os artigos 34, 35, 156, 167 e 198, para permitir e determinar que recursos pudessem financiar “ações e serviços públicos de saúde”.

Vê-se, ainda que brevemente, que, modernamente, a noção de gasto público encontra-se limitada por parâmetros outros, além do próprio orçamento, pois o legislador, ao estruturar a peça orçamentária, não dispõe mais da liberdade que possuía, de vez que parte dos recursos já está previamente vinculada a determinados serviços e ações.

¹⁶⁵ OLIVEIRA, Regis F., *Curso de Direito Financeiro*, p. 314.

¹⁶⁶ BALEEIRO, Aliomar, *Uma introdução à ciência das finanças*, p.73.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

Aliás, de há muito já se arrastava o debate sobre a natureza do orçamento¹⁶⁷. Sobre o assunto SAIZ DE BUJANDA escreveu: “O duplo aspecto do orçamento – autorizativo, em matéria de gastos; e de previsão, em matéria de ingresso de receitas – aparece em todas as obras clássicas sobre esta matéria. Porém, os antecedentes históricos dessa disciplina influenciaram muito os autores do princípio do século XX, de tal sorte que nas definições por eles formuladas o elemento “autorização” refere-se tanto aos ingressos quanto aos gastos. Nesse sentido, escreve JÈZE (*Elements de la Science des Finances*, Paris, 1901, t. I, pág. 11): O orçamento oferece, sob a perspectiva jurídica, duas características principais: 1ª) É um estado de previsão; 2ª) É uma autorização dada pelo Parlamento, o que faz do orçamento um ato administrativo, realizado em forma de lei”¹⁶⁸.

O professor REGIS DE OLIVERIA, examinando a questão da natureza jurídica do orçamento, conclui ser discussão ociosa, e conceitua “o orçamento como a lei que contém previsão de receitas e despesas, programando a vida econômica e financeira do Estado, por um certo período”¹⁶⁹.

No Brasil, a concentração de poder nas mãos do Executivo, somada à pouca tradição no exercício da função fiscalizadora pelo Poder Legislativo, além das fragilidades dos mecanismos de participação popular, resultam no seguinte quadro institucional, apontado por FERNANDO ABRUCIO e MARIA RITA LOUREIRO¹⁷⁰:

¹⁶⁷ Para autores como Louis TROTABAS (*Finances publiques*. 13 ed. Paris: Dalloz, 1969), o orçamento tem origem inglesa, na medida em que de lá veio a inspiração também para as instituições políticas que surgiram após a Revolução Francesa, já que, a seu ver esse conceito se encontrava indissolivelmente vinculado à autorização para ingresso de receitas e para a realização de gastos públicos, características que não estavam presentes nas instituições de finanças públicas do Antigo Regime. Assim, considera a Inglaterra como fonte inspiradora tanto das instituições políticas quanto instituições de finanças públicas francesas, a partir do século XVIII.

¹⁶⁸ SAIZ DE BUJANDA, Fernando, *Estado de Derecho Y Hacienda Pública*, disponível na internet, em: www.cepc.es.

¹⁶⁹ OLIVEIRA, Regis Fernandes, HORVATH, Estevão, *Manual de Direito Financeiro*, p. 89.

¹⁷⁰ ABRUCIO, Fernando L., LOUREIRO, Maria R., *Finanças Públicas, Democracia e Accountability*, in BIDERMAN, Ciro, ARVATE, Paulo (orgs.), *Economia do Setor Público no Brasil*, p. 100.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

1) o orçamento público brasileiro aprovado pelo Legislativo tem caráter apenas autorizativo, o que dá uma enorme margem de liberdade para os governos efetuarem seus gastos;

2) o poderio desmedido da Secretaria do Tesouro Nacional, que executa e contingência as despesas de forma insulada dentro do Ministério da Fazenda, sem sofrer o impacto de mecanismos de responsabilização mais efetivos;

3) a importante influência que o Presidente da República, os Governadores e os Prefeitos exercem, por meio da bancada governista, sobre as indicações dos ministros e conselheiros dos Tribunais de Contas, reduzindo a independência daqueles que deveriam fiscalizar os governantes;

4) a capacidade que o Poder Executivo tem de obstruir processos de controle congressional por meio da distribuição de cargos e verbas.

A reforma orçamentária levada a efeito em meados dos anos 1980 buscava recuperar a relevância do orçamento na vida pública nacional. Promovida logo no início do processo de redemocratização, a reforma tinha como objetivo a recuperação do controle pela sociedade do uso dos recursos públicos, além de contribuir para que o orçamento refletisse as prioridades do desenvolvimento nacional e fornecesse os meios necessários para a realização de uma gestão eficiente da coisa pública.

Para FERNANDO REZENDE¹⁷¹, a marca registrada dessa reforma foi a unificação dos vários mecanismos anteriormente utilizados para financiar as atividades do Estado, de modo a dar transparência ao uso dos recursos compulsoriamente extraídos da sociedade por força da atividade tributária, bem como permitir que o Congresso Nacional exercesse o seu papel de influenciar nas escolhas orçamentárias, de forma que essas refletissem as preferências da sociedade, e não apenas a vontade do governante.

¹⁷¹ REZENDE, Fernando, *Estado de uma Nação: A Reforma Orçamentária e a Eficiência Fiscal*, Texto para Discussão nº 1392, IPEA, Brasília, fev. 2008.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

A nova Constituição, incorporando os princípios¹⁷² da unidade, universalidade e transparência, devolveu ao Legislativo os poderes para alterar a proposta orçamentária enviada pelo Executivo, e, ao mesmo tempo, preservasse o equilíbrio fiscal e consolidasse a unicidade orçamentária¹⁷³, mediante a incorporação ao Orçamento Geral da União dos orçamentos paralelos que anteriormente eram controlados exclusivamente pelo Executivo, como os orçamentos das empresas estatais, da previdência social e de contas fiscais que transitavam pelo orçamento monetário. Na mesma ocasião, foram estabelecidas as condições para que o orçamento funcionasse como instrumento de planejamento das ações do Estado e de orientação para iniciativas dos agentes privados, tendentes a reforçar as medidas em prol do desenvolvimento nacional.

A submissão das escolhas orçamentárias a uma visão de mais longo prazo, e que ainda contemplasse valores a serem tutelados pela República, foi extraída de um processo continuado de planejamento que se deu por meio de exigência da elaboração de um plano quadrienal: o Plano Plurianual de Aplicações (PPA)¹⁷⁴, que deveria ser constantemente renovado, de forma a refletir as mudanças na dinâmica socioeconômica e também nas prioridades de gasto, em função da alternância do poder político, própria do regime democrático.

Os constituintes de 1988, além de ampliar o horizonte temporal das escolhas orçamentárias, buscaram também criar as condições necessárias para

¹⁷² Segundo REGIS DE OLIVEIRA, os denominados princípios orçamentários são características específicas que tais leis têm e que as tornam distintas das demais e dos outros atos praticados pelo governo. Os princípios orçamentários seriam: o da universalidade, anualidade, exclusividade, unidade e o da não-afetação. Ainda, segundo REGIS DE OLIVEIRA, o equilíbrio não constitui um princípio, mas sim um verdadeiro pressuposto.

¹⁷³ Com efeito, a proposta de lei orçamentária deve ser única para evitar duplicidade de funções a atravancamento da pauta do Congresso, bem como não se justifica a existência de “miniorçamentos” com funções praticamente idênticas às do orçamento anual,

¹⁷⁴ RICARDO LOBO TORRES comenta sobre experiências similares, em outros países: “Nos países membros da OCDE, principalmente Inglaterra, Suécia, Dinamarca e Nova Zelândia, assiste-se nos últimos anos à renovação do interesse pelo plano plurianual, utilizado agora sobretudo como mecanismo de estabilidade econômica e de controle do déficit público. Na Nova Zelândia, a reforma surge com a Lei de Responsabilidade Fiscal (*Fiscal Responsibility Act*), de 1994, que prevê diversas variáveis para atingir os objetivos de longo termo e integra o sistema contábil com o orçamento, ao proclamar o princípio do “resultado responsável”, levando em consideração nas previsões de longo prazo as despesas pelo critério da competência e não do pagamento (in *Curso de Direito Financeiro*, p.171).

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

conferir transparência às decisões sobre o uso dos recursos públicos, mediante a exigência de envio prévio ao Congresso nacional da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO). Essa lei exige que o Poder Executivo especifique os parâmetros a serem utilizados nas estimativas de receitas e despesas, bem como indique as prioridades que irão orientar as decisões sobre o gasto público, de modo a permitir que tanto os parâmetros quanto as prioridades sejam apreciados com antecedência e possam ser revistos, quando necessário.

O ciclo orçamentário prossegue, conforme a previsão constitucional, com a elaboração da proposta do orçamento anual pelo Poder Executivo, seguindo-se a sua discussão e posterior aprovação pelo Congresso Nacional. Se aprovado pelo Congresso, o orçamento será, então, sancionado pelo Presidente da República, passando, daí, à condição de ser executado.

Entretanto, mormente no período que antecedeu ao controle do processo inflacionário, as boas intenções que informavam a elaboração das regras orçamentárias não eram acompanhadas na prática. O descontrole inflacionário, aliado às práticas de há arraigadas, fazia com que a elaboração do orçamento continuasse obedecendo a um processo meramente incremental, ou seja, as organizações públicas simplesmente adicionavam novas demandas de recursos sobre aquilo que havia sido gasto no exercício anterior, sem aferir, efetivamente, quais eram as necessidades.

Por outro lado, os elevados índices inflacionários existentes antes do Plano Real (1994), encurtavam o horizonte das decisões, o que dificultava a submissão do orçamento a um planejamento de longo prazo. Além disso, a inflação tornava precárias as projeções sobre receitas e despesas futuras, o que contribuía para a perda da transparência e para que a ação do Poder Executivo anulasse, ainda que em parte, os esforços e a influência do Legislativo sobre a elaboração da peça orçamentária.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

O clima de euforia e instabilidade política e econômica que se seguiu à promulgação da Constituição de 1988 também agravou as dificuldades para que as novas regras orçamentárias produzissem os efeitos desejados. Tamanha era a instabilidade que uma nova lei orçamentária, que deveria ter sido aprovada para atualizar os procedimentos aplicados à elaboração, acabou não sendo adotada. O clima de desmandos e atrasos na aprovação do orçamento culminou com os escândalos que resultaram na instalação de CPI do Orçamento, em 1993. Posteriormente, o Congresso Nacional aprovou a Resolução nº 02/1995, para adotar importantes medidas de disciplina do processo orçamentário, ainda que se revelassem insuficientes para melhorar a eficiência na gestão.

Ao mesmo tempo, a preocupação com a instituição de sólidas garantias financeiras que viabilizassem a implementação dos novos direitos sociais, agora consagrados na Constituição, contribuiu para o abandono de outro princípio orçamentário: o da não-afetação das receitas, diante da vinculação de crescentes parcelas dos tributos federais ao financiamento da educação e da seguridade social. A vinculação de receitas, diante do crescimento das despesas de caráter obrigatório – pagamento da folha do funcionalismo, juros da dívida pública -, conduziu a um forte enrijecimento do orçamento, o que comprometia o propósito inicial de permitir a realização de uma constante reavaliação das prioridades na aplicação dos recursos públicos, em cada etapa do processo orçamentário.

Logo no início da década de 1990, com o advento das reformas do governo do Presidente Collor de Mello, ocorreu um desmonte do aparelho administrativo do Estado, o que contribuiu para a queda da qualidade da gestão pública, em parte resultante do comprometimento da capacidade das organizações públicas e da própria autoestima do funcionalismo público, que foi duramente atingido pelas reformas.

Com o Plano Real, em 1994, novas dificuldades vieram a se agregar a esse quadro, na medida em que o programa de estabilização econômica passou a

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

exigir um esforço maior para promover o ajuste fiscal, controlar o processo inflacionário e reverter a trajetória de crescimento da dívida pública. Como esclarece FERNANDO REZENDE¹⁷⁵, “paradoxalmente e em decorrência das condições sob as quais o ajuste fiscal foi promovido, a estabilidade monetária não trouxe ganhos para a qualidade do orçamento, como seria de se esperar diante de uma maior previsibilidade para estimar receitas e despesas. Ao contrário, os recursos utilizados pelo governo para sustentar o ajuste fiscal e garantir o êxito do Plano Real acrescentaram novas distorções que trouxeram maior instabilidade e incertezas e adicionaram novas dificuldades para que o orçamento desempenhasse suas funções de instrumento indispensável à eficiência da gestão pública e refletisse as reais prioridades nacionais”.

O que se seguiu a esse quadro foi uma verdadeira reação em cadeia: para promover o ajuste fiscal mediante o aumento de receitas, o governo recorreu às contribuições sociais, como expediente para se furtar à obrigatoriedade da transferência de quase metade dos impostos federais para os Estados e Municípios. Por outro lado, para sustentar o ajuste fiscal, naquele contexto de crescente rigidez, tornou-se necessário adotar uma série de artifícios e procedimentos que praticamente desfiguravam o processo orçamentário e aumentavam a ineficiência na gestão. Dessa forma, ao mesmo tempo em que o aumento da rigidez impunha dificuldades à gestão fiscal macroeconômica, a reação a ela inviabilizava a gestão pública eficiente.

¹⁷⁵ REZENDE, Fernando, op. cit., p. 9.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

6.2 A INFLUÊNCIA DO AJUSTE FISCAL NO ORÇAMENTO

Desde há muito vinha a necessidade de se aplicar um ajuste fiscal, que se tornou um imperativo logo após a edição do Plano Real, uma vez que o sucesso do programa de estabilização monetária e inflacionária dependia de uma forte reestruturação das contas públicas. Todavia, as contingências políticas do momento, aliadas à já conhecida dificuldade de se promover uma correção do desequilíbrio fiscal por meio de cortes nos gastos públicos levaram a um adiamento do ajuste necessário. Nesse ínterim, foram aplicadas soluções transitórias e artificiais que, de certa forma, atendiam aos interesses imediatos, porém acabavam por contribuir para maior degradação da qualidade do orçamento.

Finalmente, a opção adotada para aplicação do ajuste fiscal ocorreu pela via do aumento da arrecadação tributária. A Constituição de 1988 introduziu regimes distintos para impostos e contribuições sociais vinculadas ao financiamento da seguridade social, como resultado das pressões exercidas durante o processo de elaboração da Constituição. De um lado, Estados e Municípios lutavam por mais recurso, que viriam das transferências legais, a partir dos recursos arrecadados pela União, o que, por fim, levou a um esgotamento da capacidade financeira do governo federal. De outro lado, atuavam os movimentos sociais, que pressionavam pela universalização do acesso aos serviços sociais básicos, o que resultou na instituição de novas garantias de financiamento dos direitos sociais mediante a vinculação das receitas de novas contribuições sociais, para prover os recursos necessários.

Em face desse quadro, a via naturalmente encontrada foi o aumento das contribuições sociais, porquanto para se obter o mesmo resultado pela via do aumento dos impostos federais seria necessário promover um aumento muito

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

maior, uma vez que apenas pouco mais da metade do produto desse aumento permaneceria nos cofres do governo federal. Entretanto, havia um entrave a ser removido: por dispositivo constitucional, a receita das contribuições estava vinculada ao financiamento da seguridade social. Para superar esse problema, foi necessária a aprovação de uma emenda constitucional, a EC 27/2000¹⁷⁶, ficando, assim, permitido que 20% da receita dessas contribuições fossem desvinculados de seu objetivo para que fossem livremente aplicados pelo governo federal.

Mas, à medida que a crise internacional avançava, exigiam-se mais apertos fiscais, e a opção do aumento das contribuições sociais, originalmente concebida para ser provisória, foi sendo sucessivamente prorrogada, e suas falhas tornavam-se mais graves a partir do momento que o governo se viu forçado a abandonar a âncora cambial para evitar o fracasso do Plano Real.

Diante da necessidade de se gerar elevados e crescentes superávits orçamentários para viabilizar o alcance das metas fiscais pela via de novos aumentos da receita das contribuições sociais, a rigidez orçamentária crescia

¹⁷⁶ Emenda Constitucional nº 27/2000:

Art. 1º É incluído o art. 76 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com a seguinte redação:

"Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2000 a 2003, vinte por cento da arrecadação de impostos e contribuições sociais da União, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais." (AC) .

"§ 1º O disposto no **caput** deste artigo não reduzirá a base de cálculo das transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios na forma dos arts. 153, § 5º; 157, I; 158, I e II; e 159, I, "a" e "b", e II, da Constituição, bem como a base de cálculo das aplicações em programas de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste a que se refere o art. 159, I, "c", da Constituição." (AC)"§

2º Excetua-se da desvinculação de que trata o **caput** deste artigo a arrecadação da contribuição social do salário-educação a que se refere o art. 212, § 5º, da Constituição." (AC)

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

impulsionada por força do chamado “efeito cremalheira”¹⁷⁷. Como forma de reação ao aumento da rigidez orçamentária, novos expedientes foram adotados para manter os gastos públicos sob controle; entretanto, esses expedientes acabaram por adicionar outras dificuldades ao esforço de redução da ineficiência da gestão pública, o que, por seu turno, impedia que o ajuste fiscal pudesse também se beneficiar de uma economia nos gastos.

Nesse compasso, estavam presentes todos os ingredientes para a formação do chamado “efeito *boomerang*”¹⁷⁸: ao mesmo tempo em que a rigidez orçamentária impunha dificuldades à gestão macroeconômica das contas fiscais, as medidas adotadas para contornar essas dificuldades contribuíam para aumentar a ineficiência da gestão microeconômica exercida pelas organizações encarregadas da implementação das políticas públicas.

Não obstante o notável incremento da carga tributária¹⁷⁹ que acompanhou o crescimento das metas estabelecidas para o superávit primário, o cumprimento dessas metas teve de contar com a contribuição das empresas estatais que, para tanto, tiveram de comprimir seus investimentos. Por conta efeito cremalheira, ao aumento da carga tributária não se correspondeu uma maior flexibilidade do

¹⁷⁷ Efeito cremalheira: segundo FERNANDO REZENDE (*Estado de uma Nação: a Reforma Orçamentária e a Eficiência Fiscal*), a natureza do ajuste fiscal promovido desde 1999 gera um efeito cremalheira, que se manifesta da seguinte maneira: a cada aumento na arrecadação de contribuições sociais para sustentar o ajuste fiscal, cresce a receita vinculada à seguridade social em volume que corresponde a 80% desse aumento, pois 20% são desvinculados. O crescimento das receitas da seguridade social abre espaço para a expansão do gasto nos programas abrangidos por esse conceito, em especial os benefícios previdenciários e os programas assistenciais. Crescem, portanto, as despesas obrigatórias, o que aumenta, ainda mais, a rigidez do orçamento. No momento seguinte, para financiar o mesmo superávit, é necessário ampliar ainda mais os níveis de arrecadação das contribuições, que, por sua vez, engendram novos aumentos das despesas obrigatórias, e assim por diante. Como consequência desse processo, tem-se o aumento da carga tributária, o engessamento do orçamento e a perda de qualidade da tributação.

¹⁷⁸ Efeito *boomerang*: segundo FERNANDO REZENDE, op. cit., o efeito *boomerang* configurava-se da seguinte forma: para atenuar o impacto do efeito cremalheira, o governo impunha restrições à execução do orçamento, por meio de contingenciamentos, controles sobre as liberações de recursos, transferências de pagamentos para exercícios seguintes, etc. Essas medidas tornavam a gestão pública extremamente ineficiente e inviabilizava o apoio ao ajuste fiscal nos cortes nos gastos, o, por sua vez, exigia novos aumentos de receita, e assim por diante.

¹⁷⁹ Conforme dados do Banco Central do Brasil, entre 1998 e 2005, foram registrados os seguintes percentuais (% sobre o PIB) de carga tributária: 1998 – 29,7%; 2000 – 30,4%; 2001 – 31,9%; 2002 – 32,3%; 2003 – 31,9%; 2004 – 32,8%; e 2005 – 34,1%.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

orçamento. Ao contrário, houve um aumento da rigidez, notadamente a partir do ano de 2000, quando a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual passaram a considerar obrigatórias as despesas com o pagamento dos juros da dívida pública, necessárias para que as metas fiscais fossem cumpridas.

Em face do aumento da rigidez do orçamento, o governo viu-se na contingência de empregar novos expedientes, além dos já conhecidos, para tentar controlar a execução orçamentária e, assim, manter o cumprimento das metas fiscais, que, de forma crescente, superavam os valores estabelecidos nas leis orçamentárias.

O governo lançou mão do dispositivo contido na Lei de Responsabilidade Fiscal, que previa a possibilidade de, mediante decreto, promover o contingenciamento de gastos, sempre que, na programação da execução orçamentária – que deve ocorrer no prazo de trinta dias após a aprovação do orçamento pelo Congresso Nacional -, ficar constatado que o gasto é inconsistente com as metas fiscais fixadas na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO). Esse decreto, expedido pelo Poder Executivo, deverá impor limites ao empenho de verbas e à realização de despesas, excluídas as de caráter obrigatório, tais como transferências a Estados e Municípios, à educação, à saúde, à previdência, ao serviço da dívida, etc.

O contingenciamento de gastos¹⁸⁰, porquanto possa ser uma medida necessária ao ajuste fiscal, se aplicado reiteradamente, e em volume crescente, gera grandes dificuldades para a gestão pública. Sucessivos contingenciamentos de gastos atacam as duas principais virtudes do orçamento, a saber: ser instrumento de um planejamento governamental, sob a perspectiva de uma visão estratégica dos objetivos a serem alcançados pelas políticas públicas; e fornecer orientação e diretivas para tomada de decisões na esfera privada, nos casos em

¹⁸⁰ Segundos dados do Congresso Nacional, no período de 1998 a 2006, o país experimentou elevados índices percentuais de contingenciamento de gastos em relação ao total de despesas contingenciáveis. Os índices são os seguintes: 1998 – 16,7%; 1999 – 10,3%; 2000 – 19,9%; 2001 – 12,7% - 2002 – 28,5% - 2003 – 22,1%; 2004 – 4,9%; 2005 – 18,2%; e 2006 – 15,82%.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

que devam operar em sintonia com o governo, de forma a potencializar o aproveitamento das oportunidades de desenvolvimento do país.

Uma das principais consequências negativas do uso frequente e progressivo do contingenciamento vem a ser o encurtamento do horizonte para tomada de decisão das organizações públicas encarregadas da execução dos programas governamentais. Isso faz com que esses gestores convivam com sérias incertezas sobre a real dimensão dos recursos com os quais poderão, efetivamente, contar para fazer frente às suas responsabilidades. Idêntica incerteza paira, também sobre o momento que esses recursos serão disponibilizados.

O quadro de incerteza provocado pelo contingenciamento de gastos afeta, de maneira particular, os investimentos, na medida em que dependem do cumprimento de exigências legais que, em regra, demandam tempo para serem concluídas, o que acaba por inviabilizar a concretização do investimento, principalmente quando o cronograma de liberação das verbas orçamentárias concentra as liberações necessárias para os últimos meses do exercício fiscal.

O aumento do uso do expediente do contingenciamento origina-se, em parte, na disputa existente entre os Poderes Executivo e o Legislativo, em que esse último procura ampliar sua esfera de influência na elaboração do orçamento, mediante imposição das restrições, ao que, o Poder Executivo reage, preocupado em manter o controle sobre a elaboração e a execução orçamentária.

