

I ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal 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

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul

Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI

Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro

Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)

Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM – Santa Catarina

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará

Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM – Distrito Federal

Relações Internacionais para o Continente Americano

Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goiás

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo

Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul)

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina)

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul)

Dr. Caio Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais)

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

D597

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

Coordenadores: Maria De Fatima Ribeiro; Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2020.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-032-9

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Constituição, cidades e crise

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. I Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2020 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



I ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Não poderíamos deixar de ressaltar, quando da realização do evento, do ineditismo do contexto brasileiro diante da crise sanitária causada pelo denominado novo corona vírus. Isto obviamente trouxe repercussões na própria realização do encontro - outrora construído para ser presencial - e convertido, com um trabalho e destemor ímpar de toda equipe do CONPEDI, em virtual. Imaginava-se, quiçá, com uma certa preocupação, qual seria o resultado desta transformação do mundo físico para o cenário da web. O desfecho sabemos, Um sucesso memorável que servirá de uma grande lição para todos nós e será, seguramente, uma referência histórica para os vindouros eventos. A virtualização chegou para ficar; entretanto, no futuro será opcionais e coadjuvantes dos presenciais uma vez que o contato humano foi, é e sempre será insubstituível. Mas o aprendizado ainda está sendo assimilado e se revela como um grande indutor na evolução dos eventos do CONPEDI. Neste GT de Direito Tributário e Financeiro, nos impressionou o engajamento, a despeito de dificuldades momentâneas, sejam técnicas ou mesmo de adequação às novas ferramentas de reunião remota, de todos os participantes quando de sua apresentação e, mesmo quando dos debates. Afigura-se que a conjuntura econômico-social brasileira, com a expansão do gasto público, em várias vertentes conjugada com brusca redução da receita tributária de todos os entes da federação, seja pelo choque de oferta, por conta do fechamento de vários setores da economia nacional, seja pelo choque de demanda, por conta do isolamento social e queda de renda, obrigou-nos à uma árdua reflexão sobre os caminhos a seguir, abrangendo o papel do Estado, com enfoque especial aos gastos com a saúde; reforma tributária, cuja formulação sofrerá necessariamente alterações, sobretudo considerada a premência de novas fontes de recurso; redução ou aumento de gastos públicos para reduzir o impacto da crise econômica sobre os mais impactados ou mesmo para catalizar os valores atores econômicos, etc. Parabéns a todos os participantes e, com resiliência e coragem, esperemos novos e melhores tempos para nosso querido Brasil.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Universidade FUMEC

Prof. Dra. Maria De Fatima Ribeiro - Universidade de Marília

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - Universidade Católica de Pernambuco

Nota técnica: Os artigos do Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro I apresentados no I Encontro Virtual do CONPEDI e que não constam nestes Anais, foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals (<https://www.indexlaw.org/>), conforme previsto no item 8.1 do edital do Evento, e podem ser encontrados na Revista de Direito Tributário e Financeiro. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

A FACULTATIVIDADE DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E A GESTÃO FISCAL RESPONSÁVEL

THE FACULTATIVENESS OF TAX COMPETENCE AND THE RESPONSIBLE FISCAL MANAGEMENT

Valterlei Aparecido da Costa

Resumo

A instituição de tributo é feita por meio de lei, embora a atuação legislativa seja facultativa. Logo, instituir tributo é uma permissão, configurando uma das características da competência tributária. Ademais, deve ser considerada a Lei de Responsabilidade Fiscal, que dispõe ser requisito da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, pelos entes federados, de todos os seus tributos. Entretanto, não cremos ser possível tomar tal mandamento literalmente, pois isso resultaria em sua inconstitucionalidade. Assim, com uma interpretação conforme a Constituição, teremos uma diretriz ao legislador para que mantenha um orçamento equilibrado, por meio, entre outros, da instituição de todos os tributos.

Palavras-chave: Lei de responsabilidade fiscal, Gestão fiscal, Competência tributária, Facultatividade, Transferências voluntárias

Abstract/Resumen/Résumé

The tax is created by law, although legislative action is facultative. Thus, creating a tax is a permission, configuring a of the characteristics of power of taxation. Simultaneously, the Fiscal Responsibility Law must be considered, which establishes that the creation of all taxes as a requirement of responsibility in fiscal management. However, it is not possible to take this commandment in these terms, as this would result in its unconstitutionality. Thus, thought an interpretation in conformity the Constitution, there is a guideline for the legislator to maintain a balanced budget, with the creating of all taxes.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Fiscal responsibility law, Fiscal management, Tax competence, Facultativeness, Voluntary transfers

1 INTRODUÇÃO

Por um lado, muito bem se pode falar da facultatividade como característica da competência tributária. Afinal, se a competência tributária é para instituir tributo por lei, não haveria um porquê ver em tal atividade legiferante uma obrigação e não uma questão de oportunidade, de análise da situação, a depender da conveniência. No entanto, especificamente para a matéria tributária, há a Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, mais especificamente seu art. 11, que projeta, como requisito essencial da responsabilidade na gestão fiscal, a instituição de todos os tributos de competência do ente federativo¹.

Com esses dois aspectos em conta — em um, a facultatividade como característica da competência tributária; em outro, a imperatividade da Lei de Responsabilidade Fiscal quanto à instituição de tributos —, o presente artigo tem por objetivo investigar se há uma obrigatoriedade para os Legislativos — todos eles, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios — assentarem todas as normas de tributação que lhes foram adjudicadas pela Constituição ou se, ao invés, é o exercício da competência tributária livre, a ser desempenhado ao alvidre, segundo o mote da conveniência.

