V ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

JONATHAN BARROS VITA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Copyright © 2022 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

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

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU – São Paulo
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio – Rio de Janeiro
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR – Ceará

Representante Discente: Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade – UNIMAR/FEPODI – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara – ESDHC – Minas Gerais
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho – Ceará
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS – Sergipe
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR – São Paulo
Secretarias
Relações Institucionais:
Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes – UNB – Distrito Federal
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM – São Paulo
Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo
Comunicação:
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali – Rio Grande do Sul
Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB – Paraíba
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC – Santa Catarina
Relações Internacionais para o Continente Americano:
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM – Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
Relações Internacionais para os demais Continentes:
Prof. Dr. José Barroso Filho – ENAJUM
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Eventos:
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec – Minas Gerais
Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC – Paraná
Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS – Mato Grosso do Sul

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UMICAP – Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Jonathan Barros Vita; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2022.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-65-5648-485-3
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Inovação, Direito e Sustentabilidade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. V Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2022 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34

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

V ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

O V Encontro Virtual do CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, ocorreu entre os dias 14 a 18 de junho de 2022, sob o tema: “Inovação, Direito e Sustentabilidade”, tendo sido apoiado institucionalmente pela Universidade Federal do Mato Grosso do Sul e pela Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Dentre as diversas atividades acadêmicas empreendidas neste evento, tem-se os grupos de trabalho temáticos que representam um locus de interação entre pesquisadores que declinam as suas pesquisas.

Neste sentido, para operacionalizar tal modelo, os coordenadores dos GTs são os responsáveis pela organização dos trabalhos em blocos temáticos, dando coerência à produção e estabelecendo um fio condutor evolutivo para os mesmos.

No caso concreto, assim aconteceu com o GT Direito tributário e financeiro, o qual ocorreu no dia 17 de junho das 13h30 às 17h30 e foi Coordenado pelos professores Jonathan Barros Vita, Raymundo Juliano Feitosa e Antonio Carlos Diniz Murta.

O referido GT foi palco de profícuas discussões decorrentes dos trabalhos apresentados, os quais são publicados na presente obra, a qual foi organizada seguindo alguns blocos temáticos específicos, que compreenderam os 19 artigos contidos:

• Direito tributário ambiental e urbanístico – artigos de 1-3;

• Direitos fundamentais no direito tributário e financeiro brasileiro – artigos de 4-10;

• Incentivos fiscais – artigos de 11-13;

• Tributação da economia digital – artigos de 14-17; e

• Processo tributário – artigos de 18-19.

É a partir do roteiro firmado, que teoria e prática se encontram tendo como pano de fundo as diversas dimensões do direito tributário e financeiro, perfazendo uma publicação que se

imagina que será de grande valia, dada a qualidade dos artigos e da profundidade das pesquisas apresentadas por diversos e eminentes pesquisadores.

Isto ocorre, pois as contribuições teórico-práticas do direito tributário e financeiro têm sido instrumentos multidisciplinares e transversais para melhoria da sociedade e fomento da inovação e sustentabilidade social, (re)criando um caminho para o desenvolvimento brasileiro.

Esse é o contexto que permite a promoção e o incentivo da cultura jurídica no Brasil, consolidando o CONPEDI, cada vez mais, como um importante espaço para discussão e apresentação das pesquisas desenvolvidas nos ambientes acadêmicos da graduação e pós-graduação em direito.

Finalmente, deixa-se aos leitores um desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Prof. Dr. Jonathan Barros Vita – Unimar

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta – FUMEC

A RELAÇÃO ENTRE O ORÇAMENTO SECRETO E A DEPRECIAÇÃO DO FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO

THE RELATIONSHIP BETWEEN THE SECRET BUDGET AND THE DEPRECIATION OF BRAZILIAN FISCAL FEDERALISM

Uendel Roger Galvão Monteiro [1]
Allan Thiago Barbosa Arakaki [2]
Fabio Borini Monteiro [3]

Resumo

O presente trabalho investiga as consequências da concentração de arrecadação e receitas na União em relação ao ambiente democrático e republicano no federalismo pátrio. Elegeu-se, para tanto, a pesquisa bibliográfica e documental e o método dedutivo. Como resultado, nota-se que, de fato, a concentração existe e é causadora do problema da ampla subjetividade na destinação de emendas do orçamento, em que repasses são negociados por barganhas políticas, em vez de conquistados pelo cumprimento de requisitos e metas fiscais.

Palavras-chave: Federalismo fiscal, Competência tributária, Repartição de receitas tributárias, Orçamento, Discricionariedade

Abstract/Resumen/Résumé

The present work investigates the consequences of the concentration of collection and revenues in the Union in relation to the democratic and republican environment in federalism in Brazil. For this purpose, it was elected the bibliographic and documental research and the deductive method. As a result, it is noted that, in fact, the concentration exists and is the cause of the problem of broad subjectivity in the allocation of budget amendments, in which transfers are negotiated through political bargaining, instead of conquered by the fulfillment of requirements and fiscal goals.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Fiscal federalism, Tax competence, Distribution of tax revenues, Budget, Discretion

[1] Mestre em Direito (UNIMAR). Especialista em Direito Notarial e Registral (Uniderp) e Direito Público com ênfase em Direito Constitucional (Verbo Educacional).