Ocorre que, como o Poder Executivo detém a prerrogativa de iniciar o ciclo de elaboração do orçamento, ele se ampara em expectativas conservadoras, e por vezes até subestimadas, em relação ao comportamento das variáveis que determinarão as projeções das receitas e das despesas que integrarão a proposta orçamentária que será submetida ao Congresso Nacional. Essas variáveis são: o crescimento do PIB, índices de desemprego, índice da inflação, taxa de juros e câmbio, etc. Para a revisão dos parâmetros utilizados pelo Executivo nas

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

projeções de receita, o Congresso lança mão de um dispositivo previsto pela legislação, denominado de “erros e omissões”, para, assim, abrir espaço para a acomodação das emendas apresentadas pelos parlamentares. Essas emendas, por sua vez, consignam, em geral, valores superestimados, já prevendo um possível contingenciamento. Em seguida, o Poder Executivo, sob a alegação de inconsistência do orçamento aprovado com as metas fiscais fixadas pela Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), expede o decreto de contingenciamento.

A incerteza sobre a execução orçamentária acaba sendo acentuada, em decorrência de outro expediente utilizado pelo Executivo, com a finalidade de aumentar seu controle sobre todo o processo orçamentário: trata-se da inclusão, na proposta orçamentária, de receitas, sobre as quais pairam incertezas ou condicionamentos, de sorte que seu efetivo ingresso ficará na dependência da promulgação de leis que autorizem a imposição e a arrecadação de novo tributo, ou, simplesmente, da majoração da alíquota de um tributo já existente. Há um detalhe que torna mais delicada essa situação: como é comum que essas receitas incertas sejam vinculadas ao financiamento de despesas de caráter obrigatório, caso não venha ser autorizada a sua arrecadação, isso demandará cortes maiores nas despesas discricionárias, notadamente naquelas originárias de emendas parlamentares. Esses fatos, além de gerar mais incertezas quanto à execução orçamentária, provocam tensão entre os Poderes, e aumentam a pressão em prol da aprovação das medidas que favorecerão o aumento das receitas.

Novas incertezas quanto à execução orçamentária surgem quando do advento de turbulências no mercado externo provocam mudanças na conjuntura econômica, de sorte a demandar aumento no esforço fiscal para que se realize o cumprimento das metas fiscais estabelecidas para o exercício. Esse aumento de esforço fiscal é sustentado por outro expediente: a postergação, para o exercício seguinte, do pagamento de despesas liquidadas. Trata-se do conhecido artifício dos “restos a pagar” que, na prática, não elimina a obrigação, apenas adia a

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

realização dessa obrigação mediante controle das despesas, o que acaba acumulando mais dificuldades para a execução orçamentária dos exercícios seguintes, nos quais essas despesas deverão ser liquidadas em conjunto com aquelas previstas para o próprio exercício. Da mesma forma que ocorre em relação ao contingenciamento, o acúmulo dos restos a pagar afeta as despesas discricionárias, principalmente aquelas relativas aos investimentos e às inversões financeiras.

Esses problemas que atingem o ciclo orçamentário não afetam apenas a esfera federal, pois, com o avanço da descentralização, parte significativa da gestão pública é realizada no âmbito dos Estados e Municípios, que, para tanto, recebem o suporte do regime de transferências de receitas. Os vícios e deficiências acima apontados acabam sendo reproduzidos na esfera dos Estados e Municípios, onde, afinal, concentram-se a maior parte das responsabilidades pela gestão das políticas públicas relacionadas à atividade social e ao desenvolvimento nacional, como educação e saúde.

6.3 DESCENTRALIZAÇÃO E GESTÃO PÚBLICA

A Constituição de 1988, superando as restrições impostas durante o regime militar, promoveu importantes alterações no sentido de fortalecer a autonomia dos entes federativos, que receberam uma ampliação de suas competências tributárias, ao mesmo tempo em que foram contemplados com significativo aumento no volume de transferências de recursos. A par disso, houve a elevação do município à condição de ente federativo.

No entender de FERNANDO REZENDE¹⁸¹, “subjacente ao movimento que conduziu às decisões antes mencionadas estava o argumento de que a descentralização da gestão pública era o caminho mais adequado para aumentar a eficiência no uso dos recursos, a eficácia das políticas públicas, a transparência das decisões e a geração de condições propícias à responsabilização dos governantes perante seus cidadãos”.

Todavia, essas expectativas não se realizaram da forma esperada, de vez que muitos dispositivos previstos no texto constitucional não foram adotados, e, além disso, das medidas aplicadas em relação ao ajuste fiscal resultaram consequências que tiveram grande influência em todo o processo. A disparidade na repartição constitucional de receitas não foi corrigida, o que conduziu a mais distorções, fato agravado pela falta de aprovação de dispositivo constitucional que previa a regulamentação, por lei complementar, dos encargos que deveriam ser assumidos por cada ente da federação. Essa seria a providência correspondente à descentralização de receitas e competências tributárias em favor dos Estados e Municípios.

¹⁸¹ REZENDE, Fernando, op. cit., p. 16.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

Uma das mais graves conseqüências foi a observada no tocante à diminuição da autonomia de Estados e Municípios no uso dos recursos recebidos em transferência. Tudo se inicia com o fato de o ajuste fiscal ter como ponto de apoio o aumento de tributos que não integram a base de cálculo das transferências constitucionais (FPE e FPM), mas que, entretanto, em sua maioria, são receitas vinculadas a gastos com a seguridade social, dos quais parte cabe ao governo federal, que cuida da previdência, e outra parte é transferida para Estados e Municípios, e também vinculada a gastos específicos. Daí resulta que, enquanto crescia o volume de recursos transferidos e vinculados a gastos específicos, diminuía a importância das transferências de livre aplicação, restringindo, assim, a autonomia dos recursos que integram os orçamentos estaduais e municipais.

Como não foi alterada a fórmula utilizada para o rateio das receitas transferidas constitucionalmente, e processo de descentralização das políticas sociais transferiu aos municípios grande parte das ações relacionadas à saúde e à assistência social, o efeito foi a centralização das decisões sobre parcela importante do gasto público, ainda que executadas pelos municípios. Os Estados, por sua vez, assistiram ao esvaziamento da capacidade de coordenar ações executadas em seus territórios, ao lado da ampliação do papel dos municípios, que passaram a ser os gestores dessas políticas¹⁸².

Estudo de FERNANDO REZENDE¹⁸³ mostra que, do total de recursos transferidos pelo governo federal para Estados e Municípios, mais da metade (55% no caso dos Estados e 58% no caso dos Municípios) tem sua destinação previamente estabelecida, ou seja, os entes recebedores não têm de liberdade para dispor desses recursos transferidos. Esse fato, aliado ao peso do serviço da dívida

¹⁸² Cf. FERNANDO REZENDE, op. cit., no ano de 2004, o governo federal, que respondia por mais de dois terços do financiamento dos gastos públicos (à exceção das despesas com serviço da dívida), executava diretamente menos da metade desses gastos. No outro extremo, os municípios, que respondiam por 20% dos gastos, financiavam apenas 4% desses gastos com recursos próprios.

¹⁸³ REZENDE, F., *O Dilema Fiscal: Reformar ou Remendar?*, Rio de Janeiro, FGV, 2007.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

pública, aos gastos previdenciários e à remuneração do quadro de funcionários, contribui para que os orçamentos estaduais e municipais apresentem o mesmo grau de rigidez que se observa no âmbito federal.

A descentralização resultante das medidas previstas pela Constituição de 1998 rompeu com dois importantes princípios vinculados à eficiência: a autonomia e a correspondência fiscal.

O princípio da correspondência fiscal tem a ver, basicamente, com a repartição ideal dos recursos entre as diversas esferas da Federação, levando-se em conta o tamanho das responsabilidades atribuídas a cada uma delas, de sorte que recursos e responsabilidades guardem uma correlação nos limites de cada território. Dada a impossibilidade de se obter esse equilíbrio apenas pela via das competências tributárias próprias, faz-se necessário, em muitos casos, complementar o volume necessário de recursos mediante de transferências, que configurem um regime de equalização fiscal.

Um regime ideal de equalização fiscal tem como regra central a busca pela redução das disparidades de capacidades de gasto entre as unidades federadas, de modo a garantir um padrão mínimo de recursos orçamentários per capita, em todas as unidades em que a arrecadação tributária própria não seja suficiente para alcançar esse padrão. A não-existência de um regime de equalização fiscal explica as sensíveis diferenças de capacidade de gasto entre Estados e Municípios que, em certos casos, não conseguem sequer cumprir as obrigações constitucionais, como as que determinam o percentual de recursos a serem aplicado na saúde. São fatos que estimulam a criatividade contábil, mediante exclusão de receitas e inclusão de despesas, com a finalidade de contornar dispositivos constitucionais expressos, e que demonstram o desgaste das atuais regras orçamentárias, quer estão a demandar profundas reformas.

A acomodação das necessidades financeiras num contexto de disparidades de situação entre os entes da Federação verifica-se em decorrência de três fatores

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

principais: a) a rigidez e a uniformidade das regras que comandam a distribuição de recursos da Federação; b) a multiplicidade de mecanismos e de lógicas que determinam como os recursos transferidos são repartidos entre Estados e entre os Municípios; e c) a virtual existência de mecanismos de promovam ou induzam a cooperação intergovernamental na gestão dos recursos públicos. No primeiro caso, não há como se ajustar a repartição dos recursos à dinâmica socioeconômica, pois a divisão é delineada constitucionalmente. No segundo caso, não há como promover um ajuste dos orçamentos ao efeito diferenciado das oscilações na atividade econômica sobre a arrecadação de Estados e Municípios. E, no terceiro caso, não há como melhorar a eficiência da articulação dos investimentos e da integração na gestão dos serviços.

De se observar que resultados mais favoráveis não têm sido obtidos, mesmo nos dois casos em que a própria Constituição Federal previu a cooperação entre os governos: a saúde e educação. O principal obstáculo à realização de uma cooperação mais eficiente entre as três esferas de governo deve-se à rigidez e à uniformidade. Na medida em que se fixa previamente o quanto cada unidade deve investir em determinado setor, ignora-se o tamanho da demanda a que cada uma deverá fazer frente. O engessamento dos percentuais na Constituição impede que a capacidade de oferta se ajuste às mudanças na demanda, provocadas por alterações na economia e na demografia. Como os percentuais são uniformes, acentuam-se as disparidades horizontais de receitas.

Na área da educação, a criação do Fundef, posteriormente transformado em Fundeb¹⁸⁴, contribuiu para a redução de uma das deficiências apontadas: a da

¹⁸⁴ Em dezembro de 2006, foi aprovada pelo Congresso Nacional a Emenda Constitucional nº 53/2006, que criou o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – Fundeb, substituindo o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério – Fundef, criado pela Emenda Constitucional nº 14/1996. Em linhas gerais, a diferença entre um e outro é a seguinte: enquanto o Fundef destinava-se exclusivamente ao Ensino Fundamental, o Fundeb abrange, num único fundo, todos os níveis de ensino (infantil, fundamental e médio), além de valorizar os profissionais do ensino.

A base de cálculo do Fundeb é maior do que a do Fundef, pois foram acrescentados novos tributos. As alíquotas de retenção do Fundef eram fixas em 15%; já no Fundeb, a alíquota é de 20%, mas há uma

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

ausência de conexão entre capacidade de oferta e tamanho das demandas a serem atendidas. A principal função desses fundos, no setor da educação, é promover a atenuação da rigidez e da uniformidade das vinculações constitucionais. Mediante a redistribuição de receitas estaduais e municipais, de forma a justar a capacidade de gasto do setor (educação) às demandas por matrícula escolar, para garantir um padrão mínimo de atendimento às necessidades setoriais.

Por outro lado, o dispositivo utilizado no setor da educação, para atenuar a rigidez e a uniformização não pode ser utilizado na área da saúde, uma vez que não é possível medir, com precisão a demanda concentrada dos procedimentos de saúde, como é feito em relação às matrículas escolares.

Assim, os programas voltados à descentralização dos serviços de saúde pública têm uma dinâmica diferente. No âmbito do programa de ampliação da municipalização do atendimento médico-hospitalar, em 1996 foram criadas duas categorias para enquadramento dos municípios: a de Gestão Plena de Atenção Básica e a de Gestão Plena do Sistema Municipal. Na primeira categoria, o

tabela de progressão que varia de 6,66% a 20%, a depender do ano e do tributo, conforme demonstrado a seguir:

1. Contribuição de Estados, DF e Municípios, de:

- 16,66 % em 2007;
- 18,33 % em 2008;
- 20 % a partir de 2009, sobre:
 - Fundo de Participação dos Estados – FPE
 - Fundo de Participação dos Municípios – FPM
 - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS
 - Imposto sobre Produtos Industrializados, proporcional às exportações – IPIexp
 - Desoneração de Exportações (LC 87/96)

2. Contribuição de Estados, DF e Municípios, de:

- 6,66 % no 1º em 2007;
- 13,33 % em 2008;
- 20 % a partir de 2009, sobre:
 - Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações – ITCMD
 - Imposto sobre a Propriedade Veículos Automotores – IPVA
 - Quota Parte de 50% do Imposto Territorial Rural devida aos Municípios – ITR

3. Complementação da União

- 2,0 bilhões de reais em 2007;
- 3,0 bilhões de reais em 2008;
- 4,5 bilhões de reais em 2009; e
- 10% do valor total do Fundo a partir de 2010.

Fonte: <http://portal.mec.gov.br/seb>

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

município passaria a ter autonomia para elaborar e programação dos serviços básicos, para gerir unidades ambulatoriais próprias, além de pode contratar, controlar e pagar os prestadores de serviços médicos e os procedimentos e as ações de assistência básica. Na segunda, a autonomia dos municípios seria estendida, de forma a incluir a prestação da assistência ambulatorial especializada e hospitalar.

O papel dos Estados, como gestor do Sistema Único de Saúde (SUS) foi definido pelas mesmas normas acima. Nessa ação cabe ao Estado a promoção, o apoio e o incentivo do poder municipal na gestão dos serviços de saúde, bem como, assumir a gestão, quando ela não for executada pelos municípios e ser o agente responsável por promover a harmonização, a integração e a modernização dos sistemas municipais, de forma a compor o SUS estadual¹⁸⁵.

¹⁸⁵ A gestão federal da saúde é realizada por meio do Ministério da Saúde. O governo federal é o principal financiador da rede pública de saúde. Historicamente, o Ministério da Saúde aplica metade de todos os recursos gastos no país em saúde pública em todo o Brasil. Estados e municípios, em geral, contribuem com a outra metade dos recursos. O Ministério da Saúde formula políticas nacionais de saúde, mas não realiza as ações. Para a realização dos projetos, depende de seus parceiros (estados, municípios, ONGs, fundações, empresas, etc.). Os estados possuem secretarias específicas para a gestão de saúde. O gestor estadual deve aplicar recursos próprios, inclusive nos municípios, e os repassados pela União. Além de ser um dos parceiros para a aplicação de políticas nacionais de saúde, o estado formula suas próprias políticas de saúde. Ele coordena e planeja o SUS em nível estadual, respeitando a normatização federal. A estratégia adotada no país reconhece o município como o principal responsável pela saúde de sua população. A partir do Pacto pela Saúde, de 2006, o gestor municipal assina um termo de compromisso para assumir integralmente as ações e serviços de seu território. Os municípios possuem secretarias específicas para a gestão de saúde. O gestor municipal deve aplicar recursos próprios e os repassados pela União e pelo estado. O município formula suas próprias políticas de saúde e também é um dos parceiros para a aplicação de políticas nacionais e estaduais de saúde. Ele coordena e planeja o SUS em nível municipal, respeitando a normatização federal e o planejamento estadual. Pode estabelecer parcerias com outros municípios para garantir o atendimento pleno de sua população, para procedimentos de complexidade que estejam acima daqueles que pode oferecer. (Fonte: Ministério da Saúde).

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

Em 2006, com o lançamento do “Pacto pela Saúde”¹⁸⁶, houve um reforço no sentido da municipalização da saúde e na autonomia da gestão, mediante a ampliação da autonomia dos comitês gestores de cada Estado e flexibilização das regras para a adequação da política de saúde às especificidades regionais. Esse processo de descentralização de gastos, da União em favor dos Estados e Municípios, foi incrementado devido à previsibilidade das transferências de recursos para cobertura das ações básicas de saúde, que passaram a ser efetuadas a ser feitas diretamente aos municípios, com base no critério populacional e segundo parâmetros de gastos obtidos na média nacional.

As melhorias institucionais obtidas, inclusive com a previsibilidade dos recursos financeiros para o financiamento¹⁸⁷ da saúde, foram perturbadas pela imposição de regras rígidas e uniformes para a aplicação de recursos federais, estaduais e municipais, o que resultou nos mesmos vícios que alterações do setor da educação procuraram corrigir.

No setor da saúde, devido às disparidades horizontais de capacidade de gasto, as distorções provocadas pelas ovas garantias d financiamento foram mais acentuadas do que as que ocorreram na área da educação. Isso se deu em virtude da concentração, nos municípios de maior porte, dos serviços hospitalares de

¹⁸⁶ Trata-se de um esforço das três esferas de governo (Municípios, Estados e União) para, juntamente com o Conselho Nacional de Saúde, rediscutir a organização e o funcionamento do SUS. Semelhante a outros pactos, o objetivo principal deste é avançar na implantação dos princípios constitucionais referentes à saúde no Brasil. É um acordo que busca preservar os princípios do SUS previstos na Constituição e na Lei Orgânica da Saúde. O próprio *Pacto* prevê estratégias que afirmam esses princípios. É a partir deles que se construiu uma pactuação que contempla três grandes áreas: a) Pacto pela Vida; b) Pacto em Defesa do SUS; e c) Pacto de Gestão do SUS.

O Pacto se constitui a partir de uma unidade de princípios que buscam: respeitar as diferenças locais e regionais; reforçar a organização das regiões sanitárias (regionalização) instituindo mecanismos (colegiados) de co-gestão e planejamento regional; qualificar o acesso ao direito humano à saúde; redefinir instrumentos de regulação, programação e avaliação; valorizar a cooperação técnica entre os gestores; unificar os diversos pactos existentes; estimular o financiamento tripartite com critérios de equidade nas transferências fundo a fundo e fortalecer o controle social. (Fonte: Ministério da Saúde).

¹⁸⁷ A situação financeira da área da saúde, ao longo de todos os anos posteriores à Constituição, tem sido orientada por dois determinantes: a preocupação dada à Previdência no interior do orçamento da seguridade social e a política fiscal contracionista implementada pelo governo federal no campo social, decorrente de sua meta de reduzir despesas.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

maior complexidade e de maior custo, sendo esses os municípios que apresentam orçamentos per capita inferiores aos de menor porte.

Outro complicador deve-se ao fato de que, no caso dos recursos da União, a garantia introduzida pela nova regra não corrige o problema, uma vez que os repasses federais adotam critérios populacionais, ao passo que Estados e Municípios aplicam seus recursos em função do tamanho do respectivo orçamento. Daí que a diversidade de critérios resultante da forma com que os recursos são transferidos pelo governo federal e de como eles são aplicados pelos Estados e Municípios não contribui para a redução dos desequilíbrios entre a capacidade de ofertar os serviços e o tamanho das demandas que se manifestam no âmbito territorial de determinado ente federativo.

De todo o exposto conclui-se que a maneira como a descentralização fiscal foi conduzida acarretou novos problemas para a eficiência da gestão do gasto público. Para superar esse entrave, será necessário aplicar medidas que contemplem não apenas as relações entre o ajuste fiscal e o orçamento federal, mas, também, que atentem para as implicações decorrentes da natureza do processo de descentralização que ocorreu no passado recente.

De se observar que a reforma da lei geral de orçamentos nunca esteve no centro de prioridades dos governos. As normas básicas que regulamentam os procedimentos aplicados na elaboração e execução do orçamento datam de 1964 – Lei nº 4.320¹⁸⁸ – e estão a demandar uma revisão para se adaptarem às exigências da responsabilidade e da eficiência fiscal. Seria uma reforma que não

¹⁸⁸ A Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, acolhida com o status de Lei Complementar pela Constituição da República de 5 de outubro de 1988, estatui normas gerais de direito financeiro para o controle e elaboração dos Orçamentos e dos Balanços de todas as entidades jurídicas de Direito Público Interno, ou seja, os procedimentos a serem adotados pelos gestores governamentais no trato dos recursos que lhes foram confiados e as normas de proteção às informações que revelam as consequências dos atos praticados sobre o patrimônio público, através das demonstrações contábeis orçamentárias, financeiras e patrimoniais. Ainda que distintas nos seus conteúdos, a Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) tem as suas regras assentadas nas premissas do planejamento, controle, transparência e responsabilidade, funções que a Lei nº 4.320/64 já estimulava e que se refletem nas informações contábeis orçamentárias, financeiras e patrimoniais das transações das entidades governamentais e na responsabilidade atribuída aos agentes públicos.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

deveria circunscrever-se dentro dos limites da mera revisão da legislação; antes, deve ser a mais ampla possível, para não só rever as normas, mas, também, modificar procedimentos e implementar um sistema de informações que confira transparência ao gasto público e permita maior controle social sobre as atividades do Estado.

Relativamente à revisão das normas, cabe esclarecer que a Constituição, nos artigos 163 e 165, § 9º, já havia previsto a elaboração de uma lei complementar para instituir um código de finanças públicas, para substituir a Lei nº 4.320/1964. Todavia, o projeto de lei apresentado nesse sentido não conseguiu o acordo necessário para a aprovação, ficando, portanto, a Lei nº 4.320 recepcionada, com status de lei complementar.

Com o advento da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), o projeto que ainda se encontrava no Congresso tornou-se obsoleto, e já demandava uma reformulação que acabou não ocorrendo. Porém, diante do acúmulo de problemas decorrentes do desvirtuamento do ciclo orçamentário traçado na Constituição, ao lado de uma crescente pressão da sociedade por eficiência na gestão do gasto público, a retomada do esforço pela elaboração de um Código de Finanças Públicas ganhou um novo alento.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

7.0 O GASTO PÚBLICO E O TAMANHO DO ESTADO

O debate sobre o gasto público no Brasil vem se acentuando e, não raro, opõem-se as correntes: de um lado há os que sustentam que, embora crescentes, os gastos públicos estão sob controle, havendo, inclusive, espaço para a manutenção do investimento público. De outro lado, postam-se os que advogam pela ineficiência do Estado. Apontam o gigantismo do Estado brasileiro, acentuado pelo tamanho da carga tributária crescente¹⁸⁹, ao passo que, pela perspectiva da efetividade da ação social (educação, saúde, segurança pública, estradas) esse mesmo Estado seria esquelético.

A atividade do Estado não é, a princípio, meramente econômica (embora dela deva valer-se), mas, sim, é, inegavelmente, voltada à consecução de fins políticos e sociais. Daí que, da gestão da *res publica* busca-se encontrar um grau de eficiência mais elevado do que na gestão da coisa privada, muito embora, na prática, as coisas se dêem de forma contrária. Tendo em vista o vínculo existente a decisão de gastar e a gestão dos recursos públicos, ALIOMAR BALEEIRO observou:

“Em todos os tempos e lugares, a escolha do objetivo da despesa envolve um ato político, que também se funda em critérios políticos, isto é, nas idéias, convicções, aspirações e interesses revelados no entrechoque dos grupos detentores do poder. Tanto mais lúcidos, cultos e moralizados sejam os governantes quanto mais probabilidades existem de que se realize aquele cálculo da máxima vantagem social”¹⁹⁰.