Demarcado o desígnio deste artigo, resta, então, estabelecer, como procedimento de investigação para alcançá-lo, que nos ancoraremos, primeiramente, em uma pesquisa bibliográfica, para realizar, ato contínuo, sobre o material coletado, uma análise crítica e, por fim, encaminhar à conclusão as hipóteses formuladas — a da facultatividade e a da obrigatoriedade da competência tributária —, quando se exporá qual delas melhor se coaduna com o direito positivo brasileiro.

2 TRIBUTO

¹ “Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação”.

De modo praticamente unânime, diz-se que a competência tributária é a aptidão para criar tributos². Sem polemizarmos aqui sobre o alcance do termo “aptidão”³, para qualquer significado que se queira, a competência tributária obrigatoriamente decorre de norma jurídica, no caso brasileiro, a partir da interpretação do texto constitucional, não sendo, assim, algo inato ao ente federativo, o que nos permite arrematar dizendo que a competência tributária, por um prisma normativo, outra coisa não é do que uma norma de estrutura, ou de competência⁴, a qual disciplina a criação de tributo. Agora, como a sua instituição, em razão do princípio da estrita legalidade, deve dar-se por lei, e como apenas os entes políticos podem utilizar validamente tal instrumento normativo, como consequência, tem-se que apenas aos órgãos legislativos da União, dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios é dado inaugurar, alterar ou excluir⁵ a tributação⁶.

Por essa linha, da norma de estrutura que disciplina a instituição de tributo, deve entender-se que criar tributo é nada mais nada menos do “[...] descrever todos os *elementos essenciais* da norma jurídica tributária [...]” (CARRAZZA, 2002, p. 431)⁷, o que significa, por outro giro, que deve advir de lei a saturação da estrutura normativa, daquilo que é conhecido

² Sobre ser a competência tributária a aptidão para criar tributos, é farta a nossa doutrina: “Temos assim a *competência tributária* — ou seja, a *aptidão para criar tributos* — [...]”. (AMARO, 2009, p. 93). “A competência tributária é a aptidão para criar os tributos [...]”. (MELO, 2003, p. 113). “Competência legislativa é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas [...]. Competência tributária [...] é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes [...], consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”. (CARVALHO, 2007, p. 228). “Competência tributária é a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos”. (CARRAZZA, 2002, p. 431). “[...] competência tributária, no Brasil, é a aptidão [...] de criar, *in abstracto*, tributos [...]”. (GRUPENMACHER, 1999, p. 38). “[...] competência tributária é a aptidão para instituir tributos [...]”. (COSTA, R., 2006, p. 55). “Competência legislativa tributária é a aptidão jurídica, modalizada como permitida, imputada aos entes federativos para criar normas relativas à instituição, arrecadação ou fiscalização de tributos, por meio de processo legislativo”. (GAMA, 2009, p. 221).

³ “[...] apresentar a competência tributária como uma aptidão é algo incompleto e equívoco. Incompleto pois, em vez de focar na norma jurídica, fixa-se em uma consequência sua, que não existiria sem a norma jurídica. [...]. Equívoco porque a palavra “aptidão” já induz, de pronto, a pensar-se que a competência tributária é meramente uma disposição”. (COSTA, V., 2019, p. 162).

⁴ Para BOBBIO (1999, p. 45), “[e]xistem normas de comportamento ao lado de normas de estrutura”. ROSS (2003, p. 57) também classifica as normas jurídicas tomando como ponto aquelas que dispõem sobre a criação, a alteração ou a exclusão do direito, por um lado, e as demais, por outro, mas utiliza uma nomenclatura diversa: “As normas jurídicas podem ser divididas, de acordo com seu conteúdo imediato, em dois grupos: normas de conduta e normas de competência”.

⁵ Quem pode instituir tributo, pode também desonerar, essa é a regra. Entretanto, CHIESA aponta que não há uma perfeita equivalência entre quem pode instituir os tributos e quem pode desonerar, pois o Estado brasileiro, enquanto ente nacional, diverso da União, também detém tal aptidão: “A competência para desonerar da tributação não tem exatamente a mesma configuração, pois não só a União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios podem desonerar da tributação no âmbito de suas respectivas competências, mas também o Estado brasileiro”. (CHIESA, 2002, p. 32).

⁶ “[...] quem recebeu a competência tributária foram as Casas Parlamentares. É dizer: o Congresso Nacional, as Assembleias Legislativas, A Câmara Distrital e as Câmaras de Vereadores”. (BECHO, 2014, p. 248).

⁷ E complementa: “Consideram-se elementos essenciais da norma tributária [...]: a *hipótese de incidência* do tributo, seu *sujeito ativo*, seu *sujeito passivo*, sua *base de cálculo* e sua *alíquota*”. (2002, p. 431). Agora, em rigor, não é correto se falar de descrição, uma vez que na consequência normativa se prescreve, e não se descreve, a obrigação de levar dinheiro.

por regra-matriz tributária⁸, qual seja, na formulação de seu criador, os critérios material (com verbo e complemento), temporal e espacial, que compõem a hipótese, e os critérios pessoal (sujeitos ativos e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota), que formam a consequência, ou, ainda, em notação “ $D\{[Cm(v.c).Ce.Ct] \rightarrow [Cp(Sa.Sp).Cq(bc.al)]\}$ ”⁹.