[2] Doutorando e Mestre em Direito (UNIMAR). Master em Fundamentos da Responsabilidade Civil (Universitat de Girona). Especialista em Direito Público (Uniderp) e em Ciências Criminais e Segurança Pública (CERS).

[3] Bacharel em Direito (Toledo Prudente Centro Universitário). Especialista em Direito Público (FAEL).

INTRODUÇÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil (CF) prevê um sistema tributário nacional baseado nas competências materiais previstas a cada ente federativo, em que a União, como detentora de maiores atribuições, possui aptidão legislativa maior que os demais para instituir tributos.

Embora o texto constitucional tente equilibrar a destinação de receitas com um sistema de repartição direta e indireta, em que o ente de maior capacidade arrecadatória destina parte do produto para os demais, seja sem intermediação, seja através de fundos previstos pela própria constitucional, o fato é que muitos Estados e Municípios, notadamente os de menor porte, não conseguem alcançar equilíbrio econômico-financeiro, tornando-se reféns de emendas discricionárias destinadas por políticos em busca de apoio.

Nesse contexto, o presente artigo perquiri o que levou a União concentrar tanto poder e receita consigo, em detrimento dos Estados por exemplo, que possuem competências de extrema relevância, como a efetivação do direito à segurança pública, sem contar com a participação na saúde e educação, mas que experimenta redução nas arrecadações a cada ano a ano.

O estudo também busca correlacionar a discricionariedade das denominadas "emendas" ao orçamento, em que parlamentares ou o executivo destinam receitas a aliados em busca de apoio político, com o enfraquecimento do pacto federativo construído pela Constituição Federal de 1988.

Para o cumprimento dessa tarefa, elegeu-se a pesquisa bibliográfica e documental, por meio da doutrina e artigos jurídicos, além da jurisprudência do STF. O método proposto é o dedutivo, que possibilita o raciocínio desde a área maior até a específica.

No primeiro tópico, delineia-se a competência tributária prevista na Constituição Federal, com a especificação dos tributos que cada ente pode instituir, bem como a funcionalidade do sistema de repartição direta e indireta das receitas tributárias.

Após, discorre-se sobre o conceito de federalismo e o que se entende por federalismo fiscal para, em seguida, iniciar o debate sobre as emendas discricionárias. Por fim, tendo como norte os estudos críticos sobre discricionariedade orçamentária de José Marcos Domingues, conclui-se pela necessidade de novas práticas para o federalismo fiscal,

especialmente o reforço da descentralização de poder e receitas da União, com o abandono da ideia de ampla subjetividade em repasses federais.

1 COMPETÊNCIA E REPARTIÇÃO TRIBUTÁRIA

A Constituição Federal de 1988 tem como característica ser dirigente, porquanto, quando de sua elaboração, além de ter estabelecido a premissa de que as liberdades individuas são jusfundamentais, descreveu objetivos a serem implementados, típico do Estado Social, conforme lição de Souza Neto e Sarmento (2012, p. 39):

> A constituição dirigente também oferece às futuras gerações um plano de desenvolvimento econômico e social. Não apenas limita a atividade governamental futura: antecipa o teor que essa atividade deve conter, definindo, mesmo que por meio de princípios gerais, a própria substância das leis a serem editadas. A decisão constituinte não vincula o legislador apenas negativamente: vincula-o também de modo positivo. Elas são típicas do constitucionalismo social. […]
> A Constituição Federal de 1988 também é uma Constituição dirigente. Além de conter um amplo catálogo de direitos fundamentais e de estruturar o exercício do poder político, contempla os objetivos a serem perseguidos pelo Estado e pela sociedade.

Para o cumprimento desses objetivos, a Constituição organizou um pacto federativo, em que todos os entes possuem sua parcela de atribuições. Até mesmo o menor município brasileiro tem sua autonomia para atender seus respectivos planos por meio da captação de receitas.

Luciano Amaro (2011, p. 115) leciona que "no que diz respeito às receitas […] de natureza tributária, optou a Constituição por um sistema misto de patilha de competência e de partilha do produto da arrecadação." Naquele, "o poder de criar tributos é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição". (AMARO, 2011, p. 115).

Observa-se, desse modo, que a Constituição prevê a competência de cada ente em legislar em matéria tributária, a fim de que União, Distrito Federal, Estados e Municípios criem seus tributos para obter suas receitas. Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 280) esclarece o que vem a ser a "competência tributária" definida na Carta de 1988, o que se distingue de "capacidade tributária":

> A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.
> [...] tomaremos *competência tributária* com a significação acima especificada, vale dizer, de legislar (pelo Poder Legislativo, já que "legislador", em sentido amplo, todos nós o somos), afirmando que não se confunde com a capacidade.

Definida a noção de competência tributária, passa-se a análise dos critérios de partilha dessa competência realizada pela Constituição. Nesse ponto é importante rememorar que as figuras tributárias podem ser divididas naquelas que se conectam a uma prestação estatal, como taxas e contribuições de melhoria; aquelas que independem dessa prestação, como os impostos; e ainda os empréstimos compulsórios e contribuições sociais, cujos motivos de suas instituições são anunciados pela própria Constituição.