¹⁸⁹ É fato público que a sociedade brasileira já deu mostras mais do que suficientes de que a carga tributária não é compatível com a qualidade dos serviços públicos prestados à população.

¹⁹⁰ BALEEIRO, Aliomar, *Uma introdução à ciência das finanças*, p. 78.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

A avaliação da evolução do tamanho do Estado pode ser feita pela observação da evolução do gasto público, ou pela evolução da carga tributária¹⁹¹.

O crescimento do tamanho do Estado não é um fenômeno exclusivo do Brasil, embora em outros países as causas possam ser de origem diversa.

Nesse sentido, o economista ADOLPH WAGNER (1835-1917) formulou, no final do século XIX, interessantes teorias sobre o tema das finanças públicas. Ao longo de mais de cinquenta anos, WAGNER desenvolveu estudos sobre o crescimento do gasto público, que, ao final, ficaram conhecidos como “Lei de Wagner”¹⁹², segundo a qual o crescimento do Estado seria uma decorrência do desenvolvimento econômico e do processo civilizatório, de tal sorte que a crescente extensão dos gastos públicos seria uma consequência natural da ação positiva do Estado para prover a satisfação das necessidades coletivas e o bem-estar-social.

Em linhas gerais, suas idéias poderiam ser expostas da seguinte forma: à medida que aumenta o ingresso de receita per capita nos países em desenvolvimento, o Estado aumentaria sua participação no Produto Interno Bruto. Para explicar esse fenômeno, WAGNER¹⁹³ apontava três razões: 1ª) com o aumento das funções administrativas e protetoras do Estado, haveria uma conseqüente substituição da atividade privada pela pública; 2ª) em segundo lugar, WAGNER sustentava que haveria um aumento dos gastos culturais e de bem-estar; e 3ª) por último, sugeriu que o aumento da industrialização daria lugar ao surgimento de grandes monopólios que, por sua vez, demandariam a presença e atuação do Estado, para a regulação da sua atividade econômica, e dava, como exemplo, a atividade das estradas de ferro, cujo financiamento requeria grandes

¹⁹¹ SHIKIDA, Cláudio D., Araújo Jr. Ari F., *Por que o estado cresce e qual seria o tamanho ótimo do estado brasileiro ?* in *Gasto Público Eficiente: Propostas para o Desenvolvimento do Brasil*, org. Marcos Mendes, p.72.

¹⁹² Na verdade, a chamada Lei de Wagner foi formulada em 1883, e complementada em 1911, porém só veio a despertar o interesse entre os estudiosos das finanças públicas a partir da recompilação efetuada por Richard Musgrave e Alan Peacock (*Classics in Public Finance*), em 1958.

¹⁹³ WAGNER, Adolph. *Three extracts on public finance*. In MUSGRAVE-PEACOCK (ed.), *Classics in the theory of public finance*. London: Macmillan, 1967.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

inversões de capitais, as quais somente poderiam ser realizadas mediante a intervenção do Estado. Segundo a doutrina de WAGNER, o processo de industrialização, o crescimento demográfico e a urbanização seriam os “fatores determinantes” para a elevação do gasto público¹⁹⁴.

Como causas precípuas de crescimento real da despesa pública, ALIOMAR BALEEIRO responsabilizava os seguintes fatos:

- a) “o incremento da capacidade econômica do homem contemporâneo, sobretudo devido ao aperfeiçoamento da técnica de produção e, portanto, da produtividade;
- b) a elevação do nível político, moral e cultural das massas sob o influxo de idéias-forças, que levam os indivíduos a exigir e a conceder mais ampla e eficaz expansão dos serviços públicos;
- c) as guerras, que de lutas entre grupos armados, restritos, assumiram o caráter de aplicação total das forças econômicas e morais, humanas, enfim, do país na sorte do conflito: a “guerra total” das gerações contemporâneas”¹⁹⁵.

No início dos anos 1960, PEACOCK & WISEMAN¹⁹⁶, analisaram o crescimento dos gastos públicos no Reino Unido e observaram que, na evolução cronológica dos gastos, relativamente ao Produto Interno Bruto, os fatores considerados como permanentes sobre o crescimento dos gastos (aumento demográfico, nível de emprego) não eram suficientes para explicar a evolução constatada.

¹⁹⁴ Nessa mesma esteira, escreveu ALIOMAR BALEEIRO que “noutras palavras, a civilização contemporânea marcha – predizia Wagner, como aliás outros pensadores da segunda metade do século XIX – para uma intervenção progressiva do Estado: absorção das despesas privadas pelas despesas públicas. Essa tese, considerada por muitos individualistas, ainda hoje, como erro, está confirmada pelos fatos mais recentes. Cada vez é maior a intervenção do Estado em todos os setores da atividade humana” (*Uma introdução à ciência das finanças*, p. 88).

¹⁹⁵ BALEEIRO, Aliomar, *Uma introdução à ciência das finanças*, p. 90. Vê-se que, embora superada problemática da “guerra total”, ainda nos dias atuais grandes potências, como os Estados Unidos da América, têm destinado grande parte de sua despesa pública para fazer frente aos gastos com guerras de ocupação, principalmente no Oriente Médio (Iraque e Afeganistão).

¹⁹⁶ PEACOCK, Alan T.; WISEMAN, Jack. *The growth of public expenditure in the United Kingdom*. Princeton University Press for the National Bureau of Economic Research, 1961

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

Para PEACOCK & WISEMAN, então, o problema do crescimento das despesas públicas era visto sob um ângulo completamente diferente: para eles o crescimento dos gastos totais do governo em determinado país ocorreria muito mais em função das possibilidades de obtenção dos recursos do que da expansão dos fatores responsáveis pelo crescimento da demanda de serviços produzidos pelo Estado. Assim, o crescimento das atividades do Estado seria limitado pelas possibilidades de expansão da oferta, e esta, por sua vez, limitada pelas possibilidades de incremento da tributação.

Nesse sentido, PEACOCK & WISEMAN argumentavam que numa democracia, em que a cidadania tenha um conceito claro do que seja uma carga tributária tolerável, os governos enfrentam sérias dificuldades para aumentar escandalosamente o nível dos gastos públicos. Durante períodos de perturbação social, como guerras, fome ou desastre natural, o nível de tolerância dos cidadãos em relação à carga tributária eleva-se e, desta feita, eleva-se, também, o gasto público. Porém, após o fim da perturbação social, as taxas toleráveis de tributação não retornam a seus níveis originais. A essa elevação da carga tributária, que tem como resultado o aumento do gasto público, PEACOCK & WISEMAN denominaram de “efeito deslocamento”¹⁹⁷, constatado no curso da análise da evolução dos gastos públicos no Reino Unido da Grã-Bretanha, durante o período das duas guerras mundiais (1914-1918 e 1939-1945).

As duas teorias, brevemente expostas acima, fixaram marcos para numerosos estudos sobre a natureza e a evolução do gasto público. Segundo a linha de WAGNER, os estudos estariam mais voltados para os chamados “fatores determinantes” de crescimento do gasto público, ao passo que, para PEACOCK

¹⁹⁷ *Displacement effect*, no original, em inglês. Além desse, Peacock e Wiseman identificaram outro efeito importante no crescimento dos gastos do setor público: o “efeito concentração”, que refere-se à tendência de progressiva concentração das decisões em níveis mais elevados de governo, ao mesmo tempo em que aumenta a participação do governo na economia. Essa centralização de decisões tem sido observada nos países de organização federal, cujas decisões ficariam concentradas nas mãos do governo central e a execução atribuída aos governos locais.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

& WISEMAN, os estudos têm como foco a investigação das variações do gasto público decorrentes de crises sociais.

No caso brasileiro, com a aprovação da Constituição de 1988, a emancipação dos distritos passou esfera federal para a estadual, e isso permitiu que houvesse uma expressiva ampliação do setor público, na em que teria ficado mais simples o processo de transformação de distritos em municípios. Com a criação de novos municípios, a expansão do setor público se dá em vista da necessidade da contratação de novos funcionários, construção de prédios para abrigar as novas repartições públicas, criação de câmaras municipais, mais funcionários, enfim, todo um complexo de pessoal e estrutura que envolve um ente federativo, que vem a ser o município.

De forma breve, pode-se apontar três grandes causas gerais como provocadoras do crescimento do Estado: a) causas econômicas; b) causas políticas; e c) causas ideológicas¹⁹⁸.

No âmbito das causas econômicas, verifica-se que a demanda por serviços providos pelo Estado aumentaria porque o setor privado não teria as condições suficientes para prover os níveis desejados de bens públicos. O surgimento dos grandes centros urbanos, por sua vez, ensejou crescentes demandas por serviços de justiça, educação saneamento, saúde, estradas pavimentadas, o que acabou resultando numa maior atividade dos governos, que se viam na contingência de promover a ampliação do tamanho do Estado.

Ainda, em relação às causas econômicas que provocam o crescimento do Estado, pode-se incluir a demanda pelos bens públicos que tenham a preferência do eleitor mediano. Isso quer dizer que, nos casos em que esses bens sejam produzidos pelo governo, os partidos políticos identificarão quais as preferências do eleitor mediano, ou seja, aquele que representa 50% das preferências do eleitorado, e ajustarão seus discursos e programas ao perfil desse eleitor. No

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

poder, para atender às demandas identificadas do eleitorado, o partido político executará as políticas públicas que tenderão ao crescimento do Estado, principalmente nos casos em que a preferência do eleitor mediano encontra-se na esfera da atividade pública. Dessa forma, o crescimento do tamanho do Estado seria uma resposta às necessidades geradas pelo crescimento da economia privada, que, por sua vez, exigiria um leque diversificado de bens públicos, na medida em que surgem os problemas decorrentes do crescimento, como poluição, adensamento populacional, infraestrutura de transporte, moradias, etc. E a presença do Estado seria tão maior quanto maior fosse a preferência do eleitor mediado por determinada ação governamental.

O problema é que as razões de origem econômica não explicam todo o crescimento do crescimento do tamanho da estrutura do governo. No caso do Brasil, em virtude da baixa qualidade dos serviços tipicamente ofertados pelo Estado (educação, saúde, segurança, infraestrutura), seria, então de se supor, que o crescimento do Estado não se devesse pela provisão de bens que, supostamente, não pudessem ser oferecidos pelo setor privado.

Daí que, cabe investigar as segundas causas da expansão do tamanho do Estado, as de natureza política. Mudanças estruturais, como a redemocratização do País, levaram a sociedade a aumentar a demanda pela redistribuição de renda, que se torna uma das principais atividades dos governos democráticos. Nesse sentido, o eleitor mediano, que decide as eleições, votará sempre por mais políticas redistributivas, se a sua renda for menor do que a renda média da sociedade, o que significa que votará por uma maior atividade do Estado.

No caso brasileiro, a rápida e intensa urbanização da sociedade tornou mais efetiva a ação dos grupos de interesse, na medida em que perceberam que poderiam extrair renda da sociedade, caso formassem grupos de atuação politicamente organizados, ao invés de atuar em pequenos grupos isolados.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

Trata-se do fenômeno conhecido como *rent seeking*¹⁹⁹, em que determinados grupos, do setor privado ou público, conseguem proteção contra a competição e, assim, aumentam sua renda, ao influenciar os legisladores, que, por seu turno, aprovam leis e regulamentações que sejam favoráveis aos grupos de pressão, podendo, mesmo, induzir o Executivo a realizar determinados tipos de gasto público que favoreçam, em particular, esses grupos.

Importa verificar que ambas as formas de disputa redistributiva resultam no mesmo efeito, ou seja, enfraquecem os incentivos econômicos para as atividades produtivas e reduzem as possibilidades de crescimento econômico, uma vez que todos passam a concentrar seus esforços somente para a obtenção de ações redistributivas, sem se preocupar, exatamente, com a eficiência econômica dessas ações. Daí que, com um fundo de acidez, apontam SHIKIDA e ARAÚJO Jr²⁰⁰ que, “de um modo caricatural, pode-se dizer que uma sociedade onde predomina o comportamento *rent seeking* é aquela em que muitas vezes vale mais a pena ir a um jantar com autoridades e pessoas influentes, onde se pode fazer relacionamentos valiosos, do que ficar em casa estudando para se tornar um profissional mais eficiente”.

No final do processo de ações redistributivas, não se pode aferir quem se sagrará o vencedor: se o eleitor mediano, que votou, sob a perspectiva de mais ações que lhe favoreçam, ou se os políticos e os grupos de atuação que agem para influenciar as decisões de governo. O resultado certo e efetivo que a disputa tende, ao final, a promover o aumento do tamanho do Estado.

No Brasil, é bastante usual a prática de apropriação, ou captura, do governo por parte de certos grupos de interesse, para daí extrair-se vantagens

¹⁹⁹ O conceito de *rent seeking* vem a ser uma das mais importantes formulações da teoria econômica, nas últimas décadas. Trata-se de uma idéia desenvolvida pelo economista Gordon Tullock, em 1967, e que, em 1974, recebeu essa denominação por obra de Anne Kueger. Diz-se que as pessoas praticam *rent seeking* quando procuram obter benefícios para si próprias, através da arena política. Em termos práticos, haverá *rent seeking* quando se consegue um subsídio para uma mercadoria que produzimos, quando conseguimos um preço tarifado para um bem, ou mesmo quando conseguimos uma regulação especial, que nos privilegie frente aos concorrentes.

²⁰⁰ SHIKIDA, Cláudio D.. ARAÚJO JR. Ari F., op. cit. P. 80.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

para esses grupos. É o que ocorreu no período do regime militar, em que uma política de estatismo possibilitou enorme concentração de rendas em favor de alguns grupos, ao passo, após, a redemocratização, entraram em cena outros grupos de atuação, agora, compostos por classes menos favorecidas.

A atuação dos grupos de interesse, dentro do jogo democrático, reveste-se de várias formas, e, dentre elas, ressalta-se o caso em que grupos alegam agir em nome de supostos “interesses coletivos”, quando, efetivamente, o que pretendem é a obtenção de vantagens para determinadas pessoas integrantes da classe ou categoria a que pertence o grupo de interesse. Caso típico é aposentadoria dos funcionários públicos, que gozam de alguns privilégios, obtidos e mantidos sob a idéia geral de as despesas previdenciárias têm um cunho social, ainda que, no caso, os servidores públicos sejam detentores de mais privilégios, na medida em que recebem proventos integrais na inatividade. De mesma forma, a bandeira do “ensino público, gratuito e de qualidade, para todos” presta-se mais às camadas mais privilegiadas da população, notadamente nos casos das universidades públicas.

Nesse mesmo sentido, há verdadeiros privilégios cartoriais concedidos a determinados grupos organizados da sociedade, que, dessa forma extrairão renda de uma atividade, por vezes, improdutiva, ou, ainda, pode se dar emprego públicos a apadrinhados políticos, que passarão a usufruir das garantias de estabilidade e serão detentores de verdadeiras rendas vitalícias.

Paralelamente a tudo, a renda da autoridade, isto é, do Estado, passa a ser dissipada, ao mesmo tempo em que expande o tamanho do Estado devido à impossibilidade de se controlar os seus agentes. Um exemplo disso é o fato de os serviços públicos oferecidos serem produzidos por uma burocracia autointeressada, predisposta a capturar parte dos benefícios a serem oferecidos.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

São custos de transação²⁰¹ que, enfim, reduzem a capacidade do Estado para maximizar suas receitas, e induzem ao crescimento do Estado porque tendem a se perpetuar, uma vez que determinada estrutura de direitos ou privilégios é estabelecida em favor de determinado grupo de interesse, as pessoas que se beneficiam da situação dificultam, e acabam, na prática, impedindo sua alteração para ajustar-se a critérios que confirmem mais eficiência econômica. Um claro exemplo disso é a dificuldade enfrentada para revogar, ou mesmo limitar, o alto valor de determinados proventos de aposentadoria. São estruturas ineficientes, que podem persistir por longo tempo, e contribuem para a expansão do tamanho do Estado.

Ainda dentro das causas políticas, os países organizados sob o regime federalista, como o Brasil, apresentam um elemento adicional que contribui para o aumento do Estado: é o que SHIKIDA e ARAÚJO JR²⁰² denominam de “ilusão fiscal”, ou seja, “a situação em que os eleitores subestimam o tamanho do governo. Isso porque os eleitores mensuram o tamanho do governo através das alíquotas de imposto com as quais se defrontam. O problema é que os formuladores da política tributária disfarçam as alíquotas, por exemplo, quando a estrutura tributária dá grande importância para os impostos indiretos”. WALLACE OATES²⁰³ indica alguns expedientes utilizados para mascarar o tamanho do governo:

- a) uma estrutura tributária complexa dificulta a percepção do tamanho do Estado;
- b) as elevações automáticas de alíquotas (prevista na estrutura de um imposto), que, por sua vez, levam à progressividade de toda a estrutura

²⁰¹ Com base nos estudos (*The Nature of the Firm*) de RONALD COASE (1910-), economista norte-americano, ganhador do Prêmio Nobel de Economia (1991), um novo conceito econômico foi incorporado aos estudos das organizações: custos de transação, que, em síntese, são os custos que os agentes econômicos enfrentam todas as vezes que recorrem ao mercado, ou seja, são custos de negociar, redigir e garantir o cumprimento de um contrato.

²⁰² SHIKIDA, Cláudio D., ARAÚJO JR, Ari F., op. cit., p. 83.

²⁰³ OATES, Wallace, *Searching for Leviathan: an Empirical Study*, American Economic Review, 75, p. 748-757.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

tributária, são mais difíceis de serem percebidas do que as alterações diretas na legislação;

- c) o financiamento do governo, por meio do endividamento cria a necessidade futura de mais tributação, sem que todos os contribuintes percebam a relação de causalidade;
- d) o pagamento do imposto sobre a propriedade imobiliária pelo inquilino disfarça um custo que, a rigor, deveria ser suportado pelo proprietário do imóvel (afinal, o imposto é sobre a propriedade).

Por fim, restam as causas ideológicas, motivadoras da expansão do tamanho do Estado.

Para explicar a origem das causas ideológicas, é necessário recorrer a um breve relato histórico: a partir da segunda metade do século XIX, as ideologias de caráter coletivista²⁰⁴ ganharam apoio popular e de grupos de intelectuais, o que acabou reduzindo a influência do ideário liberal clássico e do conservadorismo na política. As várias vertentes do socialismo avançavam a cada vez mais, na medida em que influentes pensadores conferiam prestígio a essas idéias, cujo impacto ganhou força, tão logo as ideologias obtiveram o apoio popular. Com o apoio popular, os governos viram-se na contingência de ter de promover regulamentação dos mercados, estatização e nacionalização de empresas, além de passar a oferecer serviços públicos de interesses da população (escolas, hospitais, transportes, etc.). Todos esses fatos desaguavam num só resultado: o aumento do tamanho do Estado, que, agora, tinha necessariamente de expandir suas estruturas para passar a tender aos imensos contingentes populacionais que, ao tempo do liberalismo, não eram alcançados por nenhuma atividade social por parte do Estado.

²⁰⁴ A ordem liberal é posta em xeque com o surgimento de idéias socialistas, comunistas e anarquistas, que a um só tempo animam os movimentos coletivos de massa cada vez mais significativos e neles reforça com a luta pelos direitos coletivos e sociais.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

Nesse compasso, os partidos políticos de ideologias socialistas conseguiam crescentes espaços nos parlamentos de vários países. Posteriormente, já na primeira metade do século XX, igual movimento ocorreu nos países que passaram a adotar as idéias do economista John M. Keynes, principalmente após a Grande Depressão que atingiu os Estados Unidos da América.

Atualmente, a tendência ainda é de alguma expansão da atividade do Estado, haja vista que o chamado “capitalismo de estado”, como forma de organização da sociedade dificilmente será revertido para um dos dois pólos antagônicos, o capitalismo de livre mercado e o socialismo.

As razões são de ordens diversas: uma reversão para capitalismo de livre mercado, sem nenhuma regulação do Estado, seria praticamente impossível, pois, embora a expansão de liberdades individuais sob livre mercado possa produzir sociedades mais prósperas, o seu custo, que é a responsabilidade individual, pode ser insuportável para a maioria das pessoas. Daí que, a sociedade civil, ainda que tenha consciência da perda de algum grau de liberdade individual, dificilmente deixaria de demandar o Estado para assumir responsabilidades que deveriam ser do indivíduo, na sua esfera privada.

Por outro lado, fora dos pequenos grupos políticos de ativistas políticos saudosos do antigo regime comunista, seria difícil encontrar as circunstâncias políticas favoráveis para a implantação de um regime como o da Coréia do Norte ou da antiga União Soviética.

A grande probabilidade é que o atual modelo, de capitalismo de estado, continue a perdurar por algum tempo, mesclando ações intervencionistas com ondas de liberação. Quando o custo das ações de intervenção do governo se torna insuportável, aplicam-se reformas liberalizantes. Em seguida, crescentes pressões por mais intervenção do Estado iniciam um novo ciclo que, na sua dinâmica, resulta na expansão do tamanho do Estado.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

Como se viu, há várias explicações para o crescimento do tamanho do Estado na economia; entretanto, a questão que se põe é saber qual seria o tamanho ideal, se é que seria possível aferir esse dado. Falar em tamanho do Estado é falar em tamanho da carga tributária. No Brasil, de acordo com dados oficiais, apurados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, de 2001 a 2008, foram obtidos os seguintes índices percentuais:

2001 – 34,01%

2002 – 35,61%

2003 – 34,92%

2004 – 35,88%

2005 – 37,37%

2006 – 33,51%

2007 – 34,72%

2008 – 35,80%

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

Atualmente, o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT)²⁰⁵ vem sistematicamente popularizando o debate sobre o peso da carga tributária. Para tornar mais claro entendimento sobre o que, de fato, representa para o cidadão médio a carga tributária, o IBPT esclarece que, sem entrar em intrincados cálculos, o peso da carga seria o número de dias no ano que o cidadão teria de trabalhar, apenas para pagar suas obrigações tributárias com o Estado. No ano de 2008, por exemplo, o cidadão teria de trabalhar cerca de 130 dias somente para essa finalidade.