E, dentre os tributos, sem se dar aqui a polêmicas, adotando uma classificação tripartida, ou tricotômica, das espécies tributárias¹⁰, ou seja, que por mais diversos que sejam em sua formulação, os tributos reduzem-se a três, então o que é possível aos entes da federação é a criação de impostos, taxas e contribuições. Assim, instituir tributo significa instituir ou um imposto, ou uma taxa ou ainda, como terceiro gênero, uma contribuição, não havendo outra possibilidade.

3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Da competência tributária, diz-se privativa ou comum. Por privativa, quer dizer-se que apenas um específico ente federativo pode dispor sobre a norma de tributação¹¹. Já por comum,

⁸ Sobre ser a regra-matriz tributária uma chave de leitura, ver COSTA, V.; ZICCARELLI (2019, p. 249-263).

⁹ “Explicando os símbolos dessa linguagem formal, teremos: “D” é o dever-ser neutro, interproposicional, que outorga validade à norma jurídica, incidindo sobre o conectivo implicacional para juridicizar o vínculo entre a hipótese e a consequência. “[Cm(v.c).Ce.Ct]” é a hipótese normativa, em que “Cm” é o critério material da hipótese, núcleo da descrição fática; “v” é o verbo, sempre pessoal e de predicação incompleta; “c” é o complemento do verbo; “Ce” é o critério espacial; “Ct” o critério temporal; e “.” é o conectivo conjuntor. “→” é o símbolo do conectivo condicional, interproposicional; e “[Cp(Sa.Sp).Cq(bc.al)]” é o consequente normativo, onde “Cp” é o critério pessoal; “Sa” é o sujeito ativo da obrigação; “Sp” é o sujeito passivo; “bc” é a base de cálculo; e “al” é alíquota”. (CARVALHO, 2008, p. 524-525). Sobre serem apenas esses os critérios da regra-matriz, há toda uma celeuma, da qual não pretendemos aqui tratar. No mais, sobre o tema, ver COSTA, V. (2018, p. 87-105).

¹⁰ Não é o caso de discutirmos aqui quais são as espécies tributárias. De certo, podemos apontar que grandes autores, como ATALIBA, CARRAZZA, CARVALHO e COÊLHO, adotam a posição tripartida: “A Constituição de 1988 refere-se a impostos, taxas e contribuições, adotando o critério tricotômico”. (ATALIBA, 2004, p. 125). “Podemos [...] dizer que, no Brasil, o tributo é gênero, do qual o imposto, a taxa e contribuição são as espécies”. (CARRAZZA, 2002, p. 455). “[...] os tributos podem ser vinculados a uma atuação do Estado — taxas e contribuições de melhoria — e não-vinculados — impostos. As outras *contribuições*, por revestirem ora o caráter de tributos vinculados, ora o de impostos, não constituem categoria à parte, pelo que hão de subsumir-se numa das espécies enumeradas”. (CARVALHO, 2007, p. 35-36). “TRIBUTO: não-vinculados: impostos (gerais, restituíveis ou finalísticos); vinculados: taxas (de serviços e de polícia) e contribuições (de melhoria e previdenciárias)”. (COÊLHO, 2007, p. 446). Todavia, não podemos deixar de anotar que a destinação dos tributos vem sendo cada vez mais considerada, por doutrina de escol, como relevante para a classificação das espécies tributárias. SANTI e CANADO (2008, p.621), v.g. expõem terem as contribuições um “[...] requisito fundamental: devem ser **destinadas** aos fins a que se propõem, seja como forma de investimento social (contribuições sociais), como forma de intervir no domínio econômico (CIDE), para custear serviços prestados no interesse de categorias profissionais etc”. GRECO (2000, p. 144) é ainda mais direto, expondo que, além da destinação dos recursos, o que importa é a finalidade: “A contribuição é caracterizada pela inerência da finalidade à sua essência [...]. Em suma, contribuição é categoria autônoma que não se confunde com imposto ou taxa”.

¹¹ “[...] competência privativa — [...] sobre o campo de sua incidência [,] não poderão se acamar tributações múltiplas, por existir, aí, uma invasão de esfera de atribuições [...]”. (DÓRIA, 1972, p. 20).

aponta-se o fato de mais de um nível da federação poder instituir o tributo¹². Entretanto, em rigor, deve observar-se que a competência da qual se diz comum é, ao fim e ao cabo, privativa¹³. Isso porque somente pode exigir taxa aquele que também pode disciplinar o serviço público, mote do tributo. De igual modo, somente o ente federativo que atuar para produzir benefício ou que suportar o ônus de uma atividade legal do contribuinte é quem poderá criar contribuições. Assim, no Brasil, ressalvando o caso de guerra ou a criação de territórios — quando a União poderá dispor sobre os tributos estaduais e, não sendo o território dotado de Municípios, os municipais também —, toda competência tributária é privativa¹⁴.

E, ainda, aponta-se¹⁵, como características da competência tributária, além da privatividade, a inalterabilidade¹⁶, a indelegabilidade¹⁷, a irrenunciabilidade¹⁸ e a incaducabilidade. Ou seja, aquele que recebe a competência não a pode alterar, nem a delegar a outrem, muito menos pode a ela renunciar, mas, por outro lado, “[...] o seu não-exercício, ainda que por longo tempo, não acarreta o efeito de impedir que a pessoa política venha, a qualquer tempo, a exercê-la [...]” (COSTA, R., 2009, p. 43).