Nas taxas e contribuições de melhoria, há uma atuação estatal específica ao contribuinte, de modo que a partilha está intimamente ligada com essa atuação. O ente federativo que promoveu o serviço tem a competência para cobrar o tributo. (AMARO, 2011, p. 118). Para a segunda figura, cujo maior exemplo são os impostos, "o critério de partilha se apoia na tipificação de situações materiais ('fatos geradores') que servirão de suporte para incidência". (AMARO, 2011, p. 119).

A Constituição, desse modo, conferiu à União a competência para criar os impostos sobre as hipóteses previstas em seu art. 153, a saber: I – importação de produtos estrangeiros; II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III – renda e proventos de qualquer natureza; IV – produtos industrializados; V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI – propriedade territorial rural e VII – grandes fortunas.

Os Estados e o Distrito Federal possuem a competência, segundo a Constituição, de instituírem impostos sobre as hipóteses previstas no art. 155: I – transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; III – propriedade de veículos automotores.

Os Municípios e também o DF, por fim, nos termos do art. 156 constitucional, tem a competência de instituir e cobrar impostos sobre: I – propriedade predial e territorial urbana; II – transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como

cessão de direitos a sua aquisição; III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, também da Constituição.

O rol de hipóteses passíveis de instituição de impostos, conquanto extenso, não é taxativo, pois o art. 154, I, da CF prevê que a União poderá impor, mediante lei complementar, impostos não previstos no art. 153, desde que não-cumulativos e não tenham o mesmo fato gerador ou base de cálculo de outro imposto previsto na própria Constituição.

Há, também, a possibilidade de se excepcionar a partilha de competência em caso de guerra externa, ou de sua iminência, hipótese em que a União pode instituir impostos extraordinários, ou seja, sobre os fatos geradores atribuídos aos Estados e Municípios (art. 154, II, CF). É o que a doutrina denomina de competência residual, para o caso do inciso I do art. 154, e competência extraordinária para o inciso II:

> Para efeito de demarcação do espaço jurídico da competência residual, entretanto, o binômio hipótese de incidência/base de cálculo aparece como pressuposto indeclinável, não podendo a nova exação utilizar qualquer das hipóteses ou bases de cálculo arroladas para a competência dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal. Respeitados esses limites e empregado o instrumento próprio — lei complementar —, a União poderá criar o imposto que bem lhe aprouver.
> […] os impostos originários de competência extraordinária poderão vir com o qualificativo *de finalidade específica*, sendo aqueles que se determinam pela sua vinculação a um objetivo pré-fixado. (CARVALHO, 2019, p. 294).

Sobre as contribuições de melhoria, a constituição prevê, em suma, a competência da União para instituí-las desde que possam ser justificadas, nos termos do art. 148 da CF, por despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência ou no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. (BRASIL, 1988).

Quanto às contribuições sociais, as hipóteses que a comportam estão no art. 195 da CF, tendo a União o poder de estabelecer as fontes que elas incidirão, contudo sem que o fato gerador e base cálculo sejam próprias de impostos descritos na Constituição (art. 154, I, CF). Os demais entes podem instituir contribuições sociais para custeio da previdência de seus servidores públicos (art. 149, §1º, CF).

Há, ainda, a denominada "contribuição de iluminação pública", do art. 149-A da CF, de competência dos Municípios e DF, que não passa de um drible do constituinte derivado nas decisões judiciais que acertadamente vedavam o custeio dessa atividade por taxa, por não se tratar de serviço público divisível. O Supremo Tribunal Federal mais tarde, contudo,

desperdiçou a oportunidade de reconhecer a aberração legislativa constante do art. 149-A e considerou a contribuição de iluminação pública constitucional:

> EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. RE INTERPOSTO CONTRA DECISÃO PROFERIDA EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE ESTADUAL. CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA - COSIP. ART. 149-A DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEI COMPLEMENTAR 7/2002, DO MUNICÍPIO DE SÃO JOSÉ, SANTA CATARINA. COBRANÇA REALIZADA NA FATURA DE ENERGIA ELÉTRICA. UNIVERSO DE CONTRIBUINTES QUE NÃO COINCIDE COM O DE BENEFICIÁRIOS DO SERVIÇO. BASE DE CÁLCULO QUE LEVA EM CONSIDERAÇÃO O CUSTO DA ILUMINAÇÃO PÚBLICA E O CONSUMO DE ENERGIA. PROGRESSIVIDADE DA ALÍQUOTA QUE EXPRESSA O RATEIO DAS DESPESAS INCORRIDAS PELO MUNICÍPIO. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. INOCORRÊNCIA. EXAÇÃO QUE RESPEITA OS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO IMPROVIDO. I - Lei que restringe os contribuintes da COSIP aos consumidores de energia elétrica do município não ofende o princípio da isonomia, ante a impossibilidade de se identificar e tributar todos os beneficiários do serviço de iluminação pública. II - A progressividade da alíquota, que resulta do rateio do custo da iluminação pública entre os consumidores de energia elétrica, não afronta o princípio da capacidade contributiva. III - Tributo de caráter sui generis, que não se confunde com um imposto, porque sua receita se destina a finalidade específica, nem com uma taxa, por não exigir a contraprestação individualizada de um serviço ao contribuinte. IV - Exação que, ademais, se amolda aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. V - Recurso extraordinário conhecido e improvido. (STF, 2009).