O fato é que tanto os estudos, quanto a própria sociedade, de forma empírica, têm demonstrado que a proporção da carga tributária no Brasil está acima do nível ótimo e que a produtividade do setor público é reduzida em comparação com os índices do setor privado. É voz corrente que, no Brasil, o nível dos serviços públicos oferecidos pelo Estado não está à altura dos altos

²⁰⁵ O IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário faz o acompanhamento regular da carga tributária. No setor público a Secretaria para Assuntos Fiscais do BNDES (www.federativo.bndes.gov.br), o IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (www.ibge.gov.br), a Secretaria da Receita Federal (www.receita.fazenda.gov.br) e o TCU – Tribunal de Contas da União (www.tcu.gov.br) fazem o mesmo levantamento. Mas, a falta de uma metodologia oficial de cálculo faz com que cada uma das entidades ou órgãos utilize critérios diferentes entre si, havendo diferenças entre os resultados, sem, contudo, comprometer os objetivos de cada um deles, que é prestar informações sobre o montante de recursos transferidos da economia para os poderes públicos federal, estaduais e municipais. Assim como a inflação é medida por diversos índices, calculados por entidades públicas e privadas, as estatísticas da carga tributária permitem à sociedade não ficar refém de pesquisas governamentais. As diferenças entre as metodologias dos estudos residem em alguns fatores, com a constatação que todos os levantamentos utilizam a mesma base de dados para o cálculo das arrecadações federais (Secretaria da Receita Federal, INSS e Caixa Econômica Federal) e estaduais (CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária):

a) Receita Federal: não considera os valores recolhidos a título de multas, juros e correção monetária, como também não faz o cômputo das contribuições corporativas e das custas judiciais; e estima as arrecadações tributárias municipais através da variação dos tributos estaduais;

b) IBGE: não considera as taxas e contribuições de melhoria que tenham como contrapartida a prestação de serviços; desconsidera totalmente os valores relativos à contribuição para a previdência dos servidores federais estatutários e militares;

c) SF – BNDES: faz uma estimativa dos tributos municipais, através de um levantamento preliminar das arrecadações das três principais capitais (São Paulo, Rio de Janeiro de Janeiro de Belo Horizonte); e, faz uma estimativa dos valores de outros tributos cuja arrecadação não é conhecida, utilizando a mesma variação dos tributos conhecidos; IBPT – considera todos os valores arrecadados pelas três esferas de governo (tributos mais multas, juros e correção); para o levantamento das arrecadações estaduais e do Distrito Federal utiliza como base de dados, além do CONFAZ, os valores divulgados pelas Secretarias Estaduais de Fazenda e Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, pois alguns estados demoram a entregar seus relatórios ao CONFAZ; quanto às arrecadações municipais, faz um acompanhamento dos números divulgados por 1.213 municípios que divulgam seus números em atenção à Lei de Responsabilidade Fiscal, e também através dos números divulgados pela Secretaria do Tesouro Nacional e dos Tribunais de Contas dos Estados. (www.ibpt.com.br)

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

níveis da carga tributária imposta à sociedade, e tampouco estão de conformidade com que se espera do padrão aceitável de serviço público.

A grande questão que se suscita é: afinal, a carga tributária no Brasil é realmente elevada? No quadro abaixo, vemos um comparativo, para o exercício de 2006, dos índices médios de inflação do Brasil e dos países da OCDE²⁰⁶, que indicam valores bem altos para esses últimos.

Dada a dificuldade de comparação entre índices de países diferentes, deve-se buscar no próprio país as razões pelas quais a carga tributária tem tido movimento ascendente, indicativo de aumento de gastos públicos. Segundo SHIKIDA e ARAÚJO JR²⁰⁷, parte do aumento da carga tributária pode ser devido:

- a) à tentativa de autolegitimação e ao projeto de governo estatizante do regime militar (1964-1983), o que pode ter gerado um nível excessivo de gastos, e o correspondente em carga tributária;
- b) à progressiva implementação legal da Constituição de 1988, que alterou as responsabilidades e competências tributárias entre os entes da Federação, mediante a descentralização das receitas em favor de Estados e Municípios, o que forçou a União a buscar novas fontes de receitas para equilibrar suas contas;
- c) aos sucessivos fracassos na tentativa de aprovar uma reforma tributária, bem como da Previdência, que provoca um efeito

²⁰⁶ A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) é uma organização internacional e intergovernamental que agrupa os países mais industrializados da economia do mercado. Tem sua sede em Paris, França. Na OCDE, os representantes dos países membros se reúnem para trocar informações e definir políticas com o objetivo de maximizar o crescimento econômico e o desenvolvimento dos países membros, que são os seguintes: Austrália, Áustria, Alemanha, Bélgica, Canadá, Coreia do Sul, Dinamarca, Espanha, Estados Unidos, Finlândia, França, Grã-Bretanha, Grécia, Holanda, Hungria, Islândia, Irlanda, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Nova Zelândia, Noruega, Polônia, Portugal, República Tcheca, Suécia, Suíça e Turquia. O Brasil não integra a OCDE, mas, tradicionalmente, segue todas as regras e convenções.

²⁰⁷ SHIKIDA, Cláudio D.; ARAÚJO JR, Ari F., op. cit., p. 88-89.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

- retroalimentador *rent seeking*, pelo qual a burocracia busca mais recursos do setor privado, para manter suas aposentadorias e salários; e
- d) ao processo de redemocratização que, ao integrar as camadas de renda mais baixa da população, também ampliou a demanda por assistência social, que os políticos trataram de atender, para garantir eleições.

Um outro fenômeno que pode ser imputado ao rol de causas deflagradoras do aumento da carga tributária foi a mudança na visão governamental quanto à arrecadação tributária, que, a partir dos anos 1990, passou a privilegiar a eficiência arrecadatória sem a correspondente preocupação com os efeitos distorcivos que uma elevada carga tributária provoca sobre a economia do país. Nesse sentido, observe-se que, à medida que foram feitos significativos avanços tecnológicos nas máquinas fiscalizadoras, as autoridades tributárias criaram a idéia de que se desempenho deve ser medido somente pela quantidade de tributos arrecadados, pouco se importando pela sua qualidade.

A cultura da arrecadação tributária eficiente em si mesma ocorreu devido a uma determinação do governo no sentido de obter o equilíbrio das contas públicas a qualquer custo. A lógica era a seguinte: se não se consegue conter a expansão dos gastos públicos, então que se aumente a arrecadação tributária. Porém, uma vez que não se pode obter sucessivos aumentos de receitas, principalmente em relação aos tributos tradicionais (renda, consumo e propriedade), houve necessidade de se recorrer a outras bases tributárias, tais como transações financeiras (CPMF), faturamento de empresas e folha de pagamento. É a chamada preocupação com o resultado primário, que prioriza o ajuste fiscal, independentemente de como é efetuado: se por meio de corte de gastos, ou a simples elevação de tributos.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

Tendo em vista a necessidade se alcançar o ajuste fiscal²⁰⁸ das contas públicas, aliada à ação descontrolada dos grupos de interesse, a perspectiva é de que o Estado deva aumentar mais ainda, e sem a contrapartida do desejado aumento do bem-estar social.

²⁰⁸ Cf. Fabiana Rocha, *Ajuste Fiscal, Composição do Gasto Público e Crescimento Econômico*, in Mendes, Marcos (org.), *Gasto Público Eficiente: Propostas para o Desenvolvimento do Brasil*, são identificados dois tipos de ajuste fiscal: tipo 1, que é um ajustamento que se baseia principalmente em corte de gastos. Em particular, cortes nas despesas correntes: transferências, seguridade social, salários e empregos públicos; tipo 2, um ajustamento que se baseia no aumento de impostos e o corte de investimento público. E, ainda, que os ajustes fiscais têm maior probabilidade de serem bem-sucedidos quando são do tipo 1, e que se o ajuste for do tipo 2 nada garante que a receita adicional não será usada, mais adiante, para financiar novos aumentos de gastos. O ajuste fiscal aplicado no Brasil é o do tipo 2, isto é, envolve corte de investimentos, aumento de impostos e não-redução das despesas correntes.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

Carga Tributária - Brasil e Países membros da OCDE - 2006 (1)

País	Carga Tributária
México (3)	20,60
Grécia	27,40
Japão (4)	27,40
Estados Unidos	28,20
República Eslovaca (2)	29,60
Suíça	30,10
Austrália (4)	30,90
Turquia	32,50
Canadá	33,40
Brasil	33,51
Polónia (4)	34,30
Alemanha	35,70
Luxemburgo	36,30
Nova Zelândia	36,50
República Tcheca	36,70
Espanha (2)	36,70
Média OECD (5)	36,73
Hungria	37,10
Reino Unido	37,40
Holanda	39,50
Islândia (4)	41,40
Áustria	41,90
Itália	42,70
Finlândia	43,50
Noruega (2)	43,60
França (2)	44,50
Bélgica	44,80
Denmarca (2)	49,00
Suécia	50,10

(1) - Brasil: 2007, OCDE: 2006 (OCDE Facbook 2008)

(2) - A arrecadação total foi deduzida das transferências de capital. Isto se aplica à Dinamarca, França, Noruega e Espanha.

(3) - Estimativa do Órgão Fazendário, que inclui receitas esperadas coletadas por estados e governos locais..

(4) - Dado de 2005.

(5) - Média estimada.

Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil (www.receita.fazenda.gov.br)

8.0 CONCLUSÃO: PROPOSTAS PARA A RACIONALIZAÇÃO E EFICIÊNCIA DO GASTO PÚBLICO

8.1 REDEFINIÇÃO DOS CRITÉRIOS DE PARTILHA DO FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS

Essa medida seria adotada com vistas a uma melhora no direcionamento dos recursos públicos (transferências intergovernamentais), que passariam a ser entregues nos locais em que fossem mais necessários. Para tanto, haveria que se reduzir o favorecimento hoje existente na partilha dos recursos, em relação aos municípios muito pequenos, os chamados micromunicípios. Seria uma forma de desestimular a proliferação de novos municípios, bem como de aumentar a participação dos municípios das regiões metropolitanas.

O modelo federativo brasileiro utiliza-se intensamente do mecanismo de transferências intergovernamentais, tanto da União para Estados e Municípios, quanto dos Estados para Municípios. Além disso, todos os entes transferem recursos para o Fundo de Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (Fundef).

De forma breve, as transferências são classificadas sob 2 (duas) modalidades: transferências constitucionais e legais, e as voluntárias. As primeiras são assim designadas porque são obrigatórias e são realizadas por força de dispositivo constitucional ou legal, e obedecem às regras de rateio previamente estabelecidas. Já as transferências voluntárias resultam de convênio ou, acordos de cooperação financeira entre a União e Estados e Municípios. Na prática, são considerados um adicional de recursos, obtidos além da fatia constitucional a que regularmente fazem jus.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

As transferências de recursos intergovernamentais (da União para Estados e Municípios, e dos Estados para os Municípios, ou da União, Estados e Municípios para um fundo destinado a uma atuação específica) são empregadas a correção do desequilíbrio vertical. No sistema federativo, esse desequilíbrio ocorre porque grande parte das receitas públicas é arrecadada, de forma mais eficiente, pela União, ou pelos Estados; mas, em contrapartida, muitos dos serviços públicos são prestados e nível local, de forma mais apropriada. Daí que, em geral, os Estados e Municípios arrecadam menos do que seria necessário para fazer frente aos seus gastos, havendo, então, a necessidade de se promover as transferências de recursos de uma esfera para outra, verticalmente, ou seja, da União para os Estados e Municípios, e dos Estados para os Municípios.

Os governos subnacionais (dos Estados e Municípios) enfrentariam grande dificuldade caso fosse atribuída a eles competência para arrecadar tributos cuja base de cálculo fosse móvel, ou que não estivesse restrita no âmbito de seu território. É o caso, por exemplo, do imposto de renda. Se a arrecadação coubesse aos Estados, como fazer para cobrar o imposto de empresas que tivessem filiais nos outros Estados, ou que se mudassem de um Estado de alíquota mais alta para outro de alíquota mais baixa? Portanto, é mais racional que esse imposto seja centralizado em poder da União.

A par disso, aos entes subnacionais cabe fazer frente a várias atividades do setor público que demandam grandes fatias das receitas, tais como saúde e educação, cuja execução torna-se mais eficiente quando ocorre de forma descentralizada. Já que não arrecadam tributos em montante suficiente, Estados e Municípios vêm-se na contingência de receber os recursos adicionais para financiar essas atividades.

Além do desequilíbrio vertical, ocorre, também, o desequilíbrio horizontal, que as diferenças existentes entre as diversas regiões do país. Para suprir essas diferenças, no Brasil foram criados mecanismos de transferência de

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

rendas de uma região para outra, por meio de fundos de desenvolvimento regionais, para permitir que a região menos favorecida possa oferecer serviços públicos de qualidade e, ao mesmo tempo, dispor de recursos para o seu desenvolvimento.

Os principais recursos transferidos constituem os chamados Fundos de Participação dos Estados (FPM) e Fundos de Participação dos Municípios (FPM). Esses fundos cumprem duas funções principais: a) reduzir o desequilíbrio vertical, na medida em que transfere verbas da receita federal para Estados e Municípios; e b) reduzir o desequilíbrio horizontal entre as regiões, vez que incrementa a capacidade fiscal de Estados e Municípios menos favorecidos.

O Fundo de Participação dos Estados cumpre uma função redistributiva, na medida em que 85% dos recursos são direcionados para os Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste. Já o Fundo de Participação dos Municípios privilegia os pequenos municípios do interior, sob o pressuposto de que as capitais são centros urbanos mais desenvolvidos e dotados de potencial para obter os próprios recursos de que necessita.

Para atenuar o desequilíbrio vertical decorrente do alto custo do programas de saúde pública, que são executados de forma descentralizada, grande volume de recursos públicos é transferido no âmbito do Sistema Único de Saúde (SUS), bem como as transferências ocorridas por força do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FND), que atua em programas específicos na área educacional, provendo recursos para que os governos locais possam arcar com os custos de merenda escolar, transporte estudantil, programas de alfabetização, entre outros.

O Fundo de Desenvolvimento do Ensino Fundamental e da Valorização do Magistério (FUNDEF) constitui outro programa que implica a transferência de um grande volume de recursos da União. Trata-se de uma espécie de pacto, previsto na Constituição Federal, firmado entre as três esferas de governo, que,

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

assim, ficam obrigadas a aplicar na educação fundamental pública um percentual mínimo dos recursos do fundo.

Por outro lado, as transferências voluntárias, decorrentes de acordos e convênios firmados entre a União e os Estados e Municípios, envolvem consideráveis somas de recursos públicos. Para obter esses recursos, que são provenientes da União, Estados e Municípios travam verdadeiras batalhas ente si, por meio de intensa negociação política e atividades de lobby.

Em 1996, a Lei Complementar nº 87, chamada de “Lei Kandir”, a pretexto de disciplinar o imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal (ICMS), promoveu a exoneração desse imposto nas operações de exportação. Para compensar as perdas decorrentes dessa medida, a União ficou obrigada a ressarcir os Estados e Municípios, conforme as disposições do artigo 31 da LC 87/1996. Dessa forma, foi criada mais uma fonte de transferência de recursos da União para Estados e Municípios²⁰⁹.

De se ressaltar que, em geral, ocorrem significativas transferências de recursos dos Estados para os Municípios. Do produto total do IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores), 50% são transferidos para os municípios em que encontram licenciados os veículos. Do total do ICMS arrecadado no Estado, 25% são transferidos para os Municípios.

A transferência de ICMS que, a princípio, tem por finalidade a redução do desequilíbrio vertical, pode também contemplar a redução do desequilíbrio horizontal, na medida em que a Constituição Federal dispõe que $\frac{3}{4}$ da transferência devem ser efetuados em favor do município em que o imposto foi arrecadado, porém, deixa a critério do legislador estadual a definição das regras

²⁰⁹ Os Estados sempre reclamaram que os recursos repassados nunca foram suficientes para cobrir as eventuais perdas de receitas tributárias decorrentes da desoneração das exportações. Recentemente, em 2009, o Governo Federal tem acenado com a possibilidade de eliminar essas transferências, inclusive deixando esses recursos fora da Lei Orçamentária Anual. Os Estados politicamente mais fortes (São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro à frente), por seu turno, prometem a suspensão dos créditos acumulados gerados pelas exportações, medida essa que prejudicaria as empresas exportadoras que se beneficiariam do repasse

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

para os 25% restantes. No Estado de São Paulo, por exemplo, a lei estadual privilegia os municípios que tiveram áreas alagadas, em decorrência de barragens construídas em complexos hidrelétricos.

8.2 AS DISTORÇÕES DECORRENTES DAS TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS

As transferências de recursos públicos são efetuadas para atenuar os efeitos do desequilíbrio horizontal e do vertical, de sorte que esse mecanismo deveria privilegiar as regiões ou municípios mais pobres e, com baixo índice de receita própria e que sofram pressão por grande volume de gastos, aos quais não possa fazer frente. São as regiões ou municípios menos desenvolvidos e que não são dotados de infraestrutura suficiente para gerar os recursos de que necessita.

Todavia, dados da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) revelam que, na prática, não é exatamente isso o que ocorre.

Em relação ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM), dados da Secretaria do Tesouro Nacional indicavam que, no ano de 2001, 63% dos municípios do Norte e Nordeste receberam o menor valor *per capita* a título de FPM, ao passo que os municípios do Sul e Sudeste – mais ricos e com maior capacidade de arrecadação própria – receberam 34% a mais que os do Nordeste.

Um outro complicador da divisão do FPM refere-se aos critérios estipulados por faixa de população: enquanto um município com cerca de 300 mil habitantes foi aquinhado com R\$ 44 per capita, um pequeno município de 3 mil habitantes (um micromunicípio) recebeu o montante de R\$ 664.

Por outro lado, evidências empíricas²¹⁰ demonstram que os pequenos municípios, de população até 5 mil habitantes, não reúnem as condições necessárias para oferecer a maior parte dos serviços públicos que uma

²¹⁰ GASPARINI, Carlos E.; COSSIO, Fernando A. B., *Transferências Intergovernamentais*, in MENDES, Marcos (org.), *Gasto Público Eficiente; Propostas para o Desenvolvimento do Brasil*, p. 175-196.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

municipalidade deveria oferecer, ou seja, escolas de nível médio, hospitais aptos a realizar cirurgias e procedimentos complexos, etc. Daí que os recursos recebidos por esses municípios tendem a ser aplicados nos custos fixos da instalação e manutenção dos prédios da prefeitura e da câmara municipal local, além dos salários de funcionários públicos, dos detentores do mandato, bem como em obras ornamentais que, muitas das vezes, não resultam em nenhum benefício à coletividade.

Em contrapartida à situação dos micromunicípios, destacam-se as grandes cidades, que, em condições de sub-financiamento, têm de enfrentar pressões decorrentes de crescentes demandas por bens públicos de natureza mais sofisticada. São, principalmente, cidades médias nordestinas e cidades metropolitanas as que, por conta da gravidade de seus índices sociais, enfrentam as maiores pressões por recursos públicos.

Ainda, segundo GASPARINI e COSSIO, as distorções nos critérios de distribuição do Fundo de Participação dos Municípios resultam de algumas falácias: a) a idéia, generalizada, de que município pequeno é, necessariamente, município pobre; e b) a idéia de que município pequeno é município nordestino.

No primeiro caso, a desconstrução da falácia dá-se na medida em que as estatísticas do Índice de Condição de Vida (ICV)²¹¹ já demonstraram que as cidades com população até cinco mil habitantes são detentoras de um índice (ICV) superior à media nacional. Mas, ainda assim, o critério de distribuição do FPM privilegia esses pequenos municípios.

No outro caso, a falácia também não se sustenta, eis que apenas 14% dos pequenos municípios estão na região Nordeste. A grande concentração de

²¹¹ O ICV é uma extensão do Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), criado pela Organização das Nações Unidas (ONU), e baseia em indicadores de longevidade, educação e rendas. O ICV é calculado dentro do Programa as Nações unidas para o Desenvolvimento (PNUD), m conjunto com o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), o Instituto de Pesquisa Econômica e Aplicada (IPEA) e a Fundação João Pinheiro.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

pequenos municípios verifica-se na região Sudeste, onde se encontram 47% das cidades com até três mil habitantes, e no Sul, que concentra 25%.

As cidades nordestinas concentram-se, majoritariamente, na faixa de dez a cinquenta mil habitantes, justamente a faixa mais prejudicada pelos critérios de distribuição do FPM. Daí que, pretendendo beneficiar os pequenos municípios (sob o falso pressuposto de que são mais pobres), a partilha do FPM acaba por transferir recursos para áreas mais ricas do país, ainda que situada em pequenos municípios.

Até o advento do modelo federativo inaugurado pela Constituição de 1988, os municípios não dispunham de uma real autonomia, pois as Constituições anteriores, ao tratar da autonomia dos municípios, dirigiam-se aos Estados, que eram encarregados de organizar e definir as atribuições e estruturas dos poderes municipais. Sob essa doutrina da tutela ocorria o que muitos denominam de “infantilização” dos municípios, segundo a qual o município corresponderia, no Direito Administrativo, ao menor ou ao incapaz no Direito Civil, razão pela qual necessitaria de mais assistência e fiscalização dos “poderes adultos”.

O critério de distribuição do FPM por faixa de população também é responsável por distorções. Para os municípios com população de até dez mil habitantes, o coeficiente de participação estabelecido é de 0,6. Assim, um município de apenas quinhentos habitantes receberá o mesmo valor que outro de dez mil habitantes, o que resulta em disparidade na participação *per capita*. De acordo com GASPARINI e COSSIO²¹², “este é, provavelmente, um dos principais motores da ‘febre’ emancipatória, em que distritos com pequena população, sem condições mínimas e economias de escala adequada, transformam-se em municípios como forma de receber a cota mínima do FPM”.

²¹² GASPARINI, Carlos E., COSSIO, Fernando A. B., op.cit., p. 188.

8.3 FORMAÇÃO DE CONSÓRCIOS DE MUNICÍPIOS PARA AUMENTAR A EFICIÊNCIA DO GASTO PÚBLICO

A partir do final do século XX a organização político-geográfica do Brasil sobre intensa fragmentação em decorrência da criação de um número expressivo de pequenos municípios. São, em sua maioria, os denominados “micromunicípios”, com população inferior a cinco mil habitantes, e que não reúnem condições de oferecer serviços públicos de qualidade às suas populações.

No período de 1984 a 1997, foram instalados 1.405 novos municípios no Brasil, dos quais 94,5% tinham menos de vinte mil habitantes. Nesse intervalo, o aumento do número de municípios foi da ordem de 34,3%²¹³.

Grande parte da motivação para a criação desses municípios advém dos critérios de transferência de receitas adotados pelo Fundo de Participação dos Municípios, que privilegia, claramente, os municípios muito pequenos.

A formação de consórcios públicos para reunir pequenos municípios pode ser uma forma de racionalização do gasto público, na medida em que poderá também haver a racionalização da distribuição espacial da infraestrutura e de equipamentos públicos, de forma a possibilitar o acesso da população a serviços públicos mais eficientes e de melhor qualidade.

No Brasil, o marco legal para a formação de consórcios entre os entes da Federação, com vistas à provisão de serviços públicos encontra-se na Constituição Federal, que em seu artigo 241 dispõe:

Art.241 – A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disciplinarão por meio de lei os consórcios públicos e os convênios de cooperação entre os entes federados, autorizando a gestão associada de

²¹³ GOMES, G. M., MacDOMWELL, M.C., *Descentralização Política, Federalismo Fiscal e Criação de Municípios: o que é Mau para o Econômico nem sempre é Bom para o Social*. Texto para Discussão nº 70, IPEA, Brasília.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

serviços públicos, bem como a transferência total ou parcial de encargos, serviços, pessoal e bens essenciais à continuidade dos serviços transferidos”.

Em 2005, foi promulgada a Lei nº 11.107²¹⁴, que fixou as normas gerais para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios formalizarem consórcios públicos para a realização de objetivos de interesse comum, estabelecendo que, para tanto, poderá ser constituída uma associação pública ou uma pessoa jurídica de direito privado. Mas, se adotada a forma de pessoa jurídica de direito privado, esta ficará adstrita às regras de direito público, mormente no que tange às normas de licitação, celebração de contratos e prestação de contas. Ficam, ainda, sujeitas às restrições da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Dentre as disposições da Lei nº 11.107/2005, consta que, para o financiamento do consórcio, os entes consorciados somente alocarão recursos mediante contrato de rateio²¹⁵, cujo prazo de vigência não será superior ao das dotações que o suportam. Essa lei contém outros dispositivos a serem ressaltados:

- a) Possibilidade gestão cooperada entre os diversos entes federados, possibilitando a formação de consórcios heterogêneos, isto é, entre um Estado e um Município, por exemplo;
- b) Reconhecimento da plena capacidade dos consórcios para realizar contratos e convênios; e

²¹⁴ A professora Maria Sylvia ZANELLA DI PIETRO é extremamente crítica com a Lei nº 11.107/05, conforme se pode aferir a partir da leitura do seguinte texto de sua autoria: “A lei [nº 11.107/05] é, sob todos os aspectos, lamentável e não deveria ter sido promulgada nos termos em que o foi. Mais do que resolver problemas, ela os criou, seja do ponto de vista jurídico, seja do ponto de vista de sua aplicação prática” (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *O consórcio público na lei nº 11.107, de 6.4.2005*. Disponível em: www.direitodoestado.com. Acesso em 14/07/2009.