No entanto, o que nos interessa no presente estudo é uma outra característica atribuída à competência tributária, a facultatividade, com seus contornos constitucionais, e, a partir dela, como analisar a Lei de Responsabilidade Fiscal, especialmente o dispositivo que determina a instituição de todos os tributos.

¹² “[...] as taxas e a contribuição de melhoria são tributos de competência comum, podendo ser indiferentemente exigidas em qualquer das ordens ou níveis da federação”. (FALCÃO, 1965, p. 49).

¹³ VIEIRA (2018, p. 628) fala de mito da competência comum: “[...] por trás da competência tributária, descansa, nas Taxas e nas Contribuições de Melhoria, a competência administrativa para prestar os serviços, para exercer a atividade de polícia ou para construir a obra pública. Ora, sempre que essa competência administrativa for privativa de determinada esfera de governo, por decorrência necessária, também a competência tributária o será”.

¹⁴ CARVALHO (2007, p. 233), em razão de exceção à privatividade, não a reconhece como característica da competência: “Tenho para mim que a privatividade é insustentável [...]”. CARRAZZA (2002, p. 455), ao contrário, vê na exceção uma ratificação da privatividade como uma das características da competência: “De nossa parte, pensamos que estas são situações excepcionalíssimas, que só vêm confirmar a regra geral”.

¹⁵ Que são seis as características da competência tributária, é a posição de CARRAZZA (2002, p. 445): “A competência tributária caracteriza-se pela I — privatividade; II — indelegabilidade; III — incaducabilidade; IV — inalterabilidade; V — irrenunciabilidade; e VI — facultatividade do exercício”. Para CARVALHO (2007, p. 232), elas são apenas três: “[...] indelegabilidade. Irrenunciabilidade e incaducabilidade”.

¹⁶ CARVALHO (2007, p. 233) entende que inalterabilidade não é característica do direito positivo, pois “[...] a alterabilidade está ínsita no quadro das prerrogativas de reforma constitucional e a experiência brasileira tem sido rica em exemplos dessa natureza”. Em razão disso, sugere VIEIRA (2018, p. 616) o termo “inextensibilidade”: “Como nossa manutenção dessa característica se faz da perspectiva da pessoa política destinatária da competência, e tão só no sentido de obstáculo a que ela seja ampliada, alargada ou dilatada, parece-nos mais adequado substituir a tradicional — mas pouco exata — referência à “inalterabilidade”, pela menção mais precisa da característica da **inextensibilidade**”.

¹⁷ “Quando se afirma que [a] competência tributária é indelegável, quer-se dizer que a instituição do tributo há de se dar única e exclusivamente através de lei proveniente da casa legislativa da entidade [...] que a Constituição expressamente tenha indicado como titular de tal faculdade”. (LOPES, 2009, p. 41).

¹⁸ “A ‘irrenunciabilidade’ significa que as pessoas políticas não detêm o direito de dispor das competências tributárias, que lhes são cometidas pela Constituição, o que não se confunde com o desinteresse no efetivo exercício de sua competência”. (MELO, 2003, p. 115).

4 FACULTATIVIDADE

As normas jurídicas regulam a conduta humana, e se são elas normas de estrutura, regulam, então, a conduta de criar, alterar ou excluir outras normas jurídicas, naquilo que é conhecido por ação normativa¹⁹. Agora, uma vez que se tenha presente serem todas as normas jurídicas homogêneas do ponto de vista sintático²⁰, sem aqui discutirmos as complicações teóricas por tal tomada de posição, deve-se, em razão disso, determinar que as normas de estrutura, ao regularem a ação normativa, fazem isso de forma igual ao que fazem todas as demais normas jurídicas, ou seja, obrigando, permitindo ou proibindo, sendo, portanto, três e somente três os modos de conduta, ou modais deônticos²¹.

De toda sorte, por tal seara, a facultatividade é, na verdade, não uma forma normativa de ação (ou omissão) própria, já que os modais deônticos são apenas três, mas sim uma dupla permissão, estando de acordo, portanto, com o regramento quer o se conduzir quer o não se conduzir²². Dado isso, à guisa de síntese, podemos entender a norma de estrutura como norma jurídica que regula a conduta de pôr (ou alterar ou excluir) outra norma jurídica em uma das formas: permitida, proibida ou obrigada.

Em maiores detalhes, podemos dizer que para a proibição de uma ação normativa, temos, como ilustração, as cláusulas pétreas, que vedam a emenda à Constituição com relação a determinados temas (art. 60, § 4º)²³. Passando à matéria tributária, não há melhor exemplo do que as imunidades, que nada mais são do que normas de incompetência ou normas que subtraem a competência²⁴. Assim, não se permite aos Estados-membros instituir uma norma de tributação sobre veículos automotores dos quais os Municípios e a União sejam os proprietários, nem se faculta que os Municípios enunciem textos dos quais é possível interpretar um norma que tribute

¹⁹ “Para el modo peculiar de la acción, que tiene como resultado la existencia de prescripciones, acuñamos el nombre *acción normativa*”. (WRIGHT, 1970, p. 91-92).

²⁰ “Por variado que seja estilisticamente, tecnicamente, idiomáticamente, o modo como o direito positivo de uma sociedade concreta se exprime, onde há regra de conduta [...], aí encontramos sua composição dual”. (VILANOVA, 2005, p. 82).