Por fim, cumpre destacar que a Constituição prevê um sistema de repartição das receitas tributárias, de forma direta e indireta. Na repartição direta, o ente que arrecada direciona o produto do tributo ao beneficiado sem intermediações, e, na indireta, há uma destinação da receita a um fundo, como o Fundo de Participação dos Estados (FPE), Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e Fundos Constitucionais de Financiamento do Nordeste, do Norte e do Centro Oeste.

São hipóteses de repartição direta de tributos da União: a) Permanência com Estados e Municípios do Imposto de Renda que incide na fonte da remuneração de seus servidores (arts. 157 e 158, CF); b) Estados e DF recebem, proporcionalmente, segundo o valor de suas respectivas exportações, 10% do IPI (art. 159, II, CF); c) O valor entregue aos Estados sobre o IPI, 75% permanecem com estes e 25% é partilhado com os Municípios (art. 159, §3º, CF); d) Os Municípios podem ficar com, no mínimo, 50% e até 100% do produto da arrecadação do ITR, no último caso, se fiscalizar e cobrar o imposto (art. 158, II, CF); e) do produto da arrecadação do IOF-Ouro, cuja arrecadação é realizada pela União, 30% são para os Estados e

30% para os Municípios (art. 153, §5º); f) 20% do produto dos impostos residuais vão para os Estados e DF. (art. 157, II, CF); e f) 29% da arrecadação da CIDE vão para os Estados com o objetivo de melhoria na infraestrutura de transportes (art. 159, III, CF) e 25% da CIDE-Petróleo vão para os Municípios de onde o produto é retirado (art. 159, §4º, CF).

A partilha direta entre Estados e Município ocorre nos seguintes casos: a) 25% da arrecadação do ICMS vão para os Municípios (art. 158, IV, CF); b) os Estados destinam ainda 50% do produto do IPVA aos Municípios, porém proporcionalmente aos veículos licenciados nos territórios destes (art. 158, III, CF).

2 O PANORAMA DO FEDERALISMO FISCAL

O federalismo, segundo Morduchowiez e Arango (2010, p. 113), pode abranger duas perspectivas: "a) como uma técnica de organização constitucional; b) como uma ideologia que o assimila a liberdade, ordem, governo".

O federalismo fiscal, com efeito, se encaixa na primeira concepção, pois é entendido como a técnica de análise das "competências entre as diferentes esferas de um governo, buscando sempre a melhor alocação, maximização da eficiência da arrecadação de recursos e melhor oferta de bens e serviços públicos à população [...]." (GADELHA, 2017a, p. 14).

As competências que são objeto de exame do federalismo fiscal representam a "atribuição de poder de tributar próprio aos entes federados e a participação estadual e local na riqueza nacional". (DOMINGUES, 2007, p. 138), com o objetivo de "prover uma melhor oferta de seus bens demandados pela população" (GADELHA, 2017a, p. 14). Pode-se dizer, portanto, que o federalismo é o resultado da cooperação de Estados para tutela dos direitos fundamentais em comunhão com o crescimento das riquezas nacionais.

Se essa federação será centralizada no poder central ou não, dependerá de como ela se desenvolveu em cada país. O pacto federativo brasileiro desenhado pela CF de 1988, segundo a doutrina, adota o modelo cooperativo (orientado pelos princípios da solidariedade e da subsidiariedade) de característica centrífuga. (GADELHA, 2017a, p. 19-23)

Significa dizer que os entes federativos subnacionais, no caso, Estados, Distrito Federal e Municípios, foram privilegiados com uma densidade de competências constitucionais que os levam a certo fortalecimento perante o poder central. (GADELHA, 2017a, p. 19). Sucede, porém que, na prática, o financiamento dessas atribuições se revelou

um problema, porquanto houve uma escalada de dependência dos entes federativos em relação à União.

Em uma federação composta de unidades culturalmente diversificadas e em estágios diferentes de industrialização, "não será bastante a mera atribuição de competência tributária aos entes federados, mas por princípio de solidariedade, especialmente num país de fortes contrastes, como o Brasil, impõe-se a redistribuição da riqueza nacional".(DOMINGUES, 2007, p. 140). Algumas unidades federativas e vários Municípios, inclusive, não conseguem sequer manter equilíbrio fiscal sem a contribuição decisiva da União:

> […] determinados Estados-Membros e muitos Municípios não são viáveis senão no seio da Federação, por lhes faltar lastro econômico; estabelecem-se e sobrevivem por força do interesse nacional de atender suas peculiaridades e de tê-los juntos em União, graças aos laços culturais, sociais e políticos comuns que, ao mesmo tempo, determinam a sua Autonomia. (DOMINGUES, 2007, p. 140).