²¹⁵ A Lei dos Consórcios Públicos, que introduziu a figura do “contrato de rateio”, pelo qual os entes consorciados se comprometem com o financiamento das despesas do consórcio público, estabelece em seu artigo 8º que o contrato de rateio será formalizado em cada exercício financeiro e seu prazo de vigência não será superior ao das dotações que o suportam. O objetivo dispositivo é garantir que os membros do consórcio não interrompam o fluxo de recursos destinados a custear as suas despesas.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

- c) Capacidade para emitir documentos de cobrança, bem como exercer atividades de arrecadação de tarifas e outros preços públicos pela prestação de serviços, e pelo uso ou outorga de uso de bens públicos administrados pela parceria.

Ouro aspecto a ser observado é a possibilidade dos consórcios de municípios contratarem empreendimentos por intermédio de parcerias público-privadas. A própria Lei nº 11.079/2004 (Lei das PPPs), no artigo 28, § 1º alude expressamente a essa possibilidade. Porém, há entendimentos contrários, na medida em que o art. 2º, § 4º, inciso I dessa mesma lei interpõe um forte empecilho prático a essa possibilidade, ao vedar a celebração de contrato de parcerias público-privadas com valor inferior a 20 milhões de reais, bem como veda a contratação com prazo inferior a cinco anos.

Sendo a Lei das PPPs uma norma geral de contratação de concessões de serviços públicos, nada impede que municípios, no uso da competência atribuída pelo artigo 30, I e II, da Constituição Federal, elaborem suas próprias leis de PPPs, fixando valores menores para contratação.

A possibilidade de municípios ligados por consórcios contratarem parcerias público-privadas abre excelentes perspectivas para a realização de obras públicas de infraestrutura de grande porte, que atendam aos interesses do grupo de municípios.

Por conta das particularidades da Lei das PPPs (Lei nº 11.079/2004) e da Lei dos Consórcios Públicos (Lei nº 11.107/2005), que não se compatibilizam, há obstáculos para a viabilização da contratação das PPPs por consórcios públicos intermunicipais. Os aspectos mais relevantes dessas incompatibilidades decorrem dos riscos políticos das contratações de PPPs, sobretudo em face das incertezas decorrentes da natureza mutável da composição dos consórcios, bem como por omissões da Lei dos Consórcios Públicos, quanto às consequências da retirada dos consorciados e às garantias contra sua inadimplência.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

Para superar esses entraves e ampliar a prática do consorciamento público²¹⁶ será necessário o estabelecimento de regras de criem incentivos à sua formação e sustentabilidade.

Todavia, o consorciamento de municípios não é exatamente uma novidade no Brasil. Já na década de 1980, pra superar as dificuldades resultantes da intensa fragmentação dos municípios e, ao mesmo tempo, otimizar a escala produtiva e financeira, muitos municípios brasileiros uniram-se por meio de consórcios para prover serviços e realizar grande obras. Foram criadas parcerias municipais para a execução de obras de saneamento, instalação de infraestrutura de energia elétrica, e construção de estradas. Segundo dados do IBGE, até 1999, mais de 35% dos municípios brasileiros haviam se unido por meio de consórcios intermunicipais de saúde.

Em defesa do consorciamento público, a professora Alice GONZALEZ BORGES²¹⁷ afirma: “Trata-se poderoso instrumento que, se bem aplicado, ensejará amplas possibilidades para municípios, ou mesmo para estados mais carentes de recursos, de enfrentar conjuntamente empreendimentos de infraestrutura altamente necessários para suas populações, porém muito dispendiosos. O compartilhamento de recursos isoladamente escassos, de máquinas e equipamentos e de pessoal especializado, propicia condições que atinjam resultados que não seriam possíveis a nenhuma unidade isoladamente, na realização de políticas públicas de grande interesse coletivo”.

²¹⁶ Nesse sentido, Maria Sylvia ZANELLA DI PIETRO, esclarece que “antes da promulgação da Lei nº 11.107/05, havia certo consenso doutrinário em considerar o convênio e o consórcio como acordos de vontade, sendo o consórcio utilizado quando os entes consorciados eram do nível (consórcio entre Municípios ou entre Estados) e o convênio, quando se tratava de entidades de níveis diferentes, como por exemplo os convênios entre União e Estados ou Municípios, ou entre Estados e Municípios. A Lei nº 11.107/05 veio mudar a natureza jurídica do instituto ao estabelecer, no artigo 6º, que “o consórcio público adquirirá personalidade jurídica: I – de direito público, no caso de constituir associação pública; II – de direito privado, mediante o atendimento dos requisitos da legislação civil”. (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *O consórcio público na lei nº 11.107, de 6.4.2005*. Disponível em: www.direitodoestado.com. Acesso em 14/07/2009).

²¹⁷ BORGES, Alice Gonzalez. *Consórcios públicos, nova sistemática e controle*. Disponível na internet, em: www.direitodoestado.com.

8.4 APERFEIÇOAMENTO DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

A não-implementação de muitas normas ou procedimentos previstos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) é causa de muitas disfunções ocorridas na sua efetiva aplicação, tais como:

- a) o não-cumprimento das condições para concessão e ampliação de benefícios tributários e geração de despesas obrigatórias;
- b) da criação, pelos Estados, de artifícios para reduzir o pagamento de suas dívidas, e, pela União, para reduzir as transferências aos Estados e Municípios;
- c) dos problemas e distorções existentes no cálculo e no controle da despesa com pessoal;
- d) da prática de cancelar empenhos, como tentativa de evitar a configuração de crime de responsabilidade fiscal;
- e) da aparente baixa eficácia da obrigatoriedade de se limitar empenhos e movimentação financeira quando houver perspectiva de não-cumprimento da meta de resultado fiscal;
- f) dos problemas e distorções existentes no controle do endividamento dos Estados e Municípios;
- g) a necessidade de fixação de limites de endividamento para a União;
- h) aperfeiçoamento dos mecanismos de divulgação das informações fiscais e de execução orçamentária dos entes federativos, com ênfase na uniformização e padronização de conceitos e procedimentos; e
- i) instalação do Conselho de Gestão Fiscal, para, entre outras funções relevantes, dirimir dúvidas e evitar distorções e multiplicidade de interpretações do texto da LRF.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

Além dos tópicos acima relacionados, outros pontos relevantes são: a aprovação do limites para o endividamento público federal, seja ele global ou mobiliário, e o aumento da capacidade gerencial de instituições fiscalizadoras (Tribunais de Contas e Ministério Público).

A implementação desses dispositivos e medidas faz-se necessária, eis que, passados já quase dez anos da edição de Lei de Responsabilidade Fiscal, o que se constata é que, embora a lei seja objeto de elogios por parte de muitos que lhe atribuem a responsabilidade por uma verdadeira revolução fiscal no país, o fato é que há certa limitação na capacidade para a LRF promover mudanças efetivas na gestão fiscal.

Sobre esse assunto, o professor REGIS DE OLIVEIRA tece um oportuno comentário:

“Poucos podem duvidar da maior eficiência da empresa privada na consecução de seus objetivos. Não porque o Poder Público seja, por definição, um mau administrador. É que não está infenso às ingerências políticas momentâneas. Sempre surgem solicitações políticas de compadrio, de filhotismo ou de coronelismo a exigir das magras receitas públicas que se tornem elásticas o atendimento de nomeações indevidas. Quase irresistível ao canto da sereia no desmantelamento de empresas públicas para atendimento de situações pessoais ou particulares. (...) Tais ingerências levam a expressões como “quebrei o Estado, mas elegi o sucessor”, “rouba, mas faz”, etc., típicas de uma política que ainda não cresceu em colocar sobre os interesses dos indivíduos, os da população carente, de onde provém o poder constitucional”²¹⁸.

Para avançar na consolidação da responsabilidade fiscal é preciso afastar a idéia, adotada por muitos gestores, de que responsabilidade é geração de superávits primários, em qualquer dimensão e a qualquer custo, relegando a um

²¹⁸ OLIVEIRA, Regis F., *Curso de direito financeiro*, p. 496.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

plano inferior os mecanismos de transparência e modernização da gestão pública. Para que se avance na consolidação da responsabilidade fiscal é necessário corrigir os problemas existentes na aplicação da LRF, bem como criar e colocar em efetivo funcionamento importantes instituições e regras previstas na lei, além de outras normas que até têm efeito legal, mas que, na prática, não funcionam.

Como já afirmado, uma das principais fragilidades da Lei de Responsabilidade Fiscal vem a ser a inexistência do Conselho de Gestão Fiscal. Por conta disso, impera a multiplicidade de critérios de escrituração e divulgação das contas públicas, a falta de harmonização e coordenação entre Tribunais de Contas, Ministério Público e Poderes Executivos das três esferas de governo. Nesse sentido, nota-se, também, a falta de percepção e completo entendimento da LRF, parte dos senadores, deputados federais e estaduais, e vereadores, sobre a influência que essa lei pode acarretar sobre a elaboração de lei que impactem as finanças públicas, bem como sobre o papel que lhes cabe na fixação de metas fiscais e no controle da observância das regras e dos limites disciplinados na LFR.

8.5 NOVAS DIRETRIZES PARA UMA REFORMA ORÇAMENTÁRIA

O objetivo principal de uma reforma orçamentária será tornar o orçamento público um instrumento que possa, ao mesmo tempo, orientar a tomada de decisões tanto de agentes públicos quanto de privados, e fornecer as condições necessárias para a realização de uma gestão eficiente do gasto público. Para orientar as decisões, o orçamento deve integrar um processo de planejamento que reflita a visão estratégica das prioridades nacionais e assegure as condições necessárias à eficiência da gestão pública. Para tanto, devem ser observadas as seguintes diretrizes:

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

a) deve ser recuperada a lógica de um ciclo orçamentário regular, que compreenda o planejamento, o orçamento, a avaliação e o controle, tudo de modo a contemplar as prioridades nacionais nas decisões sobre o uso dos recursos públicos disponíveis;

b) deve adotar uma abordagem intersetorial nas decisões sobre a destinação de recursos, a fim de que os planos e orçamentos tenham como foco os problemas que efetivamente requeiram atenção nacional, e não apenas interesses setoriais;

c) deve assegurar a flexibilidade para permitir que decisões tomadas com base numa perspectiva temporal mais longa possam ajustar-se às restrições decorrentes de mudanças na conjuntura econômico-fiscal.

A estrutura lógica do ciclo orçamentário foi definida pela Constituição Federal, ao fixar as três peças integrantes: o Plano Plurianual (PPA)²¹⁹, a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Todavia, a não-regulamentação de alguns dispositivos constitucionais e a não-implementação de outros - uma nova lei geral de orçamentos, por exemplo - tem provocado certo desvirtuamento do intenção do legislador. Embora se tenha como certo que o PPA devesse traçar as bases sobre as quais seriam definidas as diretrizes orçamentárias, fato é que, sendo leis da mesma natureza, não há uma relação de subordinação entre o PPA, a LDO e LOA. Daí que uma questão central a ser tratada mediante edição de lei complementar de finanças públicas (artigos 163 e 165, § 9º, CF) é deixar claro que a LDO não poderá alterar aquilo que foi definido no PPA, e tampouco poderá a LOA alterar o que foi traçado e aprovado na LDO. Será medida para permitir a integração do ciclo orçamentário,

²¹⁹ O Plano Plurianual (PPA), instituído pela Constituição de 1988 (art. 165, § 1º), introduziu significativas mudanças na forma de atuação do governo, reestruturando a ação governamental. Por meio do PPA busca-se a definição clara dos objetivos e resultados esperados, bem como a integração dos instrumentos de planejamento e de orçamento numa mesma linguagem: as dos programas e de suas respectivas ações. Define, para um período de quatro anos, as diretrizes, os objetivos e as metas da administração pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes, e para as relativas aos programas de duração continuada.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

o estabelecimento da relação entre seus componentes e a retro-alimentação do processo.

A reforma orçamentária deveria passar pela redefinição dos instrumentos que compõem o ciclo orçamentário, pela recuperação dos princípios orçamentários clássicos (unidade, equilíbrio, universalidade, não-afetação das receitas, exclusividade), bem como pela atualização dos conceitos aplicados à elaboração e à execução do orçamento. São medidas para, se adotadas, evitariam imprecisões, que, por sua vez, facilitam a aplicação de manobras para contornar as regras, e, ainda, em contrapartida, contribuiriam para que a lei orçamentária operasse em sintonia com os dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Ao longo dos anos, os administradores públicos vêm lançando mão de artifícios e manobras contábeis para desviar o orçamento do fiel cumprimento dos princípios básicos. A falta de precisão em relação à definição de conceitos essenciais à transparência e ao controle da gestão pública ocasiona uma diversidade de interpretações – e, por consequência, de ações – que, ao final, materializam-se na chamada “contabilidade criativa”, que gera conflitos e dificulta o exercício do controle administrativo do gasto público. A mencionada “contabilidade criativa” compreende ações como: renúncias fiscais, uso abusivo da figura dos “restos a pagar”, crescente demanda por vinculações e interpretações elásticas de variáveis importantes para a aferição do cumprimento das regras de responsabilidade fiscal. Na prática, essas ações operam-se por meio dos seguintes expedientes:

- a) instituição, pelos Estados, de fundos sociais que reduzam o ingresso de recursos tributários nos cofres públicos, mediante o aporte direto dos recursos a esses fundos, tudo com a finalidade de reduzir a receita tributária que servirá de base de cálculo para o pagamento da parcela da dívida pública renegociada com a União, o repasse a municípios e as vinculações legais e constitucionais;

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

- b) a utilização da figura dos “restos a pagar”, como artifício para demonstrar contabilmente o cumprimento das metas fiscais, mediante a transferência para exercícios seguintes da liquidação de uma parcela expressiva de compromissos assumidos em determinado exercício;
- c) a crescente demanda por vinculações de receita, como forma de contornar as incertezas existentes quanto ao volume e à tempestividade que os recursos necessários à execução de ações prioritárias estarão disponíveis;
- d) a inclusão de gastos, não diretamente relacionados, às ações que contam recursos vinculados, tais como, a inclusão de despesas com funcionários aposentados, das áreas de educação e da saúde, no cômputo das despesas do respectivo setor, para fins de demonstração do cumprimento de dispositivos constitucionais.

São práticas que poderiam ser enfrentadas com a edição de uma nova lei de finanças públicas que atualize os conceitos e institua mecanismos mais efetivos de controle, embora, deva ser reconhecido que, apenas a edição de uma nova lei, por mais clara e rigorosa que possa ser, não será suficiente para eliminar todas as brechas e tampouco a criatividade do administrador público que tenha a reta intenção de burlar o controle do gasto público.

Com a finalidade de melhorar a eficiência da gestão pública há que se separar, no processo de elaboração e aprovação do orçamento, os aspectos relacionados à manutenção das atividades no nível em que estão sendo exercidas daqueles que dizem respeito à sua expansão, ou à inclusão de novos projetos e atividades. Para além de mera distinção usual do que seja despesa corrente e despesa de capital, o que se procura é permitir melhor avaliação daquilo que vem sendo executado, da necessidade de alterar ou aperfeiçoar as ações em curso e de como distribuir o excedente financeiro em função das prioridades do

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

planejamento e das diretrizes fixadas na LDO. Nesse sentido, a discussão sobre o processo de orçamento deveria se dar em dois momentos: o primeiro, sobre o que é necessário para manter o que vem sendo feito – e cancelar o que não é mais necessário; e, o segundo, para decidir o que merece ser expandido ou aperfeiçoado, e o que precisa ser adicionado.

Essa proposição traria vantagens tanto sob o aspecto macro quanto microeconômico. Sob o aspecto macroeconômico, as decisões sobre novos projetos, ou de expansão de projetos que envolvam gastos correntes, permitiria uma melhor articulação do processo orçamentário com os dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal que cuidam sobre os impactos das decisões sobre novos projetos. No aspecto microeconômico, que diz respeito às organizações, a prévia definição dos recursos necessários à manutenção das atividades existentes seria importante condição para se evitar os problemas de interrupção ou quebra na provisão de serviços, bem como para assegurar a implementação de planos de expansão previamente aprovados, que impliquem, por exemplo, escolas ou hospitais fechados, além das costumeiras obras inacabadas.

Fala-se, com frequência, que a principal mudança que deve ser feita no processo orçamentário brasileiro é a transformação da sua execução em obrigatória, conquanto a maior parte já seja de execução obrigatória. O fato é que a instituição de um orçamento 100% impositivo poderia até solucionar ineficiências e custos gerados pelo atual sistema, gerido a base de contingenciamento, mas, por outro lado, uma peça orçamentária totalmente impositiva poderia dificultar a manutenção do equilíbrio fiscal, pois se estaria tornando obrigatória a execução de um orçamento cuja estimativa de ingresso de receitas tende a ser superestimada na fase de elaboração.

Importar ressaltar que o orçamento autorizativo, longe de apresentar somente desvantagens, pode conferir flexibilidade para o enfrentamento de situações inesperadas, crises e choques econômicos. Por exemplo, os choques na

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

taxa de câmbio, ou na inflação, têm de ser, na maioria das vezes, acomodados dentro do orçamento. Na mesma esteira, quando o governo necessita elevar rapidamente o superávit primário, em resposta a uma eventual crise de confiança, a possibilidade de contingenciamento de despesas torna-se um instrumento eficaz e prático. E foi esse o instrumento utilizado na maioria das crises por que passou o Brasil nos anos 1990 e no princípio dos anos 2000 (crise asiática, crise russa, crise mexicana, além, naturalmente, da própria crise brasileira).

A proposta é que um orçamento impositivo poderia ser regulamentado, de modo a permitir que fossem realizados cortes (ou suplementações) quando a situação reclamasse intervenções, estipulando-se a necessidade da aprovação das alterações pelo Congresso Nacional. Desta feita, se um projeto tivesse verbas orçadas para um determinado período, o governo federal não poderia simplesmente reter tais recursos: teria de justificar a razão dessa retenção e, em seguida, tentar a aprovação parlamentar para essa ação.

Essa proposição, de aspecto meramente teórico, na prática, deve-se reconhecer, que não seria de grande aplicabilidade. O principal motivo a se opor seria a morosidade do trâmite parlamentar para apreciação da medida. Para que o sistema de aprovação congressional aos cortes do executivo funcionasse seria necessário que o processo fosse dotado de celeridade, o que não ocorreria, pois a discussão sobre os cortes seguramente suscitaria intensa resistência, especialmente no seio das bancadas parlamentares das regiões ou setores mais atingidos por esses cortes.

O ponto central na busca de um orçamento mais realista e menos sujeito a contingenciamentos discricionários seria a obtenção de uma estimativa de receitas não-viesada²²⁰. Se for superado o problema do erro na estimativa das

²²⁰ Distorção sistemática entre a medida de uma variável estatística e o valor real da grandeza a estimar, ou seja, em termos práticos, é o erro cometido quando se estima a receita que irá compor o orçamento. A introdução de um viés no cálculo estatístico pode estar ligada quer a imperfeição ou deformação da amostra que serve de base para a estimativa, quer ao próprio método de avaliação.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

receitas – subestimadas pelo Executivo e superestimadas pelo Legislativo – haveria grande melhora na qualidade dos orçamentos.

A proposta que existe nesse sentido é que as previsões, tanto do Legislativo quanto do Executivo, fossem submetidas a uma auditoria independente, que, entre outras coisas, poderiam aferir eventual inclusão de receitas artificiais ou de difícil captação. Nesse mesmo sentido, outra proposição seria a determinação de que a estimativa de receitas fosse elaborada em conjunto, por uma comissão composta por membros do Executivo e do Legislativo, mediante a utilização de metodologia previamente fixada. Estabelecida a estimativa, nesses moldes, não haveria mais a possibilidade de alterações posteriores pelo Congresso, devendo as despesas serem acomodadas na amplitude das receitas estimadas.

Para eliminar ou, pelo menos, reduzir, a atual tendência do Congresso Nacional de ampliação dos gastos pela via do mecanismo de reavaliação das receitas, há a proposta de se efetuar, na tramitação do orçamento pelo Congresso Nacional, a separação da Relatoria da Receita da Relatoria da Despesa. Se implantada essa proposição, o Relator das Receitas não teria incentivos imediatos para ampliá-las, uma vez que, teoricamente, não sofreria pressões para aumento os gastos, o que o levaria a um trabalho mais técnico e imparcial. A idéia central é evitar a superestimação das receitas, o que levaria à redução de tantos outros problemas.

Uma vez eliminada (ou reduzida) a superestimação da receita, haveria menos margem para a apresentação de emendas parlamentares. É óbvio que sempre haveria a possibilidade, para os congressistas, de apresentar as emendas; nesse caso, teriam, então, de cancelar outras despesas do orçamento, o que resultaria na resistência dos setores que sofreriam os respectivos cortes. O resultado positivo desta nova estrutura seria a instalação, no âmbito do processo orçamentário, do debate sobre as prioridades do setor público, afastando-se a

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

prática atual que consiste na busca de receitas adicionais para acomodação de novos gastos.

A redução da margem disponível para apresentação de emendas parlamentares traria como consequência a respectiva redução da pulverização de recursos, via emendas de caráter paroquial, bem como diminuiria o espaço para comportamentos estratégicos de Estados e Municípios, visando a obtenção de verbas federais para despesas da responsabilidade daqueles entes.

Com uma previsão mais realista de receitas, aliada a um rol de despesas de perfil mais próximo daquele que foi originalmente proposto pelo Poder Executivo, haveria menos possibilidades para contingenciamento de verbas. Diante desse novo quadro, em que a execução orçamentária aproximar-se-ia do texto aprovado pelo Congresso Nacional, haveria um forte estímulo a que os parlamentares mais atuantes e influentes passassem a participar ativamente do processo de elaboração orçamentária, haja vista que este passaria a ser momento adequado para se exercer o poder político de determinação do gasto.

9.6 AJUSTE FISCAL MEDIANTE REDUÇÃO DE DESPESAS

Sempre que se fala em ajuste fiscal no Brasil isso implica corte de gastos e investimentos e aumento da arrecadação. Em linhas gerais, o ajuste fiscal pode ser realizado mediante dois modelos: 1º) um ajuste que tenha como base, principalmente, o corte de gastos do governo, notadamente os gastos relacionados às despesas correntes, transferências, seguridade social, salários e empregos públicos; e 2º) um ajuste baseado no aumento da arrecadação tributária e no corte de investimentos públicos.

As evidências têm demonstrado que o ajuste indicado no item 1º, acima, tem mais probabilidade de ser bem-sucedido, uma vez que o governo, ao cortar os gastos relativos às suas despesas correntes, sinaliza ter havido uma mudança,

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

ou seja, o governo ajustou suas contas sem repassar o ônus aos contribuintes. Em contrapartida, quando o ajuste é efetuado mediante aumento de impostos, nada garante que, mais tarde, essa receita adicional não possa ser utilizada para financiar mais gastos.