²¹ “There are the deontic modes or modes of obligation. These are concepts such as the obligatory (that which we ought to do), the permitted (that which we are allowed to do), and the forbidden (that which we must not do)”. (WRIGHT, 1951, p.1). Livrement: “Há os modos deônticos ou modos de obrigação. Esses são conceitos tal qual o obrigatório (aquilo que nós devemos fazer), o permitido (aquilo que nós temos permissão para fazer), e o proibido (aquilo que nós não devemos fazer)”.

²² “A permissão bilateral às vezes é tomada como quarto modo, o facultativo. Todavia, se o facultativo compõe-se de duas permissões alternativas, não é um modal irreduzível à permissão”. (VILANOVA, 2005, p. 77).

²³ “El poder de reforma constitucional es — como todo poder constituido — un poder limitado, circunscrito por las normas que lo regulan”. (GUASTINI, 2014, p. 319-320).

²⁴ “As imunidades tributárias definem uma área textualmente subtraída à competência legislativa (em matéria tributária) das pessoas constitucionais [...]”. (BARRETO, A.; BARRETO, P., 2001, p. 12).

a propriedade predial da União e dos Estados-membros, muito menos é possível à União tributar a renda dos Estados-membros e Municípios, pois todas essas situações iriam de encontro à imunidade recíproca²⁵. Ou seja, é proibida a conduta de criar tais normas jurídicas, sob pena de inconstitucionalidade.

Estabelecida a limitação, na forma de proibição da ação normativa, poderia avançar-se no estudo estrutural do tributo, tomando tais disposições como fragmentos de norma²⁶, para, ao lado das disposições positivas, formar a norma de competência completa²⁷. Entretanto, visando à simplificação, e resguardando nossa posição, vamos tomar as disposições positivas e as negativas da competência tributária não como partes, mas com autonomias próprias. Assim, resta-nos analisar, para os tributos, afastada a imunidade — que aparece como uma proibição —, se seria o caso da permissão de ação normativa (o que compreende a permissão para não agir), que poderia levar à sua instituição, portanto, como uma faculdade, ou se, ao contrário, seria obrigatória a conduta, sendo, por esse último prisma, não mais viável se falar da facultatividade como uma das características da competência tributária²⁸.

As normas de competência podem, logicamente, ser construídas quer com o modal permitido quer com obrigatório, e aqui deixamos a proibição como caso de norma de incompetência. Agora, dessas duas possibilidades, temos, no direito positivo brasileiro, como regra quase absoluta, à parte temas, que deixamos aqui de analisar, como a imposição de votação do orçamento²⁹, a conduta de legislar como ato de conveniência, a depender do entendimento político realizado no parlamento. Assim, são livres o Congresso Nacional, as Assembleias Legislativas dos Estados, a Câmara Distrital e as Câmaras de Vereadores para assentarem ou não uma lei, tudo a depender da possibilidade de se formar maioria em torno do

²⁵ “Politicamente, a Constituição visa a uma união indestrutível à base da concórdia, do respeito e da solidariedade recíprocos”. (BALEIRO, 2006, p. 250).

²⁶ KELSEN (1998, p. 64) utiliza a expressão “*unselbständige Rechtsnormen*”, a qual aparece na tradução de João Baptista Machado como “normas não-autônomas”, ou seja, “[...] aquelas que determinam com maior exatidão o sentido de outras normas, definindo porventura um conceito utilizado na formulação de uma outra norma [...]”.

²⁷ “As normas não derivam de *textos legais* isoladamente tomadas, por isso que se projetam do *contexto jurídico*. A norma é a *resultante* de uma combinação de leis ou de artigos de leis (existentes no sistema jurídico)”. (COELHO, 2003, p. 209).

²⁸ CARVALHO (2007, p. 238-239) entende que a facultatividade não é uma característica da competência tributária, pois não estaria presente para todos os tributos. Assim, é lícito “[...] entrever a facultatividade do exercício de competência como algo que não está presente em todos os casos, não podendo, portanto, consubstanciar o caráter necessário que acompanha a identificação dos atributos”. Por sua vez, CARRAZZA (2002, p. 586), a partir da exceção, reforça ser a facultatividade uma característica da competência tributária: “[...] as pessoas políticas não estão obrigadas a exercer suas competências tributárias. Pensamos que a única exceção a esta facultatividade [...] é a que toca ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços (ICMS) [...]”.

²⁹ “*Formalmente*, o orçamento não difere das demais leis. Apresenta a redação comum às leis, recebe o número de ordem na coleção destas, resulta de projeto iniciado na Câmara dos Deputados, é objeto de sanção e poderá ser vetado, como já aconteceu no Brasil”. (BALEIRO, 2012, p. 555).

assunto. Em razão disso, a princípio, a competência legislativa é concebida como uma faculdade, uma permissão, que pode ou não ser exercida pelo poder Legislativo.

E se assim é para o legislar de forma geral, igualmente o seria para se legislar em matéria tributária, especialmente quanto à instituição de tributo. Afora o complicado caso do ICMS³⁰, que seria uma exceção à regra, a doutrina não tem dificuldades em sustentar que a facultatividade é uma das características da competência tributária para os demais tributos. E tudo com fulcro no direito positivo, pois, nos termos do art. 145 da Constituição, os entes federativos “poderão”, e não “deverão”, instituir os tributos de sua competência³¹. Ou seja, que o Legislativo tem a seu favor a opção de criar ou não criar os tributos que lhes são distribuídos, a depender da congruência das forças políticas, sendo, com isso, o legítimo órgão para ponderar entre a necessidade de caixa para fazer frente às várias atividades do Estado, derivando-se os recursos da população, ou pela manutenção da riqueza gerada diretamente com os cidadãos.