Aliomar Baleeiro (2004, p. 233), nesse galgar, alerta que "o problema é ainda mais complexo e árduo, porque devem alimentar-se dos impostos três competências diferentes – a federal, a estadual e a municipal." É necessário, consoante Rezende (2001, p. 343), que a definição de redistribuição vertical seja clara, de modo que a responsabilidade fiscal do ente agraciado faça valer a conta.

A Carta de 1988 mirou em uma federação igualitária, com mecanismos de descentralização dos meios de arrecadação. Ocorre que, no campo político-administrativo não houve a mesma preocupação com a desconcentração de poder na definição das competências comuns. (DOMINGUES, 2007, p. 140).

Na prática, o reflexo da concentração de competências na União é a política de troca de favores em que, "para não perder poder político, a União passou a manipular a entrega de repasses federais, ou ainda a realizar ela mesma tarefas que deveriam ser exercidas descentralizadamente". (DOMINGUES, 2007, p. 141). Essa manobras orçamentárias, característica de todos os governos brasileiros, não importando a qual ideologia pertençam, ocorre muitas vezes pela alegação de que há falta de programas preestabelecidos ou pouca clareza do arcabouço legislativo.

A melhoria na cooperação entre os entes, segundo Gadelha (2017, p. 140), passa necessariamente pela regulamentação do art. 23 da Constituição Federal, a fim de que se possa definir a tarefa legislativa comum com maior pragmatismo, facilitando a coordenação

para que haja um “desincentivo a estratégias não cooperativas […], por exemplo, condicionar boa parcela das transferências a medidas de esforço fiscal”.

Sintetizando os problemas apresentados, Gadelha (2017b, p. 15) observa que se a “repartição de receitas fosse rigorosamente estabelecida e cumprida, não haveria repercussões ou distorções nesse modelo federalista.” Para Domingues (2007, p. 141), a solução passa pela revisão do estudo do Orçamento, que não pode ser considerado como mero ato autorizativo, que oferta ampla discricionariedade de manipulação da despesa ao governo federal:

> […] Por essa teoria anacrônica, introduzida no Brasil na República Velha, pela adesão acrítica ao pensamento de Jèze, sem as reservas que lhe opusera Duguit, e malgrado a divergência e a crítica de contemporâneos do próprio Laband, como Jellinek e Otto Mayer, e entre nós de Francisco Campos, já em meados do século passado, e mais recentemente de Egas Rosa Sampaio e Régis Fernandes de Oliveira, o orçamento seria ato meramente autorizativo, reservando-se à Administração Financeira, e sobretudo ao Poder Executivo, ampla liberdade de ação na efetiva alocação de recursos previstos no quadro da Despesa.

Na prática, a manipulação afeta diretamente a capacidade econômica dos entes federativos de menor grau de investimento, “pois o contingenciamento não é apenas horizontal, isto é, dentro de cada qual e entre os Poderes Políticos, mas também vertical, ou seja, afetando as transferências correntes ou de capital para Estados e Municípios”. (DOMINGUES, 2007, p. 141).

Não se está aqui defendendo a ampliação de rigidez do sistema em relação aos entes de menor porte, porquanto Municípios e Estados necessitam de maior autonomia para definição de suas despesas a fim de não se submeteram a amplos endividamentos. O que se constata é a necessidade de diminuição da discricionariedade de repasses federais para um modelo de maior coordenação entre a União e os entes subnacionais, em que estes tenham acesso ao repasse por cumprir requisitos predefinidos, não por troca de favores.

3 ORÇAMENTO SECRETO E A NECESSIDADE DE DEMOCRATIZAÇÃO DO FEDERALISMO FISCAL

Dentro da separação de atribuições se encontram as questões que exigem maior cuidado ao se pensar em um novo federalismo, especialmente em razão da exacerbada concentração de poder financeiro com a União.

Ao se aplicar um recurso federal em determinado Município para construção de uma unidade básica de saúde, por exemplo, a transferência de receita do ente de maior lastro, no caso a União, para o de menor, não significa necessariamente dizer que está ocorrendo descentralização para o cumprimento de obrigações constitucionais.

Essa questão tão comum na prática brasileira não passa de uma maquiagem para uma leitura desatenta não perceber que a União está se tornando onipotente e onipresente em um país de dimensões continentais e socioeconomicamente desigual, o que é uma catástrofe.

Gadelha (2017b, p.15) adverte que a União, "na competência concorrente, extrapola sua parcela de atribuição, restando aos Estados-Membros a ao Distrito Federal, na competência remanescente, poucas matérias legislativas diante da centralização [...]." Domingues (2007, p. 142) especifica que "em vez de descentralizar tarefas (o que reduziria o seu poder político-administrativo), a União obteve Emendas que represaram recursos de fundos estaduais e municipais (FSE, FEF, DRU)."