Todavia, a grande dificuldade em se realizar um ajuste fiscal mediante o corte de gastos consiste, justamente, em como cortar esses gastos. Grande parte das despesas corrente compõe-se de despesas obrigatórias, que são aquelas que o governo é obrigado a realizar, ou não consegue reduzir, em função de disposições constitucionais ou legais. Exemplo dessas despesas são os gastos relacionados à seguridade social (previdência, assistência social e saúde).

Para controlar as despesas obrigatórias, VELLOSO²²¹ propõe várias alternativas, a saber: revisão da idade mínima para aquisição de direitos aos Benefícios da Prestação Continuada (BCP-LOAS)²²²; desvinculação do valor dos benefícios previdenciários mínimos do salário-mínimo; revisão da regra de aumento das verbas da saúde pela taxa de variação do PIB, reavaliar os programas sociais, mediante a extinção ou a redução daqueles que, efetivamente, não atendam aos mais pobres.

A grande questão, no Brasil, é como cortar gastos, como reduzir as despesas que, em sua maioria, vinculadas a gastos relacionados a benefícios da seguridade social? Argumenta-se que a rigidez do orçamento é um grave problema macroeconômico no Brasil, já que não possibilita muitos cortes.

Uma vez que essa questão nunca foi adequadamente enfrentada, o ajuste fiscal tem sido realizado mediante impacto negativo sobre o crescimento

²²¹ VELLOSO, Raul, *Ajuste Fiscal através de Redução de Despesas Obrigatórias*, in MENDES, Marcos (org.), *Gasto Público Eficiente: Propostas para o Desenvolvimento do Brasil*, p.111-136.

²²² O BCP-LOAS é concedido ao: idoso, acima de 65 anos, que não receba nenhum benefício previdenciário e tenha renda familiar per capita inferior a 1/4 do salário mínimo; deficiente de qualquer idade que tenha renda familiar per capita inferior a 1/4 do salário mínimo; e que seja comprovada a deficiência por perícia médica própria. O benefício pode ser pago à mais de 1 membro da família, desde que comprovadas as condições exigidas. Nesse caso, o valor do benefício concedido anteriormente será incluído no cálculo da renda familiar. O valor do benefício é de 1 (um) salário mínimo vigente e corrigido de acordo sua atualização.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

econômico, diante dos seguidos aumentos de carga tributária e redução de investimentos. Porém, esse modelo já se encontra próximo ao esgotamento, já que não se pode elevar indefinidamente a carga tributária e nem promover contínua redução de investimentos²²³.

Outra questão que merece exame é a da vinculação das receitas, ou seja, daquelas receitas, provenientes de tributos, e cujos valores arrecadados são direcionados, por lei, a um determinado fim. Na própria Constituição Federal, há vários dispositivos que vinculam receitas, saber:

a) de acordo com o artigo 212 da CF, 18% da receita da União (descontadas as transferências para Estados e Municípios) e 25% da receita dos Estados e Municípios devem ser aplicados na manutenção e desenvolvimento do ensino;

b) a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) devem ser aplicadas para financiar a seguridade social (saúde, previdência social e assistência social); e

c) segundo o artigo 239 da CF, o produto da arrecadação da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e Programa e Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) terá a seguinte destinação: 60% para o Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT), para custeio do seguro-desemprego, do abono salarial e dos programas de treinamento e requalificação da mão-de-obra; e 40% serão repassados ao BNDES, para financiar programas de desenvolvimento econômico.

A vinculação de receitas tem como efeito, num primeiro momento, por um lado, o estímulo à expansão do gasto, e, por outro, um óbice ao ajuste fiscal. A razão disso é que, sendo a receita vinculada a um determinado gasto, parte do esforço despendido para aumentar o produto da receita será consumida

²²³ Segundo Raul Velloso (op. cit.), nesse sentido, deve-se registrar que a expectativa de que dificilmente as receitas federais poderão crescer de forma significativa nos próximos anos. Não há viabilidade política na opção de aumentar a receita pública além do crescimento do PIB, a não ser por esforço de arrecadação ou como resultado de medidas que não se caracterizem como aumento de carga tributária.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

justamente por essas despesas vinculadas, que aumentarão na mesma proporção que aumentar a receita. Ainda que exista a possibilidade de contingenciamento de determinadas despesas orçamentárias, essa não pode ser uma alternativa definitiva para controlar o aumento do gasto público, uma vez que os recursos vinculados sejam, porventura, contingenciados, não poderão ser utilizados para outra finalidade.

Além da crença que a vinculação de receitas gera aumento de despesas, imagina-se, também, que a vinculação seria uma forma de garantir recursos para aqueles setores protegidos, como as áreas da seguridade social (saúde, previdência e assistência social) e educação. Porém, no caso da seguridade social, foi justamente a falta de recursos que levou à busca de fonte adicionais de receita. As novas contribuições criadas (como a agora extinta CPMF), bem como o aumento das alíquotas das já existentes, foram vinculadas às despesas com seguridade social, justamente para não serem utilizadas em outras áreas. No caso da educação, área para a qual são vinculados 18% da arrecadação federal de impostos, cálculos da Secretaria do Tesouro Nacional (STN)²²⁴ para o exercício de 2004, indicavam que a União despendeu 39,4% da arrecadação de impostos com esse setor. Como o percentual do gasto efetivo é muito superior ao da vinculação, isso significa que a simples redução desse percentual último seria de pouca ou nenhuma relevância para a redução dos gastos do governo.

Outra evidência de que a vinculação de receitas não é o principal problema a ser enfrentado para o esforço de redução de despesas vem a ser o que ocorre com a DRU (Desvinculação de Receitas da União)²²⁵. Por esse dispositivo

²²⁴ Secretaria do Tesouro Nacional, Relatório Resumido da Execução Orçamentária, dez. 2004. Disponível em: www.tesouro.fazenda.gov.br.

²²⁵ O mecanismo fiscal hoje conhecido como DRU foi criado em 1994, durante a implantação do Plano Real, através da EC de Revisão nº 01/1994. Sendo, à época, denominado de “Fundo Social de Emergência”, destinava-se a desvincular “vinte por cento do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União”, incluindo-se aí as receitas vinculadas ao ensino no já referido art.212 da Constituição. À época, aprovado como transitório, o mecanismo foi prorrogado até 30 de junho de 1997 pela EC nº 10, de 4 de março de 1996, passando a se denominar “Fundo de Estabilização Fiscal”. Esgotada a primeira reedição, foi novamente prorrogado até o fim de 1999 pela EC nº17, de 22 de

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

constitucional, é obrigatória a desvinculação de 20% do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União, que, assim, ficam livres para serem alocados para qualquer tipo de despesa, ou, ainda, para serem poupados. O que ocorre é que, embora todas as contribuições sociais vinculadas às despesas da seguridade terem sofrido a desvinculação de 20% de sua arrecadação, o orçamento da seguridade tem apresentado déficits, para cuja cobertura tem sido necessário retirar recursos do orçamento fiscal. Conforme estudo desenvolvido pelo Ministério do Planejamento²²⁶, apesar de a DRU contribuir para ampliação dos recursos livres do orçamento fiscal da União, a obrigatoriedade de pagamento de algumas despesas acaba revertendo essa situação.

Por outro lado, há o caso das transferências intergovernamentais, que são as transferências financeiras efetuadas de um governo para outro (da União para Estados e Municípios, e de Estados para Municípios), ou entre níveis de governo (da União, Estados e Municípios) para um fundo destinado ao financiamento de uma política específica.

Num contexto federativo, como o Brasil, essas transferências, determinadas pela Constituição Federal ou por lei específicas, conforme o caso, são utilizadas para reduzir tanto o desequilíbrio vertical quanto o horizontal. No primeiro caso, o desequilíbrio vertical ocorre porque, como grande parte dos principais impostos está concentrada na União, o mesmo ocorre em relação à arrecadação. O resultado é que Estados e Municípios acabam por arrecadar menos receitas do que necessitariam para financiar os gastos de sua atribuição. Já

novembro de 1998. Em 21 de março 2000, foi prorrogada até 2003, pela EC nº 27, adotando a denominação atual (DRU). Em 19/12/2003, através da Emenda Constitucional nº 42, conhecida como mini-reforma tributária, a DRU foi prorrogada até o dia 31 de dezembro de 2007. Em 2007, foi prorrogada até 2011.

²²⁶ Segundo o estudo “*Vinculações de receitas dos orçamentos fiscal e da seguridade social e o poder discricionários de alocação dos recursos do governo federal*”¹, disponível em: www.planejamento.gov.br, a Lei Orçamentária Anual – LOA 2002 aloca R\$ 17,2 bilhões de receitas do orçamento fiscal para o financiamento das despesas do orçamento deficitário da Seguridade Social. Na LOA, o montante de receitas de contribuições sociais desvinculadas por meio da DRU é de R\$ 20,5 bilhões. Assim, apenas R\$3,3 bilhões são efetivamente liberados para serem utilizados livremente no orçamento fiscal (...) As desvinculações das Contribuições Sociais retornam à Seguridade Social para financiar o aumento expressivo, observado a cada ano, das despesas com benefícios previdenciários e assistenciais.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

o desequilíbrio horizontal decorre das desigualdades regionais existentes numa Federação, mormente como o Brasil, devido à sua grande diversidade e extensão territorial. Assim, as transferências intergovernamentais servem de instrumento de atenuação dos efeitos dessas desigualdades.

Ao contrário da vinculação de receitas a determinados gastos, a vinculação às transferências intergovernamentais não podem sofrer contingenciamento. Por isso, um eventual aumento da arrecadação do Imposto de Renda resultará em mais recursos à disposição de Estados e Municípios. Em geral, esses recursos adicionais colocados à disposição dos entes subnacionais induzem à expansão do gasto público, agravada pela queda da qualidade desse gasto.

Conforme GASPARINI e COSSIO²²⁷, “uma grande quantidade de estudos empíricos evidenciou que as transferências intergovernamentais causam expansões das despesas dos governos receptores, expansões essas maiores do que aquelas geradas por um aumento proporcional na arrecadação de tributos locais”.

A argumentação é que essas transferências estimulariam a expansão do gasto, porque provocariam a ruptura do nexo entre o esforço da arrecadação e o ato de gastar, propriamente dito. A idéia subjacente é que uma comunidade que financiasse seus gastos mediante recursos captados junto à própria comunidade teria muito mais consciência no processo de gasto, sendo possível que fizesse uma análise de custo-benefício antes de se lançar a uma nova despesa. Ao contrário, quando o recurso é simplesmente recebido, mediante transferência de outra esfera de governo, é provável que a população não tenha a perfeita consciência de como o recurso foi obtido, ou sequer do esforço despendido por aqueles outros contribuintes que pagaram pelas receitas. Na maioria das vezes, a população desconhece também o volume de receitas recebidas por transferências, ficando a somente a cargo dos políticos e burocratas a decisão sobre como gastar, o que tende a um aumento da propensão para gastar, e nem sempre de forma

²²⁷ GASPARINI, Carlos E., COSSIO, Fernando A. B., *Transferências intergovernamentais*, in MENDES, Marcos (org.), *Gasto público eficiente: propostas para o desenvolvimento do Brasil*, p. 175-201.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

eficiente. O fato é que, mesmo que tenham consciência da forma como obtida a receita, isso é irrelevante para o aumento do gasto público, de vez que os contribuintes daquela comunidade, de uma forma ou de outra, têm a sensação de que não “pagam” por aquelas despesas, pois, afinal, os recursos foram recebidos em transferência.

Outras distorções decorrem do fato de as preferências dos burocratas e gestores políticos serem diversas às dos eleitores medianos. E, como boa parte dos bens públicos é oferecida sob a condição de monopólio, o gestor público poderá determinar não só o nível do gasto, mas também o destino de boa parte dos recursos recebidos, ainda que essa destinação não venha ao encontro dos anseios e necessidades da população. Nesse sentido, é possível que os políticos e os burocratas promovam ações que, além de aumentar o nível do gasto público, gerem, também benefícios próprios, ou ao seu grupo político. Daí que um aumento do volume de recursos recebidos por transferências intergovernamentais pode induzir a um aumento do volume do gasto público do ente receptor, que, de forma ineficiente, poderá privilegiar os gastos de caráter administrativo-burocrático, em detrimento daqueles que poderiam gerar benefícios sociais difusos, em favor de toda a comunidade.

Outra possível consequência do aumento dos recursos recebidos via transferências intergovernamentais é o estímulo à ineficiência, ou inércia, das máquinas fiscalizadoras locais, uma vez que as eventuais deficiências de recursos seriam supridas pelos recursos adicionais recebidos. Seria mesmo até um incentivo perverso aos gestores locais, afinal, arrecadar receitas próprias é mais difícil que simplesmente recebê-las por transferências.

Ao final, o processo de transferência de receitas intergovernamentais acaba produzindo um dilema: por um lado, a descentralização das receitas viabiliza a prestação de serviços de forma mais eficiente pelas unidades federadas, mas, por outro, gera um estímulo à expansão dos gastos,

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

freqüentemente realizados na execução de serviços de baixa qualidade, e, além disso, induz à ineficiência das máquinas fiscalizadoras locais.

De tudo o que se expôs, constata-se a dificuldade, senão mesmo a impossibilidade de se efetuar um ajuste fiscal mediante redução de gastos decorrentes de transferências intergovernamentais: 1º) porque essas transferências são determinadas por dispositivos constitucionais ou legais; e 2º) porque, no destino, as receitas transferidas são, na verdade, objeto de expansão do gasto público.

Então, se o caminho do ajuste fiscal é a redução de despesas obrigatórias, e dado que estas despesas estão concentradas nos gastos sociais, o desafio para o governo será encontrar um meio, ou os meios, de como se promover a redução do gasto público, otimizando a eficiência, porém sem causar danos na qualidade do gasto já comprometido com os aspectos sociais do País, notadamente em relação as despesas relativas à seguridade social. Nesse sentido, o pesquisador MARCELO NERI²²⁸, em 2003, na introdução sobre um estudo sobre as questões do gasto público no Brasil, apropriadamente, aponta o seguinte quadro:

“O problema das políticas sociais brasileiras não é de carência de recursos ou de incapacidade de mobilizá-los. Mais de três quartos da população mundial vive em países cujas rendas *per capita* são inferiores à brasileira. A carga tributária e volume de gastos sociais brasileiros, 33% e 21% do PIB, respectivamente, nos colocam em posição de liderança na América Latina. Entretanto, todo este esforço fiscal/social deixará poucas marcas nas condições de vida dos pobres. A maior parte das políticas adotadas não mira nos desvalidos; aquelas que miram, não acertam o alvo, ou, quando o acertam, não proporcionam efeitos

²²⁸ NERI, Marcelo, *Focalização, universalização e transferências sociais*, Revista Econômica, Rio de Janeiro, UFF, v. 5, n. 1, p. 163-170, jun. 2003. (n. esp., Gasto Público Social no Brasil).

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

duradouros em suas vidas. Em suma, a questão é como melhorar a qualidade dos gastos sociais”.

Em virtude da considerável carga tributária²²⁹ e da péssima distribuição de renda no Brasil não é difícil constatar-se o que já se vem constatando de há muito: no Brasil não se gasta pouco, gasta-se muito, e mal.

Diversas são as causas da ineficiência do gasto público relacionado às questões sociais, e, dentre elas, o próprio Ministério da Fazenda²³⁰, em relatório produzido em 2003, apontou a previdência social como uma das principais causas:

“(...) o gasto com aposentadorias e pensões, que representou 73% das despesas com transferências monetárias realizadas pelo Governo Central em 2002, tem um perfil de distribuição regressivo, com a maior parte dos recursos sendo apropriada pelos domicílios que se encontram no topo da distribuição de renda do país. Em contraste, os gastos com programa de garantia de renda mínima, cujo público-alvo são famílias pobres, representam apenas 1,5% das transferências realizadas pelo Governo Central naquele ano”.

Nesse aspecto, VELLOSO²³¹ esclarece que as distorções constatadas na previdência social têm como uma das principais causas os subsídios à aposentadoria dos servidores públicos, as quais, informa, encontram-se, em sua

²²⁹ O nível da carga tributária e a desigualdade social têm a ver com a renda *per capita*: se a mesma carga tributária produz efeitos redistributivos maiores em países ricos, comparativamente ao nosso caso, isso não se deve tanto às distorções, mas, simplesmente, ao fato de que o volume de recursos arrecadados por beneficiário nos países mais ricos é muito superior. Por exemplo, 1% dos recursos arrecadados pela carga tributária brasileira é muito inferior ao montante de recursos arrecadado pelo mesmo 1% da carga tributária norte-americana, supondo-se que ambas fossem equivalentes.

²³⁰ Ministério da Fazenda. Secretaria de Política Econômica, *Gasto Social do Governo Central: 2001 e 2002*, disponível na internet, em: www.fazenda.gov.br/spe.

²³¹ VELLOSO, Raul, op. cit., p. 129-130.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

maioria, no topo da pirâmide de distribuição de renda no Brasil. A seu ver, seria necessário, portanto, que dentro de uma perspectiva de ajuste fiscal, em que não se teria mais gastos sociais crescentes (talvez fossem até decrescentes), e que fossem continuamente reduzidos os subsídios públicos às aposentadorias e pensões, em especial as aposentadorias dos servidores públicos, para que, assim, sobrassem mais recursos a serem aplicados em programa de maior eficácia e na redução da desigualdade social no país.

A proposição, embora possa ter um caráter econométrico correto, não reúne condições para ser aprovada, eis que, seguramente, o debate resvalará para questões de natureza política, ideologia, eleitoral e sindical, no mínimo. A apresentação para o debate público de propostas que tenham como meta a redução dos maiores valores de aposentadorias em geral, bem como de grande parte dos proventos dos funcionários públicos, deflagrará intensa movimentação de sindicatos e associações de servidores que, ao lado de parlamentares comprometidos com essas categorias, tornarão inviáveis essas alterações, independentemente de sua eventual correção técnica. Daí que a sugestão de corte dos subsídios à aposentadoria dos servidores públicos deve permanecer apenas no plano teórico, pois que, na prática, revelar-se-ia inviável.

Ainda no campo da racionalização e da busca pela eficiência do gasto público, no aspecto social, há que se falar, ainda que brevemente, sobre os gastos para cobrir as políticas de emprego e renda. São programas voltados para a concessão de benefícios, tais como seguro-desemprego; abono salarial, Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS), treinamento e qualificação, alimentação do trabalhador, e que se restringem aos trabalhadores do setor formal, excluindo, dessa forma, uma grande massa que milita na informalidade. Critica-se, também, a forma como são financiados esses programas (por meio de tributos em cascata e poupança forçada), além dos próprios critérios de concessão, que acabam por estimular a informalidade dos contratos e a rotatividade da mão-de-obra.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

Na área da educação, setor para o qual é destinado um grande volume de recursos públicos, em 2004, conforme dados da Secretaria do Tesouro Nacional²³², 58% das despesas federais com a manutenção e desenvolvimento do ensino foram destinados à educação pública superior, que é, majoritariamente freqüentada por pessoas do topo da pirâmide social. Para melhorar a eficácia no combate à pobreza e à desigualdade exige uma mudança de prioridades, em favor do ensino fundamental, médio e técnico. Como regra, a intervenção governamental na área, no que concerne à necessidade de se buscar equidade social ocorre apenas em relação aos níveis de ensino fundamental e médio. No âmbito da educação superior a intervenção do Governo dá-se mais em virtude da escassez de crédito para o estudante financiar seus estudos. Daí que, sendo a educação pública de nível superior inteiramente mantida por recursos públicos, haveria necessidade de se buscar alternativas para alterar esse perfil de financiamento (anuidades pagas por alunos, parcerias com empresas para financiamento de projetos de pesquisa, etc.). Por outro lado, o governo poderia dar prioridade a sistemas de crédito estudantil, em vez de financiar integral e incondicionalmente os estudos de todos os alunos das universidades públicas²³³.

O setor da previdência social²³⁴ está a reclamar medidas que, ainda que não contemplem a solução total para o déficit corrente a atuarial²³⁵, trariam, ao

²³² Secretaria do Tesouro Nacional, Relatório Resumido de Execução Orçamentária, 2004. Disponível em: www.tesouro.fazenda.gov.br

²³³ O debate sobre a gratuidade do ensino superior público no Brasil está longe de ser pacífico. Por exemplo, o pesquisador CLÁUDIO SALM, em seu estudo “*Privações Sociais e Gasto Público*”, Revista Econômica, UFF, v. 5, n. 1, p. 83-90, jun. 2003, disponível na internet, em www.uff.br/revistaeconomica, esclarece o seguinte: “Outra questão que vem causando confusão desnecessária é a da focalização *versus* universalização dos gastos sociais. É óbvio que as transferências em dinheiro financiadas pelos impostos devem ser focalizadas aos mais pobres. Mas há todos os motivos do mundo para que a educação, saúde, previdência, segurança e outros serviços sejam de acesso universal. Se os pobres não tiverem acesso, temos que ver o porquê. No caso sempre mencionado da educação superior, cujos alunos pertencem majoritariamente à classe média (e não aos ricos), o que há de errado com a nossa educação básica, que impede os mais pobres de prosseguir até a universidade pública?”

²³⁴ Nos anos 90, a situação da previdência social se agravou de maneira tal que esta passou a ser um dos mais graves problemas das finanças públicas do Brasil. Déficits crescentes, tanto para o INSS, quanto para os regimes previdenciários dos servidores públicos, associados a um histórico quadro de desigualdades e diferenças de direitos e regras fizeram com que este tema ocupasse uma posição de

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

menos, melhorias gerenciais ao sistema e eventual economia de recursos. Nesse sentido, constata-se que uma estrutura adequada de incentivos também seria útil para minimizar fraude e estimular a aplicação e o uso produtivo dos recursos destinados ao setor.

O problema da previdência social remonta há várias décadas, e, não obstante a aprovação de várias emendas constitucionais, continua ainda pendente de solução, não tão em relação ao déficit atual, como também à perspectiva atuarial futura. Em linhas gerais o histórico da previdência é o seguinte:

Na década de 70, foram criados benefícios previdenciários sem levar em conta o estabelecimento de uma relação entre prêmios e riscos. Boa parte desses novos benefícios passou a ser despesa imediata, sem qualquer período de carência. Começa então, nessa época, a arquitetar-se o déficit do sistema previdenciário em nosso País. A falta, portanto, de uma visão de longo prazo talvez tenha sido o grande erro estratégico na previdência brasileira. Além disso, as deficiências financeiras foram agravadas pela maior demanda por serviços de saúde, que passaram a exigir, em média, 25% a 30% das despesas totais do orçamento da seguridade.

Até a Emenda Constitucional nº 20, de 1998, a aposentadoria refletia-se como uma garantia constitucional para o servidor público, sem a exigência de

destaque na agenda político-econômica do país. Além da necessidade de se dotar o país de um sistema previdenciário mais justo e igualitário, generalizou-se a percepção de que o equacionamento adequado das contas da previdência é uma das condições imperiosas para o equilíbrio das contas públicas e, portanto, para a retomada do crescimento sustentado. Dentro desse contexto a expressão *reforma da previdência* tornou-se usual nos meios de comunicação. Grande parte da agenda dos dois mandatos do governo do Presidente Fernando Henrique foi tomada pela discussão sobre esse tema, que acabou resultando na aprovação da Emenda Constitucional nº 20/1998. No primeiro mandato do Presidente Lula, foi aprovada a EC 41, cujo foco está voltado para os problemas da previdência do setor público. A idéia original era buscar mecanismos para reduzir os crescentes déficits dos regimes de previdência dos servidores públicos, e tornar essas regras mais próximas daquelas aplicadas ao setor privado.