5 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: DISPOSITIVOS

Com o advento da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, passou-se a falar que há no Brasil um “princípio da responsabilidade na gestão fiscal”³². Mas seria possível retomar-se a ideia à própria Constituição, com o princípio do planejamento³³, decorrendo dele a vedação à presença sistemática de *deficit*³⁴ orçamentário, uma vez que seria difícil imaginar um planejamento responsável para a coisa pública com orçamentos deficitários ano seguido de ano³⁵.

³⁰ “Trata-se de uma outorga de competência complexa [o ICMS], onde a faculdade para permitir ou não a instituição da norma tributária é dada ao CONFAZ e não aos Estados. Para esses, a competência é condicional, pois, na ausência de autorização do órgão competente, positivada num Convênio, só lhe resta instituir o tributo obrigatoriamente”. (GAMA, 2009, p. 280).

³¹ Nesse sentido, GRUPENMACHER (2001, p. 14): “[...] não há, na Constituição Federal, qualquer dispositivo que estabeleça que União, Estados, Municípios e Distrito Federal estão constitucionalmente obrigados a legislar instituindo concretamente tributos. Ao revés, a Carta de 1988 estabelece explicitamente, em seu art. 145 que as pessoas políticas de Direito Público “poderão” instituir os tributos nele enumerados, quais sejam, impostos, taxas e contribuição de melhoria”.

³² “Esse princípio, expresso no art. 11 da LRF, exige a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos que a Constituição Federal outorgou aos entes políticos”. (HARADA, 2012, p. 79).

³³ “O princípio do planejamento está presente, entre outros dispositivos constitucionais esparsos, notadamente no art. 165, especialmente no caput, e ainda nos seus §§ 4º, 5º e 7º; no art. 166, § 4º; no art. 167, VI, VII, IX, §§ 1º e 2º; e no art. 169, I e 11”. (MOREIRA NETO, 2000, p. 87).

³⁴ Optamos pela forma “*deficit*”, sem acento e em itálico, mas também é possível “*défice*”. (HOUAISS; VILLAR, 2001, p. 926).

³⁵ Frisa-se que o problema apontado não é o *deficit* fiscal *per se*, mas a sua sistematicidade. Afinal, “[...] a preocupação não deve residir em equilibrar o orçamento como se este fosse um fim em si mesmo e não simples meio ao serviço da prosperidade nacional. Não se trata de equilibrar o orçamento, mas fazer com que este equilibre a economia nacional”. (BALEEIRO, 2012, p. 542).

De todo modo, a Lei de Responsabilidade Fiscal veio para disciplinar a questão, com fulcro no art. 163, I, da Constituição, estabelecendo “[...] normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal [...]” (art. 1º). E, dentre essas normas, prescreveu que “[c]onstituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação” (art. 11). A princípio, poder-se-ia apontar que o art. 11 da LRF não estaria tratando, na verdade, de finanças públicas, mas sim de tributos (obrigação e crédito), o que deslocaria o fundamento de validade do dispositivo em foco para o art. 146, III, *b*, da Constituição, trazendo ao cenário o controverso tema das normas gerais tributárias³⁶. Todavia, não pretendemos seguir por tal seara, restringindo-nos a investigar se o exercício da competência tributária, a partir da LRF, deixou de ser facultativo e passou a ser obrigatório.

Feita essa primeira demarcação, passemos a outra, pois o art. 11 da LRF é por demais abrangente, prescrevendo, lado a lado, a “instituição”, a “previsão” e a “efetiva arrecadação” de todos os tributos. Quanto à efetiva arrecadação, o dispositivo apenas se sobrepõe ao art. 3º do CTN, que, em sua parte final, já determina que o tributo será cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, o que implica responsabilidade funcional para quem, tendo a obrigação de lançar, assim não o fizer³⁷. Logo, se o tributo foi instituído, então deve ser arrecadado, e quanto a isso não há maiores dificuldades. Por sua vez, a previsão também se liga aos tributos instituídos, pois, em razão do princípio da legalidade, não é possível à administração prever, valendo o mesmo para o legislativo na confecção do orçamento, a arrecadação de algo que ainda não se encontra, *ipsis juris*, no ordenamento jurídico. Todavia, uma vez instituídos os tributos, então devem ser previstos no orçamento, em nome do planejamento. Dito isso, resta analisar a obrigatoriedade para os entes legislativos instituírem todos os tributos que são de sua competência.

6 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: RAZÕES

³⁶ “[...] o fato de as normas gerais de direito tributário serem, apenas, regras definidoras de gêneros que serão desdobrados por normas específicas editadas pelas respectivas entidades competentes para instituir tributo, é um dos empecilhos criados em nível constitucional para que se possa aceitar a invasão da Lei de Responsabilidade Fiscal no campo tributário [...]”. (BRITO, 2001, p. 114).

³⁷ “A atividade do lançamento é obrigatória para a autoridade fiscal e deve se vincular aos pressupostos legais que cercam a descrição do fato gerador da obrigação que lhe dá origem, sob pena de responsabilidade funcional [...]”. (FANUCCHI, 1986, p. 274-275).