Pensando em uma forma de tornar o federalismo brasileiro mais eficaz, além daquelas medidas já citadas neste estudo, como a regulamentação do art. 23 constitucional, Domingues (2007, p. 142) condensa novas práticas que, orientadas por uma base já disposta na Constituição Federal, porém com o corpo remodelado, não se configuraria como uma tarefa hercúlea para o constituinte derivado trabalhar e aprovar:

> [...] uma nova DRU, denominada sugestivamente de Desconcentração das Receitas da União, reconduzindo-se as contribuições ao seu papel tópico; uma nova forma de harmonização da tributação local em que alíquotas mínimas combateriam a guerra fiscal entre os entes federados; a devolução da competência residual aos Estados, inclusive com melhores possibilidades locais de tributação ambiental, sob risco e responsabilidade destes; não intromissão federal no imposto de heranças e doações, instrumento de democratização do poder econômico, ressalvada a fixação de alíquota mínima; resgate da contribuição de melhoria, instrumento democrático de financiamento da infraestrutura de transportes, que possa levar a uma redefinição da ocupação do solo urbano e rural, abrindo novos espaços de desenvolvimento.

Tais medidas se mostram urgentes, já que, como alertam Afonso e Serra (2007, p. 34), a partir do início da década de 1990, quando a União teve a menor parcela própria na arrecadação pós CF-88, a participação federal na arrecadação tributária subiu 2,9 pontos percentuais e a municipal 1,5 ponto, porém a estadual caiu 4,4 pontos. Nos últimos anos, a União concentrou, em média, 70% da arrecadação, enquanto o Estado participou com 25% e o Município com aproximadamente 5%. (AMM, 2014).

O que se deseja, nesse eito, é um aumento do protagonismo dos demais entes, a fim de que garantam recursos próprios para efetivar direitos fundamentais sociais como segurança, saúde, educação e transporte, sem depender de Emendas de um parlamentar que trocou dinheiro por voto em favor de uma pauta governamental, o que resulta em dilapidação do federalismo e da democracia a um só tempo.

Exemplo de como a excessiva concentração de receitas com a União prejudica a democracia são as denominadas "Emendas do Relator" ou "Orçamento Secreto", reconfiguradas pela direção da Câmara dos Deputados do biênio 2021/2022 para beneficiar os deputados fiéis ao governo federal. (PORTO; CORACCINI; HIRABAHASI, 2021).

Para contextualizar o leitor, o Congresso Nacional passou a adotar dois regimes para execução das emendas parlamentares. No primeiro, denominado "emendas de bancada", embora seja criticável pela subjetividade do repasse, cumpre com a legalidade por, no mínimo, ser transparente e auditável. No segundo, inaugurado em 2021, as despesas decorrentes de emendas do relator-geral do orçamento permanecem secretas.

Enquanto as emendas que ainda são constitucionais vinculam o autor do repasse ao ente beneficiário, ofertando, ao menos, claridade para o repasse, as "emendas do relator" funcionam mediante ocultação dos parlamentares solicitantes e dos entes destinatários do dinheiro. Para isso, todas as despesas que os parlamentares querem manter em sigilo são atribuídas ao relator-geral do orçamento, como se este fosse o parlamentar solicitante da verba orçamentária, o que recebeu a rubrica de "RP 9".

Nesse quadro de acontecimentos, a atuação do Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADPF 854, foi de fundamental importância para que não se aprofundasse o aviltamento do federalismo e da democracia, uma vez que, do contrário, as emendas do relator estariam até os dias de hoje corrompendo a própria República:

> Arguição de descumprimento de preceito fundamental. Despesas públicas decorrentes de emendas do relator do projeto de lei orçamentária anual. Pretensão de inconstitucionalidade fundada tanto em situações verificáveis no plano objetivo-normativo (práticas institucionais) quanto em alegações somente passíveis de constatação por meio de investigação fático-probatória (condutas individuais). [...]. Execução orçamentária e financeira das emendas do relator (classificadas pelo identificador RP 9). Constatação objetiva da ocorrência de transgressão aos postulados republicanos da transparência, da publicidade e da impessoalidade no âmbito da gestão estatal dos recursos públicos. práticas institucionais condescendentes com a ocultação dos autores e beneficiários das despesas decorrentes de emendas do relator do orçamento federal. Modelo que institui inadmissível exceção ao regime de transparência no âmbito dos instrumentos

> orçamentários. Medida cautelar deferida. Referendo. 1. As práticas institucionais e padrões de comportamento verificáveis objetivamente na esfera dos Poderes Públicos traduzem formas de atuação estatal subsumíveis à noção jurídica de atos de poder (Lei nº 9.882/99, art. 1º, caput). Precedentes. 2. A jurisprudência desta Corte reconhece possível a utilização da arguição de descumprimento para impugnar omissões sistêmicas e práticas institucionais dos Poderes Públicos, sempre que – diante da inexistência de outro meio capaz de sanar a controvérsia de forma geral, imediata, eficaz – os atos impugnados, transcendendo interesses meramente individuais, ostentam os atributos da generalidade, da impessoalidade e da abstração, justificando a intervenção judicial para a tutela de direitos fundamentais ou de interesses políticos e jurídicos socialmente relevantes. Precedentes. […] 6. Mostra-se em tudo incompatível com a forma republicana e o regime democrático de governo a validação de práticas institucionais por órgãos e entidades públicas que, estabelecidas à margem do direito e da lei, promovam o segredo injustificado sobre os atos pertinentes à arrecadação de receitas, efetuação de despesas e destinação de recursos financeiros, com evidente prejuízo do acesso da população em geral e das entidades de controle social aos meios e instrumentos necessários ao acompanhamento e à fiscalização da gestão financeira do Estado. Precedentes. [...]. (STF, 2021).