²³⁵ Cf. NASCIMENTO, Edson R., *Gestão Pública*, em 2003, a Previdência Social (RGPS) pagou R\$ 130 bilhões a 19,5 milhões de beneficiários do INSS e arrecadou cerca de R\$ 100 bilhões das contribuições de empresas e trabalhadores da iniciativa privada. No serviço público federal (RPPS), foram pagos R\$ 38 bilhões a cerca de 700 mil servidores inativos e pensionistas e arrecadados cerca de R\$ 7 bilhões. Assim, o Governo complementou a diferença de R\$ 31 bilhões para o serviço público e de R\$ 30 bilhões para a iniciativa privada naquele exercício.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

contrapartida. Dessa forma, o Estado financiava as rendas de aposentadorias e assistência social de seus funcionários sob o amparo da Lei Maior.

No entanto, a crise fiscal agravada ao final da década de 80 levou o poder público a rever essa sistemática de garantias “ilimitadas”. Os gastos com as aposentadorias e pensões dos servidores passaram a comprometer parte importante das receitas públicas³, o que levou o Governo a incluir as despesas com aposentados nos limites de gastos com pessoal, conforme previsão do artigo 169 da Constituição Federal de 1988.

Portanto, a partir da EC nº 20/98, o sistema previdenciário público passa de assistencial a contributivo, sendo que o suporte financeiro das novas aposentadorias começa a ser regido por essa regra, sem mais o comprometimento financeiro integral apenas por parte do Estado. Com a Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, houve um acréscimo da contribuição patronal, de responsabilidade da Fazenda Pública, para o Plano de Seguridade Social do Servidor, de 11% para 22%, além da sua instituição para inativos e pensionistas. Mais recentemente, a Emenda Constitucional nº 47, de 5 de julho de 2005, promoveu novas alterações na assistência social aos servidores públicos, destacando-se:

- 1) instituição da paridade plena entre ativos e inativos para os servidores que ingressaram até a data da promulgação da EC nº 41, de 2003;
- 2) introdução de uma regra de transição que diminui em um ano a idade mínima de aposentadoria para cada ano trabalhado além do tempo mínimo de contribuição;
- 3) diminuição da base de incidência da contribuição previdenciária para os inativos portadores de doença incapacitante que recebam proventos até duas vezes o limite máximo estabelecido para os benefícios do RGPS, medida essa que, para ser efetivamente implementada, necessita de regulamentação; e

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

4) abertura de espaço para que leis complementares instituíam critérios diferenciados para aposentadoria dos servidores portadores de deficiência, dos que exerçam atividades de risco e daqueles cujas atividades ofereçam risco à saúde.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

TABELA 1
Gastos públicos, PIBs regionais e populações das unidades federativas brasileiras – 2005

Unidade Federativa	Gastos Públicos (R\$ bilhões)	Gastos Públicos (% do PIB)	Gastos Públicos <i>per</i> <i>capita</i> (R\$)	PIB (R\$ bilhões)	População (milhões)
AC	1,670	37,27	2.494	4,482	0,670
AM	5,258	15,76	1.627	33,359	3,232
AP	1,340	30,69	2.254	4,367	0,595
PA	5,694	14,54	817	39,150	6,971
RO	2,515	19,49	1.639	12,902	1,535
RR	1,037	32,62	2.650	3,179	0,391
TO	2,506	27,59	1.919	9,084	1,306
Norte	20,020	18,79	1.362	106,522	14,699
AL	3,120	22,08	1.035	14,135	3,016
BA	14,348	15,78	1.039	90,943	13,815
CE	7,489	18,30	925	40,923	8,097
MA	3,780	14,93	619	25,326	6,103
PB	3,627	21,50	1.009	16,864	3,596
PE	9,334	18,70	1.109	49,904	8,414
PI	2,590	23,28	861	11,125	3,007
RN	3,804	21,30	1.267	17,862	3,003
SE	2,885	21,50	1.466	13,422	1,968
Nordeste	50,977	18,17	999	280,504	51,019
ES	6,877	14,57	2.018	47,191	3,408
MG	25,292	13,13	1.315	192,611	19,237
RJ	30,210	12,23	1.964	246,936	15,383
SP	75,947	10,45	1.878	727,053	40,443
Sudeste	138,326	11,40	1.763	1.213,791	78,472
PR	13,549	10,70	1.320	126,622	10,262
RS	17,575	12,18	1.621	144,344	10,845
SC	8,958	10,50	1.527	85,295	5,867
Sul	40,081	11,25	1.486	356,261	26,974
DF	6,852	8,51	2.937	80,517	2,333
GO	7,748	15,33	1.379	50,536	5,620
MS	4,148	19,17	1.832	21,642	2,264
MT	5,377	14,35	1.918	37,466	2,803
Centro-Oeste	24,125	12,69	1.853	190,161	13,021
Brasil	273,530	12,74	1.485	2.147,239	184,184

Fontes: STN e Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

BIBLIOGRAFIA

- AFONSO, R. *A questão tributária e o financiamento dos diferentes níveis de governo*. In: AFONSO, R.; SILVA, P.I. (orgs.). "A Federação em perspectiva. Ensaios selecionados". São Paulo: Fundap, 1995.
- ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Tradução para o espanhol: Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.
- AMOROS, Narciso. *Derecho tributario*. 2ª ed. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1970.
- ANDERSON, Barry B. *Structural reform of the federal budget process. Statemet before the Committee of the Budget*. U.S. House of Representatives, July 19, 2001.
- ARAÚJO, Érica Amorim. *A tributação do consumo pela sistemática do valor agregado em contextos federativos: problemas e possíveis alternativas para lidar com a questão*. Campinas, 1999. 172 f. Dissertação (Mestrado em Economia). Instituto de Economia, Universidade Estadual de Campinas.
- ARDANT, Gabriel. *Histoire de L'Impôt. Livre I: De l'Antiquité au XVII^e siècle*. Paris: Fayard, 1971.
- _____. *Histoire de l'Impôt. Livre II: Du XVIII^e au XXI^e siècle*. Paris: Fayard, 1972.
- ATALIBA, Geraldo. *República e constituição*. 2ª ed. Atual. por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 2001.
- ATKINSON, A.B., STIGLITZ, J. E.. *Lectures on public economics*. London: McGraw-Hill, 1980.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- _____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- _____. *Uma introdução à ciência das finanças*. Atualizado por Dejalma de Campos. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- BARBOSA, Rui. *Pensamento e ação de Rui Barbosa*. Seleção de textos pela Fundação Casa de Rui Barbosa. Senado Federal: Conselho Editorial, 1999.
- BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

BECK, Ulrich. *O que é Globalização? Equívocos do Globalismo Respostas à Globalização*. Tradução André Carone. São Paulo: Paz e Terra, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Lejus, 1998.

BENNET, R. J. *The geography of public finances. Welfare under fiscal federalism and local government finance*. Londres: Methuen, 1980.

BIDERMAN, Ciro, ARVATE, Paulo (orgs.). *Economia do setor público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BIRD, Richard M. *Federal finance in comparative perspective*. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1986.

_____. *Threading the fiscal labyrinth: some issues in fiscal decentralization*. Tax policy in the real world, ed. Joel Slemrod. Cambridge: Cambridge University Press, 1998.

BOADWAY, R. W. *The constitutional division of powers: an economic perspective*. Ottawa: Economic Council of Canada, 1992.

BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Trad. Carlos Nelson. 2ª reimpr. Rio de Janeiro: Elsevier Editora, 2004.

BOWMAN, Ann O'M., KEARNEY, Richard C. *The resurgence of the states*. New Jersey: Prentice-Hall, 1986.

BREAK, G. F. *Financing government in a federal system*. Washington, D.C.: Brookings Institution, 1980.

BRENNAN, G., BUCHANAN, J. M. *The power to tax: analytic foundations of a fiscal constitution*. New York: Cambridge University Press, 1980.

BRETON, A., SCOTT, A. *The economic constitution of federal states*. Toronto: The University of Toronto Press, 1978.

_____. *The economic design of federalism*. Montreal: Institute for Research on Public Policy, 1980.

BUCHANAN, James M. *Hacienda publica*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968.

_____. *La hacienda pública en un processo democrático*. Madrid: Aguilar, 1973.

BUCHANAN, James M., TULLOCK, G. *The calculus of consent, logical foundations of constitutional democracy*. Ann Arbor: University of Michigan Press, 1962.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

- BUCHANAN, James M., WAGNER, R. E.. *Fiscal responsibility in constitutional democracy*. Boston: M. Nijhoff Leiden, 1978.
- BURDEAU, G. *Traité de science politique*. Paris: Librairie Générale de Droit et Jurisprudence, 1967.
- CALVO ORTEGA, Rafael. *Derecho tributario: parte general*. 2^{oa} ed. Madrid: Civitas, 1998.
- CASTELLS OLIVERES, A. *Hacienda autonómica: una perspectiva de federalismo fiscal*. Barcelona: Ariel, 1988.
- CASTLES, Francis. *Comparative public policies: patterns of postwar transformation*. Northampton: Edward Elgar, 1998.
- CONLAN, Timothy. *From new federalism to devolution*. Washington, D.C.: Bookings Institution Press, 1998.
- CONTI, José Mauricio (org.). *Federalismo fiscal*. Barueri, SP: Manole, 2004.
- _____. *Federalismo fiscal e fundos de participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.
- CROISAT, Maurice. *Le federalisme dans les démocraties contemporaines*. Paris: Montchrestien, 1992.
- CROS, Robert. *Finances publiques: institutions et mécanismes économiques*. Paris: Éditions Cujas, 1994.
- CRUZ, Flávio da (org.). *Lei de responsabilidade fiscal comentada*. 4^a ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- DAIN, Sulamis. *Crise fiscal e sistema distributivo*. Tese professor titular. Rio de Janeiro: FEA/UFRJ, 1988.
- DEHOSSE, R. *Fédéralisme et realtions internationales: une reflexion comparative*. Bruxelles: Bruylant, 1991.
- DEODATO, Alberto. *Manual de ciência das finanças*. 21^a ed. São Paulo: Saraiva, 1987.
- DE ROUGEMENT, D. *Dictonnaire international du fédéralisme*. Bruxelles: Bruylant, 1994.
- DOLINGER, Jacob. *A dívida externa brasileira: solução pela via arbitral*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1968.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

- DUGUIT, Léon. *Traité de droit constitutionnel*. Tomo 1. Paris: Boccard, 1911.
- DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- DYE, Thomas R. *American federalism*. Toronto: Lexington Books, 1990.
- ELAZAR, Daniel. *Exploring Federalism*. Alabama: The University of Alabama Press, 1987.
- FERGUSON, Niall. *A ascensão do dinheiro: a história financeira do mundo*. Trad. Condélia Magalhães. São Paulo: Planeta do Brasil, 2009.
- FERREIRA, I. *A economia política do endividamento público em uma federação. Um estudo comparativo entre Brasil e os Estados Unidos*. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 1998.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Aspectos do direito constitucional contemporâneo*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- FIORI, José Luís. *O Federalismo Diante do Desafio da Globalização* in *A Federação em Perspectiva: ensaios selecionados*. São Paulo: FUNDAP/IESP, 1995.
- FRIEDRICH, Carl J.: *Trends of Federalism in Theory and Practice*, Praeger, New York, 1968.
- FURTADO, Celso. *O capitalismo global*. São Paulo: Editoria Paz e Terra, 1999.
- GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- GREENSPAN, Alan. *The retiring of the baby boomers. Current fiscal issues: vital speeches of the day September 15, 2002*. New York: City News Publishing Company, 2002.
- GIAMBIAGI, F., ALÉM, A.C. *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil*. Rio de Janeiro: Campus, 1999.
- GIDDENS, Anthony. *Beyond left and right: the future of radical politics*. Cambridge: Polity Press, 1994.
- GOLDBERG, Daniel Krepel. *Entendendo o federalismo fiscal: uma moldura teórica multidisciplinar*. In CONTI, José Maurício (org.). *Federalismo fiscal*. São Paulo: Manole, 2004.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

GORDON, Roger H. *An optimal taxation approach to fiscal federalism*. Quarterly Journal of Economics, v. 98, p. 567-586, 1983.

HAMILTON, Alexander, JAY, John, MADISON, James. *Os artigos federalistas*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1993.

HARADA, Kiyoshi. Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 39, p. 230-236, jul./ago. 2001.

Hardin, Garrett. *The Tragedy of the Commons*. Science 162,1243-1248, 1968,

HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Porto Alegre: Editora Sérgio Fabris, 1991.

HINRICHS, Harley H. *A general theory on tax structure change during economic development*. Cambridge: Harvard Law School, 1966.

HORVATH, Estêvão. *Princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

HYMAN, David N. *Public finance: a contemporary application of theory to policy*. 6ª ed. Forth Worth: The Dryden, 1999.

_____. *Study guide to accompany public finance: a contemporary application of theory to policy*. 6ª ed. Forth Worth: The Dryden, 1999.

IMF - INTERNATIONAL MONETARY FUND. *Manual on Fiscal Transparency*, 2001.

INGROSSO, Gustavo. *Istizuoni di diritto finanziario: le entrate dello stato, imposte e tase, entrate patrimoniali*. 3 v. Napoli: Eugenio Jovene, 1937.

INMAN, Robert; RUBINFELD, Daniel, *Designing tax policies in federalist economies: an overview*, in Journal of Public Economics, v. 60, 0. 307-334, 1996.

JÈZE, Gaston. *Cours de finances publiques*. Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1936.

JUANO, Manuel de. *Curso de finanzas y derecho tributário, t. III*. Rosario: Molachino, 1972.

KANT, Immanuel. *À paz perpétua*. Porto Alegre: Editora L&PM, 1989.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do estado*. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1992.

KING, Preston. *Federalism and representation: comparative federalism and federation*. London: Harvester/Wheatsheaf, 1993.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Trad. José Lamago. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LINO, Pedro. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Atlas, 2001.

LIJPHART, Arend. *Modelos de democracia: desempenho e padrões de governo em 36 países*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2003.

LOPREATO, F. *O colapso das finanças estaduais e a crise do federalismo*. São Paulo: Editora UNESP, 2002.

McLURE, Charles E. Jr. *Tax assignments in federal countries*. Canberra: The Australian National University, 1983.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do (org.). *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MATIAS-PEREIRA. *Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2009

MENDES, Marcos (org.). *Gasto público eficiente: 91 propostas para o desenvolvimento do Brasil*. Rio de Janeiro: Topbooks Editora, 2006.

MILL, John Stuart. *Considerações sobre o governo representativo*. Trad. Manoel Innocêncio de Lacerda Santos Jr. Brasília: Editora UnB, 1981.

MOREIRA, Egon Bockmann. O Princípio da Transparência e a Responsabilidade Fiscal. In ROCHA, Valdir de Oliveira. (coord.) Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal. São Paulo: Dialética, 2001, p.127-146.

MOREIRA NETO, Diogo Figueiredo. *Considerações sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal: finanças públicas democráticas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

MORSELLI, Emanuele. *Compendio di scienza delle finanze*. 19ª ed. Padova: CEDAM, 1948.

_____. *Corso di scienza della finanza pubblica*. 3ª ed. Padova: CEDAM, 1939.

_____. *Studi di istituzioni e dottrine finanziere*. Padova: CEDAM, 1936.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

_____. *Teoria generale della finanza pubblica: saggio metodologico e giuridico*. Padova: CEDAM, 1935.

MUELLER, D. *Public choice*. Cambridge: Cambridge University Press, 1980.

MUSGRAVE, Richard A. *Essays on fiscal federalism*. Washington, D.C.: The Booking Institute, 1965.

_____. *Fiscal systems*. New Haven: Yale University Press, 1969.

_____. *Teoria das finanças públicas: um estudo da economia governamental*. Trad. Auriphebo Berrance Simões. São Paulo: Atlas, 1976.

MUSGRAVE, Richard A., MUSGRAVE, Peggy B. *Hacienda publica teorica y aplicada*. Trad. espanhola: José Maria Lozano Irueste. 2ª ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1986.

NASCIMENTO, Edson R. *Gestão pública*. São Paulo, Saraiva, 2006.

NERI, Marcelo. *Focalização, universalização e transferências sociais*. Econômica, Rio de Janeiro, UFF, v. 5, n. 1, p. 163-170, jun. 2003. (n. esp., Gasto Público Social no Brasil).

NORDHAUS, William. *The political business cycle* Review of Economic Studies. V. 42, p. 169-190, 2004.

OATES, Wallace E. *An essay on fiscal federalism*. Journal of Economic Literature, v. XXXVII, p. 1120-1149, set. 1999.

_____. *Fiscal federalism*. New York: Hartcourt, Brace, Jovanovich, Inc. 1972.

_____. *El federalismo financiero en la teoria y en la práctica: possible aplicación a la Comunidad Europea*. Madrid: I.E.F., 1977.

_____. *Studies in fiscal federalism*. Vermont: Edgar Elgar Publishers, 1991.

_____. *The economics of fiscal federalism and local finance*. Massachusetts: Edgar Elgar Publishing Ltd, 1998.

O'DONNELL, Guillermo. *Accountability Horizontal e Novas Poliarquias*. In: Lua Nova, 1998.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de, HORVATH, Estêvão. *Manual de direito financeiro*. 5ª ed. rev. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Aspectos constitucionais da Lei de Responsabilidade Fiscal*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Aspectos relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 269-278.

_____. *Ato administrativo*. 5ª ed. São Paulo: RT, 2001.

_____. *Curso de direito financeiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.

_____. *Fiscalização financeira e orçamentária*. Revista de Direito Público. São Paulo: RT, vol. 96, ano 24, out.-dez. 1990.

_____. *Responsabilidade fiscal*. 2ª ed. rev. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

PEACOCK, Alan T.; WISEMAN, Jack. *The growth of public expenditure in the United Kingdom*. Princeton University Press for the National Bureau of Economic Research, 1961.

PEREIRA, José Matias. *Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil*. São Paulo: Editora Atlas, 1999.

PETERSON, Paul. *The price of federalism*. Washington, D.C.: The Brookings Institution, 1995.

PREST, Alan R. *Las finanzas públicas en los países subdesarrollados*. Ciudad del México: CEMLA, 1971.

QUEIROZ, Cid Heráclito. *A lei de responsabilidade fiscal no contexto da reforma do estado*. Rio de Janeiro: BNDES, 2001.

RAWLS, John. *Justiça e Democracia*. Tradução de Irene A. Paternot. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

_____. *Uma teoria de justiça*. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

RECASÉNS-SICHES, Luís. *Filosofia del derecho*. Ciudad del Mexico: Porrúa, 2003.

RIKER, William H. *Federalism*, in Fred I. Greenstein e Nelson W. Polsky (orgs.). *Handbook of political science*, p. 93-172. Reading (Mass.): Addison-Wesley, 1975.

ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. *República e federação no Brasil: traços constitucionais da organização política brasileira*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

- RODRIGUEZ BEREJO. *Introducción al estudio del Derecho Financiero*. Madrid: IEF, 1976.
- ROGOFF, K. *Equilibrium political budget cycles*. American Economic Review, v. 80, p.21-26, 1990.
- ROGOFF, K.; SILBERT, A. *Election and macroeconomic policy cycles*. Review of Economic Studies, v. 55, n. 1, p. 1-16, 1988.
- SAHA, A. *The new federalism in Brazil*. Washington: World Bank, 1990. (Working Paper, 557).
- SAHA, A. *The reform of intergovernmental fiscal relations in developing and emerging market economies*. Washington: World Bank, 1994
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho: introducción al Derecho Financiero de nuestro tiempo*. vol. I. Madrid: Instituto de Estudios Politicos, 1962.
- _____. *Lecciones de Derecho Financiero*. 4ª ed. Madrid: Universidad Complutense, 1986.
- _____. *Sistema de Derecho Financiero*. Tomo I, v. 1º. Madrid: Universidad Complutense, 1977.
- SAMUELSON, Paul A. *Contrast between welfare condition for joint supply and for public goods*. The Review of Economics and Statistics, MIT Press, vol. 51, n. 1, fev. 1969, p. 26-30.
- SANTI, Eurico M. Diniz de (coord.). *Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008.
- SCHWARTZMAN, Simon. *Estado novo: um auto-retrato (arquivo Gustavo Capanema)*. Brasília: Editora UnB, 1983.
- SCHICK, A. *Governments versus budget deficits*. In: WEAVER, K., ROCKMAN, B. "Do institutions matter? Government capabilities in the United States and abroad". Washington, D.C.: The Bookings Institution, 1993.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1995.
- _____. (coord.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*, vol. I e II. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- SCHOUERI, Luís Eduardo, ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

SCHWARTZ, Bernard. *O federalismo norte-americano atual*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1984.

SERRA, José. *Orçamento no Brasil: as raízes da crise*. 2ª ed. São Paulo: Editora Atual, 1994.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. *Tributos e normas de política fiscal na Constituição do Brasil*. São Paulo, 1968 (ed. do autor).

SIMONSEN, Mário Henrique. *A inflação brasileira: lições e perspectivas*. In: Revista de Economia Política 5, out.-dez. 1985, p. 15-30.

_____. *O Princípio Federativo no Brasil*. Reforma Fiscal – Coletânea de Estudos Técnicos. Relatório da CERF, vol II.

SOMERS, Harold M. *Finanzas públicas y ingreso nacional*. Ciudad del México: Fondo de Cultura Econômica, 1952.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Distribuição da justiça em matéria fiscal*. São Paulo: Martins, 1943.

_____. *Estudos de direito tributário*. São Paulo: Ed. Saraiva, 1950.

STIGLITZ, Joseph E. *Economics of the public sector*. 2ª ed. New York: W. W. Norton, 1988.

TIEBOUT, Charles M. *A pure theory of local government expenditure*. Journal of Political Economy, n. 64, oct. 1956, p. 416-424.

TOCQUEVILLE, Alexis de. *A democracia na America*. Editora Itatiaia: São Paulo, 1988.

TORRES, David [et al.]. *Revelando o sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Edições SINAFRESP, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: o orçamento na Constituição*. 2ª ed. Vol. 5. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

TROTABAS, Louis. *Finances publiques*. 13 ed. Paris: Dalloz, 1969.

_____. *Précis de science et législation financières*. 10 ed. Paris: Dalloz, 1995.

VARSANO, Ricardo. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. Texto para discussão nº 405*. Rio de Janeiro: IPEA, 1998.

_____. *A Guerra Fiscal do ICMS: Quem Ganha e Quem Perde*. Brasília: IPEA, 1997.

WAGNER, Adolph. *Three extracts on public finance*. In MUSGRAVE-PEACOCK (ed.), *Classics in the theory of public finance*. London: Macmillan, 1967.

WHITE, Leonard D. *Introduction to the study of public administration*. 2ª ed. New York: The Macmillan Company, 1940.

WORLD BANK. *Decentralization: rethinking government*. In World Bank: World Development Report 1999/2000. Washington, DC: World Bank, 1999.

WYCKOFF, Paul G. *A bureaucratic theory of flypaper effects*. Journal of Urban Economics, v. 23, p. 115-129, 1988.

ZIMMERMAN, Joseph F. *Contemporary american federalism*. London: Praeger, 1992.