Não é o caso aqui de enveredarmos pelo tormentoso tema das razões detrás das normas jurídicas, investigando seu alcance ou mesmo a possibilidade de as encontrar³⁸. O que pretendemos, então, fica mais próximo de uma exposição sobre a conveniência de uma lei de responsabilidade fiscal, com os dados históricos de sua implementação. De toda sorte, a explanação abaixo pode ser útil para traçar uma interpretação que harmonize a obrigatoriedade, expressamente estabelecida em lei, de se assentar norma de tributação com a facultatividade presente na Constituição, a qual, sobre esse tópico, prescreve aos entes políticos uma permissão, a depender de acordo político que resulte em lei, para instituir os tributos de sua competência.

Como primeiro ponto, há de se destacar a inspiração da Lei de Responsabilidade Fiscal, uma vez que “[o]s princípios de responsabilidade fiscal sugeridos seguem, em grande parte, aqueles adotados pela Nova Zelândia, cujo preceito básico é a redução e a manutenção da dívida e do patrimônio a um nível prudencial, através da geração de superávits e do equilíbrio fiscal a médio prazo” (TAVARES; MANOEL; AFONSO, 1999, p. 209). Não cabe aqui, todavia, perquirir se um instrumento pensado para um sistema jurídico totalmente diferente do nosso, mesmo que com todos os ajustes, ainda assim seria compatível com a nossa Constituição³⁹. No mais, a questão da constitucionalidade da LRF, de forma geral, espraia-se em saber se o copo estaria meio cheio ou meio vazio, sem ser o caso de radicalismos, afirmando-se que seria ela *in totum* inconstitucional⁴⁰.

Com isso em conta, podemos, então, analisar o art. 11 da LEF, *caput*, o qual estabelece a instituição dos tributos como uma obrigação. Mas, nessa literalidade, sem dúvidas, seria ele inconstitucional, pois contrariaria abertamente o art. 145 da Constituição, o qual prescreve, por sua vez, que os tributos “poderão” ser instituídos⁴¹. Contudo, atento às razões que o

³⁸ “[...] princípios morais e de política públicas que justificam a criação de uma norma, com determinado conteúdo, em dada interpretação, são condições de inteligibilidade, não propriamente do conteúdo, mas da norma como conteúdo de um ato racional e, portanto, do que se quis dizer com norma (naquela interpretação). Por força dessa relação de implicação abdutiva com a norma, herdamos sua força como razões, na medida em que explicam aquele conteúdo. Se essa interpretação tem como fonte normas do ordenamento jurídico cuja autoridade é reconhecida, essas razões serão razões jurídicas”. (MARANHÃO, 2012, p. 141).

³⁹ “O Projeto de Lei de Responsabilidade Fiscal incorporou, sem dúvida, mecanismos de legislações estrangeiras, mas adaptou-os à realidade brasileira, unindo-os, de forma sistematizada, a normas constantes de nosso ordenamento jurídico (Constituição, resoluções do Senado Federal, dispositivos das leis de diretrizes orçamentárias, artigos da Lei nº 4.320, de 1964, decretos e outras leis), construindo uma legislação completamente diferente de qualquer uma estrangeira que lhe tenha servido de inspiração”. (OLIVEIRA, 2015, p. 47).

⁴⁰ MELLO (2004, p. 829) aponta “algumas inconstitucionalidades”: “Em matéria financeira é [...] importantíssima a Lei Complementar 101, de 4.5.2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, inobstante padeça de algumas inconstitucionalidades, fato corriqueiro, entretanto, entre nós, pela naturalidade como são recebidas e aceitas”. HOVARTH (2001, p. 162), por seu turno, nota que “em sua maior parte”, a lei é constitucional: “Fez [a LRF] quase uma *interpretação autêntica* do Texto Supremo e, a nosso ver, em sua maior parte com acerto”.

⁴¹ Nesse sentido, CARRAZZA (2002, p. 587-588): “[...] tempos por inconstitucional o art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101, de 4.5.2000, enquanto obriga à ‘instituição (...) de todos os tributos da competência constitucional do entre da Federação’”. Por sua vez, COSTA, R. (2009, p. 43-44) entende a facultatividade já se encontra limitada no próprio texto constitucional: “Os princípios constitucionais da

fundamentaram, bem como retirando sua força imperativa — o que nos causa um problema de teoria do direito, o qual, aqui, todavia, deixamos de apreciar, pois poderíamos ter, com essa posição, um “sino sem badalo”⁴², ou mesmo uma legislação simbólica⁴³ — é possível compreendê-lo como constitucional, uma vez que “[a] norma do *caput* do artigo [11] é de caráter pragmático” (OLIVEIRA, 2015, p. 47)⁴⁴. Ou seja, “[...] *em vez de regular, direta e imediatamente, determinados interesses, limitou-se a traçar os princípios para serem cumpridos [...]*” (SILVA, 2008, p. 138)⁴⁵. É caso, portanto, de interpretação conforme a Constituição⁴⁶.

O ponto fulcral, assim, é o equilíbrio das contas públicas, o que se alcança evitando-se resultados deficitários seguidos, promovendo, com isso, uma relação de confluência entre as demandas da sociedade e a existência de recursos necessários para atendê-las, vedando, portanto, políticas populistas, as quais podem desencadear no aumento do endividamento e, por fim, na própria interdição do serviço público por falta de recursos⁴⁷. Logo, o ajuste fiscal, com vistas ao equilíbrio das contas públicas, é condição para a manutenção e mesmo melhoria dos serviços públicos, uma vez que, ao evitar um endividamento desmedido do Estado, permite a continuidade normal das atividades estatais no tempo, dando um norte de longo prazo à sua atuação.