Apenas na semana da aprovação da Emenda Constitucional nº 114/2021, até a promulgação apelidada de "PEC dos Precatórios", o governo federal destinou R$ 909 milhões para os parlamentares alinhados com a proposta. (VIANA, 2021). Ao todo, no ano de 2021, foram R$ 16 bilhões de reais vinculados ao orçamento secreto (MARCHESINI, 2022). Para se comparar, no mesmo ano, a União repassou ao Maranhão, Estado mais pobre do Brasil, o valor de R$ 9 bilhões de reais. (BRASIL, 2022).

O que se pode constatar, portanto, como resultado do estudo, é que o cerne de uma eventual reforma tributária deve estar na busca de um federalismo fiscal mais democrático, com menos discricionariedade de repasses e concentração de poder federais e mais legalidade e distribuição, com maior vinculação à legislação orçamentária, de modo republicano, ou seja, transparente e eficaz. Enfim, há a necessidade de um choque de republicanismo democrático no federalismo fiscal brasileiro.

CONCLUSÃO

A Constituição de 1988 se caracteriza como dirigente, típica do Estado Social, em que seus entes federativos possuem competências e finalidades a serem atingidas, isoladamente ou em conjunto, de modo que a captação de receitas é fundamental para o cumprimento desse objetivos.

Desenvolveu-se, então, o federalismo fiscal, em que a Constituição atribuiu competências para cada ente instituir seus tributos, bem como há a previsão de partilha de alguns tributos com os demais.

Sucede que a realidade impôs ao corpo do sistema tributário nacional problemas de variadas ordens, sendo, no contexto de arrecadação, os principais deles: entes federativos que não conseguem manter o equilíbrio financeiro e a concentração de receitas no âmbito federal somada com a alta discricionariedade de "emendas" para compra de apoio político.

Enquanto sobra recurso para o governo federal trocar dinheiro por voto no Parlamento, Estados e Municípios de menor porte sofrem para garantir o mínimo existencial para seus cidadãos. É necessário, portanto, que haja uma descentralização tanto no poder quanto na arrecadação, a fim de que os demais entes não sejam tão dependentes da máquina federal.

A reforma dos sistemas tributário e orçamentário nacionais passa também por uma revisão da ampla discricionariedade para destinação de receitas, sem um mínimo vinculativo com a legalidade e transparência. Não se alegue, nesse eito, que a destinação de receita, ainda que discricionária, possuiria conexão com legalidade formal e isto bastaria para sua aplicação. Isto porque o "orçamento secreto" inaugurado pela direção do Parlamento do biênio 2021/2022 esta aí para provar que o antirrepublicanismo está em todo vigor.

A discricionariedade pura, em que o detentor das receitas avalia a conveniência e oportunidade de aplicação destas por critérios puramente subjetivos, como apoio político, tem raízes antidemocráticas. Não se pretende, com isso, que se engesse em absoluto o orçamento, mas que os entes subnacionais tenham acesso aos repasses, por exemplo, mediante cumprimento de metas fiscais, não por barganhas políticas.

Diante dessa situação, portanto, é que, quando das discussões sobre a reforma tributária, acaso não se tenha sério debate sobre um reencaixe do federalismo fiscal, com a descentralização de poder e receitas da União, somada com uma regulação mais efetiva da discricionariedade e transparência, pode-se alterar meio de arrecadação ou a nomenclatura de impostos que dificilmente haverá uma melhora homogênea na situação econômica dos entes federativos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO, José Roberto Rodrigues; SERRA, José. El federalismo fiscal em Brasil: una visión panorámica **Revista de la Cepal**, Santiago, p. 29-52, abr., 2007. Disponível em: https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/11169/91029052E_es.pdf?sequence=1&isAllowed=y/. Acesso em: 15 jul. 2022.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm/>. Acesso em: 15 jan. 2022.

ASSOCIAÇÃO MINEIRA DE MUNICÍPIOS. **Os municípios e a arrecadação de receitas próprias**. Belo Horizonte: AMM, 2014. Disponível em: https://portalamm.org.br/tributario-os-municipios-e-a-arrecadacao-das-receitas-proprias/#:~:text=%C3%89%20certo%20que%20a%20realidade,de%20minguados%205%25%20da%20arrecada%C3%A7%C3%A3o./ Acesso em: 15 jan. 2022.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BRASIL. Tesouro Nacional. **Transferências a Estados e Municípios**. Brasília, DF: Tesouro Nacional Transparente, 2022. Disponível em: https://www.tesourotransparente.gov.br/temas/estados-e-municipios/transferencias-a-estados-e-municipios/. Acesso em: 25 abr. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 573675/SC**. Constitucional. Tributário. Re interposto contra decisão proferida em ação direta de inconstitucionalidade estadual. Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública - COSIP. art. 149-A da Constituição Federal. Lei complementar 7/2002, do Município de São José, Santa Catarina. Cobrança realizada na fatura de energia elétrica. Universo de contribuintes que não coincide com o de beneficiários do serviço. Base de cálculo que leva em consideração o custo da iluminação pública e o consumo de energia. progressividade da alíquota que expressa o rateio das despesas incorridas pelo Município. Ofensa aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. Inocorrência. Exação que respeita os princípios da razoabilidade e proporcionalidade. Recurso extraordinário improvido. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski, julgado em 25 de março de 2009. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur88105/false/. Acesso em: 15 jan. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Referendo na Medida Cautelar na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 854-DF**. […] Despesas públicas decorrentes de emendas do relator do projeto de lei orçamentária anual. Pretensão de inconstitucionalidade fundada tanto em situações verificáveis no plano objetivo-normativo (práticas institucionais) quanto em alegações somente passíveis de constatação por meio de investigação fático-probatória (condutas individuais). Inadmissibilidade do conhecimento da arguição de descumprimento quanto ao suposto esquema de desvio de verbas públicas denominado