DOCUMENTOS CONSULTADOS EM MEIO ELETRÔNICO

A POLÍTICA FISCAL NA UNIÃO EUROPÉIA. *Texto publicado pela Comissão Europeia, Serviço das Publicações Oficiais das Comunidades Europeias*. Disponível em: www.europa.eu.int. Acesso em 19/06/2006.

ABRETCHÉ, Marta. *Federalismo e democracia: a visão da ciência política norte-americana*. Disponível em: www.scielo.br. Acesso em 30/08/2006.

_____. *Relações federativas nas políticas sociais*. Disponível em: www.ead.fiocruz.gov.br. Acesso em 30/08/2006.

ABRUCIO, Fernando Luiz. *Descentralização e coordenação federativa no Brasil: lições dos anos FHC*. Disponível na internet em: www.enap.gov.br. Acesso em 12/07/2005.

_____. *A coordenação federativa no Brasil: a experiência do período FHC e os desafios do governo Lula*. Disponível em: www.calvados.c3sl.ufpr.br. Acesso em 02/06/2006.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

_____. *Reforma do Estado e federalismo: o caso dos governos estaduais brasileiros*. Disponível em: www.info.worldbank.org. Acesso em 27/22/2006.

_____. *Reforma do Estado no federalismo brasileiro e a articulação entre o governo federal e os estados: o caso do Programa Nacional de Apoio à Modernização da Gestão e do Planejamento dos Estados*. Disponível em: www.clad.org.br. Acesso em: 02/06/2006.

AFONSO, José Roberto Rodrigues. *Brasil, um caso à parte*. Disponível em: www.federativo.bndes.gov.br. Acesso em 04/10/2005.

_____. *Harmonização fiscal e tributação subnacional em países federais – IVA: a (in)experiência do Brasil*. Disponível em: www.psdb.org.br. Acesso em 21/06/2006.

_____. *Responsabilidade fiscal e autonomia tributária*. Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Seminário de Estudos Tributários. Painel: Guerra Fiscal e Federalismo. Disponível em: www.sinafresp.org.br. Acesso em 11/09/2006.

AFONSO, José Roberto Rodrigues, REZENDE, Fernando. *A Federação brasileira: fatos, desafios e perspectivas*. Disponível em: www.federativo.bndes.gov.br. Acesso em 24/06/2005.

AFONSO, José Roberto Rodrigues (et al.). *Breves notas sobre o federalismo fiscal no Brasil*. Disponível em: www.federativo.bndes.gov.br. Acesso em 26/06/2005.

ALEXANDRE, Mário Alberto. *A harmonização fiscal dos impostos indirectos*. Disponível em: www.esaf.fazenda.gov.br. Acesso em 20/06/2006.

AMLEIDA, Mansueto, GIAMBIAGI, Fabio, PESSOA, Samuel. *Expansão e dilemas no controle do gasto público federal*. Disponível em: www.ipea.gov.br. Acesso em 24/10/2008.

AMARAL FILHO, Jair do. *Federalismo brasileiro e sua nova tendência de recentralização*. Disponível em: www.sdlr.ce.gov.br. Acesso em 30/08/2006.

_____. *O quadrilátero federalista e o federalismo imperfeito no Brasil*. Disponível em: www.greitd.free.fr. Acesso em 27/11/2006.

ARAÚJO, Elder Linton Alves; ACCARINI, José Honório. *Desafios da política fiscal no Brasil – 1990 a 2004*. Disponível em: www.sei.ba.gov.br. Acesso em 22/11/2006.

AUERBACH, Alan J, HINES Jr., James R. *Taxation and economic efficiency*. Paper publicado pelo National Bureau of Economic Research, Cambridge, MA. Disponível em: www.nber.org. Acesso em 11/09/2006.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

BARBOSA, Fernando de Holanda (coord.). *Federalismo fiscal, eficiência e equidade: uma proposta de reforma tributária*. Disponível em: www.epge.fgv.br. Acesso em 05/06/2005.

BERTOLUCCI, Aldo Vincezo. *Quanto custa pagar tributos ?* Disponível na internet em: www.bcb.gov.br. Acesso em 15/06/2008.

BICKLEY, James M. *A value-added tax contrasted with a national sales tax*. Disponível em: www.senate.gov. Acesso em 18/07/2006.

BIRD, Richard M. *Fiscal federalism*. Disponível em: www.taxpolicycenter.org. Acesso em 01/09/2009.

BLANK, Yishai. *The city and the world*. Texto publicado no Columbia Journal of Transnational Law. Disponível em: www.columbia.edu. Acesso em: 22/11/2006.

BODENHAMER, David J. *Federalism & Democracy*. Série "American Papers". Disponível em: www.usinfo.gov. Acesso em 04/12/2006.

BORCHERDING, Thomas E., LEE, Dong. *The growth of the relative size of government*. Disponível em: www.claremontmckenna.edu. Acesso em 31/08/2009.

BORDIN, Luís Carlos Vitali. *A origem dos tributos*. Disponível na internet em: www.federativo.bndes.gov.br. Acesso em 11/05/2005.

_____. *Carga tributária brasileira*. Disponível em: <http://www.federativo.bndes.gov.br>. Acesso em: 06/12/ 2004.

_____. *Sistemas tributários e princípios teóricos de tributação*. Disponível na internet em: www.federativo.bndes.gov.br.

BORGES, Alice Gonzalez. *Consórcios públicos, nova sistemática e controle*. Disponível na internet, em: www.direitodoestado.com. Acesso em 15/07/2009.

BRADFORD, David F. *Consumption taxes: some fundamental transition issues*. Working paper publicado pelo National Bureau of Economic Research, Cambridge, MA. Disponível em: www.nber.org. Acesso em 11/09/2006.

BRAGA, Roberto. *Política urbana, política fiscal e pacto federativo: limites e perspectivas do Estatuto da Cidade no contexto da reforma do Estado*. Disponível em: www.ic.unesp.br. Acesso em 30/11/2006.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

BRASIL: O ESTADO DE UMA NAÇÃO (Capítulo VII – O Estado e a Federação). Documento produzido pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e pelo IPEA. Disponível em: www.ipea.gov.br. Acesso em 03/10/2005.

CAMARGO, Aspásia. *Federalismo e inflação: precisamos de um novo pacto federativo*. Disponível na internet em: www.braudel.org.br/bps/paper3a.htm. Acesso em 09/06/2005.

_____. *A reforma-mater: os riscos (e os custos) do federalismo incompleto*. Disponível em: www.mct.gov.br. Acesso em 05/07/2005.

CARRERA, Jorge, SAAVEDRA, Marcelo. *Armonización fiscal en el Mercosur: aspectos tributários e incentivos*. Disponível em: www.aaep.es. Acesso em 17/08/2006.

CARTILHA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA (REFORMA TRIBUTÁRIA). Disponível em: www.fazenda.gov.br. Acesso em 10/09/2008.

CASTILLO, Guillermo Beltrán. *Reformas al código fiscal de la federación 2006. El principio de preeminência del fondo sobre la forma y el paradigma de la aplicación estricta*. Disponível em: www.offisfiscal.com.mx. Acesso em 22/03/2006.

CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. [et al.]. *Análise do sistema da partilha de recursos em um estado federativo*. Disponível em: www.worldbank.org. Acesso em 19/07/2006.

CAZAROTTO, Raul. *Política tributária e federação no Brasil*. Disponível em: www.cedit.pge.rs.gov.br. Acesso em 22/08/2006.

CHALFUN, Nelson. *Descentralização tributária e fiscal sob a visão econômica do federalismo*. Disponível em: www.eco.unicamp.br. Acesso em 08/09/2009.

COASE, Ronald H. *The nature of the firm*. *Economica*, News Series, vol. 4 (nov. 1937), p. 386-405. Disponível em: <http://web.cenet.org>. Acesso em 15/07/2009.

CONTI, José Maurício. *O imposto sobre a transmissão de bens imóveis (ITBI): principais questões*. Disponível em: www.portaltributario.com.br/artigos/itbi.htm. Acesso em 14/12/2004.

COSTA, Alcides Jorge. *Curso de direito tributário: História do direito tributário I*. Disponível em: www.acta-durna.com.br/biblioteca/doutrina/tributário/doutri2c.htm. Acesso em 06/12/ 2004.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

- DELAVALLE, Clara. *Public expenditure in developing countries: how corruption influences its amount and allocation*. Disponível em: www.roses.univ-paris1.fr. Acesso em 19/10/2008.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *O consórcio público na lei nº 11.107, de 6.4.2005*. Disponível em: www.direitodoestado.com. Acesso em 14/07/2009.
- DIAS, Abel Alexandre Vilaça. *O sistema comum do IVA: a harmonização do IVA na União Européia e a importância do princípio da tributação na origem*. Disponível em: www.direito.up.pt. Acesso em 19/06/2006.
- DWEK, Ruth H. *Federalismo fiscal – experiências distintas: Estados Unidos e Brasil (Texto para discussão 182, Universidade Federal Fluminense)*. Disponível em: www.uff.br. Acesso em 30/08/2006.
- ELAZAR, Daniel J. *Europe and the federal experience*. Disponível em: www.jcpa.org. Acesso em 31/08/2009.
- EVANS, Peter B. *Análise do estado no mundo neoliberal: uma abordagem institucional comparativa*. Revista de Economia Contemporânea, nº 4, jul-dez de 1998. Disponível em: www.ie.ufrj.br. Acesso em 30/10/2006.
- FERNANDES, Andréia G. *Responsabilidade fiscal. Sistemas de crédito local: o que ensinam as experiências internacionais*. Texto publicado no informativo INFORME-SE, editado pelo BNDES. Disponível em: www.federativo.bndes.gov.br. Acesso em 30/11/2006.
- FERREIRA, Sérgio Guimarães [et al.]. *Inter-jurisdictional fiscal competition: a review of the literature and policy recommendations*. Disponível em: www.worldbank.org. Acesso em 11/09/2006.
- GARCIA, Manuel Jaén. *La lei de Wagner: un análisis sintético*. Disponível em: www.ief.es. Acesso em 05/12/2006.
- GARCIA, Maria Victoria Moraleda [et al.]. *Propuestas razonadas para erradicar la modalidad de fraude carrusel em el IVA*. Disponível em: www.ief.es. Acesso em: 15/08/2006.
- GARRETT, Thomas A., RHINE, Russell M. *On the size and growth of government*. Disponível em: www.research.stlouisfed.org. Acesso em 01/09/2009.
- GARZARELLI, Gianpaolo. *Old and new theories of fiscal federalism, organization design problems, and Tiebout*. Disponível : www.129.3.20.4/econ-wp/pe/papers. Acesso em 02/09/2009.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

GIUBERTI, Ana Carolina. *Lei de responsabilidade fiscal: efeitos sobre o gasto com pessoal dos municípios brasileiros*. Disponível em: www.anpec.org.br. Acesso em 05/12/2006.

GOMES, Gustavo M., MacDOWELL, Maria C. *Descentralização política, federalismo fiscal e criação de municípios: o que é mau para o econômico nem sempre é bom para o social*. Texto para Discussão nº 706, IPEA. Disponível em: www.ipea.gov.br. Acesso em 30/11/2006.

GONZÁLEZ-ARÉCHIGA, Bernardo (org.). *Políticas públicas para el crecimiento y la consolidación democrática 2006-2012: propuestas para la gobernabilidad, el federalismo, el empleo con estabilidad y la igualdad de oportunidades*. Disponível em: www.itesm.mx. Acesso em 23/11/2006.

GONZÁLEZ-PÁRANO, José Manuel. *Armonización y competencia fiscal en Europa: situación actual, perspectivas e implicaciones para Europa*. Disponível em: www.econ.upg.edu. Acesso em 17/08/2006.

GREMAUD, Amaury P., TONETO Jr., RUDINEI. *Descentralização e endividamento municipal: formas, limites e possibilidades*. Disponível em: www.face.ufmg.gov.br. Acesso em 30/11/2006.

HARPER, Dana. *The proposed national retail sales tax and its impact on individual taxpayers*. Disponível em: www.csuponoma.edu. Acesso em 18/07/2006.

HAYEK, Friedrich A. *The use of knowledge in society*. Library of Economics and Liberty. Disponível em: www.econlib.org. Acesso em 15/09/2009.

HINDRIKS, Jean [et al.]. *Fiscal competition, revenue sharing, and policy-induced agglomeration*. Disponível em: www.core.ucl.ac.be. Acesso em 11/09/2006.

HORTA, Raul Machado. *As novas tendências do federalismo e seus reflexos na Constituição brasileira de 1988*. Disponível em: www.almg.gov.br. Acesso em: 23/11/2006.

INMAN, Robert P. *Federalism values and the value of federalism*. Disponível em: www.nber.org. Acesso em 01/09/2009.

INMAN, Robert P., RUBINFELD, Daniel L. *Federalism*. Disponível em: www.encyclo.findlaw.com. Acesso em 03/04/2006.

KEE, James Edwin. *Fiscal decentralization; theory as reform*. Publicado pela George Washington University. Disponível em: www.gwu.edu. Acesso em 11/09/2006.

KUGELMAS, Eduardo; SOLA, Lourdes. *La construcción del federalismo democrático em Brasil*. Disponível em: www.revistasice.com. Acesso em 07/06/2006.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

LEMGRUBER. *A competição tributária em economias federativas: aspectos teóricos, constatações empíricas e uma análise do caso brasileiro*. Dissertação de mestrado apresentada perante o Departamento de Economia da Universidade de Brasília. Disponível em: www.federativo.bndes.gov.br. Acesso em 06/12/2006.

LLACH, Juan J. *Um nuevo contrato fiscal federal: una reforma para mejorar la competitividad, la correspondência fiscal, el federalismo y la democracia representativa*. Disponível em: www.iae.edu.ar. Acesso em 16/08/2006.

LÓPEZ, Tonatiuh Guillén. *Federalismo, gobiernos locales y democracia*. Disponível em: www.indesol.gob.mx. Acesso em 07/06/2006.

LOPREATO, Francisco Luiz C. *Federalismo e finanças estaduais: algumas reflexões. Texto para discussão*. IE/Unicamp nº 98, set. 2000. Disponível na internet em: www.eco.unicamp.br. Acesso em 08/09/2005.

_____. *Política fiscal: um pouco mais do mesmo*. Disponível em: www.eco.unicamp.br. Acesso em 22/11/20206.

MACDERMOTT, Gerald A. *La reinención del federalismo: governance de los experimentos institucionales descentralizados en América Latina*. Disponível em: www.lanic.utexas.edu. Acesso em 23/11/2006.

MACIEL, Everardo. *Proposta de reforma tributária. Exposição feita no Seminário sobre a Reforma Tributária, patrocinado pelo Centro de Estudos Judiciários do Conselho da Justiça Federal*. Disponível em: www.braudel.org.br. Acesso em 07/07/2005.

MACLUREN, JR. Charles E. *Coordinating States sale taxes with a federal VAT: opportunities, risks and challenges*. Disponível em: www.taxadmin.org. Acesso em 19/06/2006.

MELO, Gianpaolo Machado Lage de. *Creditamento de IVA às empresas brasileiras: análise histórica e cultural do imposto europeu frente aos equivalentes brasileiros*. Disponível em: www.esaf.fazenda.gov.br. Acesso em 19/06/2006.

MENDES, Marcos. *Proposta para um novo federalismo fiscal: novos critérios de distribuição para o FPM e criação do Fundo de Participação das Regiões Metropolitanas*. Disponível em: www.braudel.org.br. Acesso em: 17/11/2006.

MENEZES DIREITO, Carlos Alberto. *O federalismo*. Disponível em: www.bdjur.stj.gov.br. Acesso em 24/12/2008.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

- MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Gasto social do Governo Central: 2001 e 2002*. Secretaria de Política Econômica. Brasília: 2003. Disponível na internet, em: www.fazenda.gov.br/spe. Acesso em 09/07/2009.
- MORA, Mônica. *Federalismo e dívida estadual no Brasil. Texto para discussão nº 866*. Disponível em: www.ipea.gov.br. Acesso em 15/07/2005.
- NÓBREGA, Marcos. *Federalismo seletivo e equalização fiscal: o novo modelo de gestão fiscal e o impacto nos entes subnacionais*. Disponível na internet em: www.esmape.com.br/downloads/equalizacao_fiscal.pdf. Acesso em 20/06/2005.
- NATHAN, Richard P. *Updating theories of american federalism*. Documento apresentado no "Annual Meeting of the American Political Science Association", Philadelphia, Pennsylvania em setembro de 2006. Disponível em: www.rockinst.org. Acesso em: 04/12/2006.
- NÓBREGA, Marcos A. Rios da, FIGUEIREDO, Carlos M. Cabral. *Lei de responsabilidade fiscal: aspectos gerais*. Disponível em: www.bndes.gov.br. Acesso em 25/10/2008.
- NOGUEIRA, Roberto W. Lima. *Tributo, gasto público e desigualdade social*. Disponível em: www.jus2.uol.com.br. Acesso em 23/10/2008.
- NOVOA, César Garcia. *El IVA y el comercio internacional en el marco de la Unión Europea*. Disponível em: www.aedaf.es. Acesso em 13/06/2006.
- OATES, Wallace E. *Searching for Leviathan: an empirical study*. Disponível em: www.jstor.org. Acesso em 01/09/2009.
- OCDE. *Challenges to fiscal adjustment in Latin America: the cases of Argentina, Brazil, Chile and Mexico*. Disponível em: www.oecd.org. Acesso em 28/11/2006.
- _____. *Economic survey of Brazil, 2006*. Disponível em: www.oecd.org. Acesso em: 28/11/2006.
- _____. *Estimating a fiscal reaction function: the case of debt sustainability in Brazil*. Disponível em: www.oecd.org. Acesso em 28/11/2006.
- PANDIELLO, Javier S., VALIÑAS, Maria A. Garcia. *El poder local: modelos de gestión y de financiación de los servicios públicos locales*. Disponível em: www.academia-europa.org. Acesso em 28/11/2006.
- PIFFANO, Horacio L. P. *Reconsiderando la pregunta: es el IVA subnacional la alternativa preferible?* Disponível em: www.depeca.econo.unlp.edu.ar. Acesso em 19/06/2006.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

_____. *Comentário al trabajo “Armonización fiscal em el Mercosur: aspectos tributarios e incentivos”, de Jorge Carrera y Marcelo Saavedra.* Disponível em: www.aaep.es. Acesso em 17/08/2006.

QUADRAGESIMO ANNO (Carta Encíclica do Papa Pio XI, de 1931). Disponível em: www.vatican.org. Acesso em 12/09/2009.

RELATÓRIO SOBRE O COMBATE À FRAUDE E EVASÃO FISCAIS. Texto publicado pelo Ministério das Finanças e da Administração Pública, Portugal, Janeiro de 2006. Disponível em: www.min.financas.pt. Acesso em 20/06/2006.

RERUM NOVARUM (Carta Encíclica do Papa Leão XIII, de 1891). Disponível em: www.vatican.org. Acesso em 12/09/2009.

RODDEN, Jonathan. *Federalismo e descentralização em perspectiva comparada: sobre significados e medidas.* Disponível em: www.scielo.br. Acesso em 17/11/2006.

_____. *Reviving Leviathan: fiscal federalism and the growth of government.* Disponível em: www.wcfia.harvard.edu. Acesso em 15/07/2009.

RODRIGUEZ, Maria G. Lagos. *Una revisión de la literatura del federalismo fiscal. Notas sobre la equidad interterritorial.* Disponível em: www.uclm.es. Acesso em: 28/11/2006.

SAINZ DE BUJANDA. *Estado de derecho y hacienda pública.* Disponível em: www.cepc.es. Acesso em 30/07/2009.

SANTA HELENA, Eber Zoehler. *Custos ds políticas públicas: controle de gastos obrigatórios continuados.* Disponível em: www2.camara.gov.br. Acesso em 26/10/2008.

_____. *Evolução histórica dos princípios orçamentário-constitucionais brasileiros.* Disponível em: wwwl.jus.com.br/doutrina/imprimir.asp. Acesso em 09/06/2005.

SANTOS, Mônica Gonçalves dos. *Amaro Cavalcanti: um estudo sobre o federalismo brasileiro.* Disponível em: www2.uerj.br. Acesso em 01/06/2006.

SCHWARZTMANN, Simon. *Bases do autoritarismo brasileiro. Cap. 5: Do Império à República: centralização, desequilíbrios regionais e descentralização.* Disponível na internet em: www.schwarzmann.org.br/simon/bases/capit5.htm. Acesso em 09/06/2005.

SERRA, José. *A Constituição e o gasto público.* Disponível em: www.bndes.gov.br. Acesso em 22/10/2008.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

SERRA, José, AFONSO, José Roberto. *Finanças públicas municipais: trajetórias e mitos*. Disponível em: www.federativo.bndes.gov.br. Acesso em 03/10/2005.

SHOME, Parthasarathi (org.). *Manual de política tributária*. Texto publicado pelo Departamento de Finanças Públicas do Fundo Monetário Internacional (FMI), Washington. Disponível em: www.esaf.fazenda.gov.br. Acesso em 03/07/2006.

SILVA, José Afonso da. *Constitucionalismo federal no Brasil nos últimos 70 anos*. Disponível em: www.bibliojuridica.org. Acesso em 14/07/2009.

_____. *Federalismo, autonomia e discriminação de rendas*. Disponível em: <http://alojamientos.us.es>. Acesso em 05/09/2009.

SILVA, Mauro Santos. *Teoria do federalismo fiscal: notas sobre as contribuições de Oates, Musgrave, Shah e Ter-Minassian*. Disponível em www.ideas.repec.org.br. Acesso em 18/07/2005.

SILVA, Napoleão Luiz Costa da. *Nota técnica: Reforma tributária e crescimento econômico, Boletim de Conjuntura 69, jun-2005*. Disponível em: www.ipea.gov.br. Acesso em 21/07/2005.

_____. *Uma resenha sobre a competição entre jurisdições tributárias*. Disponível em: www.ipea.gov.br. Acesso em 04/12/2006.

SOUSA, Ercias Rodrigues de. *A federação brasileira: a repartição constitucional da competência tributária e o papel das normas gerais*. Texto extraído do Jus Navigandi. Disponível em: www.jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3309. Acesso em 03/10/2005.

STANFORD ENCYCLOPEDIA OF PHILOSOPHY. *Federalism*. Disponível em: www.plato.stanford.edu. Acesso em 01/09/2009.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. *A reforma tributária para um novo século*. Disponível em: www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp. Acesso em 22/06/2005.

TANZI, Vito. *On fiscal federalism: issues to worry about*. Disponível em: www.imf.org. Acesso em: 12/06/2006.

TORO, Juan. *First Global ITD Conference on VAT 15-16 March 2005, Rome, Italy. Implementing VAT: problems and experiences*. Servicio de Impuestos Internos de Chile. Disponível em: www.sii.cl. Acesso em 21/08/2006.

VARSANO, Ricardo. *Por uma reforma tributária modelo 2004*. Disponível em: www.federativo.bndes.br. Acesso em 12/05/2005.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO

_____. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas*, IPEA: Texto para discussão nº 405. Disponível em: www.ipea.gov.br. Acesso em 13/10/2005.

VIOL, Andréa Lemgruber. *A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade*. Disponível em: www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em 06/12/2006.

_____. *Problemas e oportunidades na repartição das receitas: competição, harmonização e coordenação na área social*. Disponível em: www.worldbank.org. Acesso em 06/12/2006.

WERNECK, Rogério L. F. *Texto para discussão nº 467. Reforma tributária, urgência, desafios e descaminhos*. Disponível em: www.econ.puc-rio/br/PDF/td467.pdf. Acesso em