"tratoraço". Controvérsia cuja análise demanda aprofundado exame de fatos e instauração incidental de fase de dilação probatória. Impossibilidade de exame de fatos concretos e situações específicas em sede de processos de perfil objetivo. Execução orçamentária e financeira das emendas do relator (classificadas pelo identificador RP 9). Constatação objetiva da ocorrência de transgressão aos postulados republicanos da transparência, da publicidade e da impessoalidade no âmbito da gestão estatal dos recursos públicos. práticas institucionais condescendentes com a ocultação dos autores e beneficiários das despesas decorrentes de emendas do relator do orçamento federal. Modelo que institui inadmissível exceção ao regime de transparência no âmbito dos instrumentos orçamentários. Medida cautelar deferida. Referendo. Relatora: Ministra Rosa Weber, julgado em 11 de novembro de 2021. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur459502/false/. Acesso em: 15 jan. 2022.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. *E-book.*

DOMINGUES, José Marcos. Federalismo fiscal brasileiro. **Revista Nomos**, Fortaleza, v. 26, p. 137-143, 2007. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12333/1/2007_art_jmdomingues.pdf/. Acesso em: 15 jan. 2022.

GADELHA. Sérgio Ricardo de Brito. Conceitos introdutórios sobre federalismo e federalismo fiscal. *In*: GADELHA, Sérgio Ricardo de Brito. **Introdução ao federalismo e ao federalismo fiscal no Brasil**. Brasília, DF: ENAP, 2017a. Disponível em: https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/3186/1/M%c3%b3dulo%201%20-%20Conceitos%20introdut%c3%b3rios%20sobre%20federalismo%20e%20federalismo%20fiscal.pdf/. Acesso em: 15 jan. 2021.

GADELHA. Sérgio Ricardo de Brito. O caso brasileiro. *In*: GADELHA, Sérgio Ricardo de Brito. **Introdução ao federalismo e ao federalismo fiscal no Brasil**. Brasília, DF: ENAP, 2017b. Disponível em: https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/3186/4/M%c3%b3dulo%203%20-%20O%20caso%20brasileiro.pdf/. Acesso em: 15 jan. 2021.

MARCHESINI, Lucas. Orçamento secreto foi de R$ 16 bilhões em 2021. **Metrópoles**, Brasília, DF, 06 jan. 2022. Disponível em: https://www.metropoles.com/colunas/guilherme-amado/orcamento-secreto-foi-de-r-16-bilhoes-em-2021/. Acesso em: 15 jan. 2022.

MORDUCHOWIEZ, Alejandro; ARANGO, Aida. Desenho institucional e articulação do federalismo educativo: experiências internacionais. In: OLIVEIRA, Romualdo Portela de; SANTANA, Wagner (org.). **Educação e federalismo no Brasil**: combater as desigualdades, garantir a diversidade. Brasília: Unesco, 2010, p. 109-147. Disponível em: https://unesdoc.unesco.org/ark:/48223/pf0000187336?1=null&queryId=4953430c-db2e-4cab-ae4d-199aefbd4f4c/. Acesso em: 15 jan. 2022.

PORTO, Douglas; CORACCINI, Raphael; HIRABAHASI, Gabriel. STF mantém suspensão de emendas do relator ao orçamento por 8 a 2. **CNN Brasil**, São Paulo, 09 nov. 2021. Disponível em: https://www.cnnbrasil.com.br/politica/stf-forma-maioria-em-acao-contra-emendas-de-relator-ao-orcamento/. Acesso em: 15 jan. 2022.

REZENDE, Fernando. **Finanças Públicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de Souza; SARMENTO, Daniel. **Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho**. 1ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

VIANA, Hamanda. PEC dos precatórios: governo liberou quase R$ 1 bi em emendas antes da votação, aponta ONG. **G1**, Brasília, DF, 05 nov. 2021. Disponível em: https://g1.globo.com/politica/noticia/2021/11/05/governo-bolsonaro-liberou-r-909-milhoes-do-orcamento-secreto-as-vesperas-da-votacao-da-pec-dos-precatorios-diz-contas-abertas.ghtml/. Acesso em: 15 jan. 2022.