E para bem promover esse equilíbrio é que, programaticamente, estabelece a LRF a instituição de todos os tributos. Nesse ponto, a questão é endereçada ao legislador não como norma vinculante, pois, como dito, seria inconstitucional, mas como diretriz para que mantenha um orçamento equilibrado, ao menos a médio e longo prazo, quando aumentos das despesas venham acompanhados de aumentos das receitas, as quais podem ser obtidas, entre outras formas, mas não exclusivamente, com a instituição de todos os tributos. Todavia, ainda se deve

moralidade administrativa e da eficiência (art. 37, *caput*, CR) preconizam tal responsabilidade [...]. Portanto, a facultatividade da competência tributária já está restringida pela responsabilidade imposta ao administrador no próprio plano constitucional, sendo que o art. 11 veio apenas explicitá-lo [...].”

⁴² “Uma norma (seja ela de que classe for) sem sanção é como um sino sem badalo. Desprovida de eficácia, acaba por perder a própria validade e pois a existência”. (BORGES, 2007, p. 379).

⁴³ “Considerando-se que a atividade legiferante constitui um momento de confluência concentrada entre sistemas político e jurídico, pode-se definir a legislação simbólica como produção de textos cuja referência manifesta à realidade é normativo-jurídica, mas que serve, primária e hipertroficadamente, a finalidades políticas de caráter não especificamente normativo-jurídico”. (NEVES, 2013, p. 30).

⁴⁴ E prossegue: “Chama todos os entes da federação à responsabilidade de instituir e efetivamente arrecadas todos os tributos que a Constituição lhes autoriza a instituir”. (2015, p. 47).

⁴⁵ Fazemos aqui a ressalva que o ilustre constitucionalista tratou das normas programáticas constitucionais, mas não vemos um porquê não estender sua definição para todas as normas programáticas.

⁴⁶ “[...] uma disposição só é inconstitucional e, portanto, inválida, quando não pode ser interpretada ‘em conformidade com a Constituição’”. (LARENZ, 1997, p. 479).

⁴⁷ “O que se persegue é que a despesa não ultrapasse a capacidade de pagamento do Estado, sob pena do comprometimento da ação governamental, cuja meta deve ser voltada para o bem-estar da coletividade”. (NASCIMENTO, 2014, p. 55)

ter em conta que a gestão responsável não se faz apenas pelo lado das receitas, mas com o corte de outras despesas, para contrabalancear o aumento de alguma delas que se faça mais premente⁴⁸. Logo, tão importante para a gestão responsável quanto a instituição de tributo, pelo lado das receitas, é a questão das despesas, que devem estar sempre sobre supervisão, devendo, dentro do possível, haver uma correspondência entre receitas e despesas⁴⁹.

7 TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS

Adotamos, neste artigo, a tese da homogeneidade sintática, ou seja, que toda a norma possui a mesma estrutura, sendo, assim, uma hipótese imputada a uma consequência modalizada (como permitida, proibida ou obrigatória). Entretanto, tal apresentação ainda carece de complemento, pois, em sua forma completa, a norma jurídica é formada por norma primária e norma eventual⁵⁰, ligadas pelo conectivo lógico disjuntivo⁵¹. Com isso, ou é devida a conduta ou é devida a consequência pelo descumprimento de conduta. E, ademais, quando se está a tratar de norma de estrutura, daquela que regula a ação normativa, então a consequência para seu descumprimento é, geralmente, a invalidade da norma jurídica que com base nela foi posta. Tudo como medida de garantia da norma de escalação superior⁵².

Nosso caso, no entanto, é diferente. Aqui não se questiona o caso de ser uma norma posta em desconformidade com a LRF — o que implicaria, sem maiores dificuldades para isso concluir, a obrigação de invalidá-la —, mas a situação de uma norma jurídica não ter sido posta, ou seja, não terem sido, assim, instituídos todos os tributos, sem o atendimento literal de seu art. 11. Nesse caso, *quid iuris?* Em princípio, poderíamos cogitar desde uma punição pessoal

⁴⁸ “Não adianta somente aumentar a carga fiscal sem a conseqüente coerência estatal sobre quais direitos e em que extensão estão sendo financiados [...]”. (CALIENDO, 2008, p. 215).

⁴⁹ Nesse sentido, GRUPENMACHER (2011, p. 178): “[...] a competência tributária era, antes da edição da Lei Complementar 101/2000, e ainda é, facultativa [...], no entanto após a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, se deixarem de instituí-los ou arrecadá-los [os tributos] tal comportamento se compreende como renúncia de receita e [...] devem, em contrapartida, apresentar estimativa de impacto orçamentário financeiro da medida adotada, demonstrando de que forma se fará a compensação da perda de receita a fim de que não restem afetadas as metas de resultados fiscais previstos na respectiva lei orçamentária anula, a fim de que se opere o equilíbrio das finanças públicas”.

⁵⁰ “Uma norma jurídica prescreve a ‘S₁’ primeiramente uma conduta, de forma condicional. Por causa disso, vamos chamá-la de “norma primária”. Uma outra norma jurídica também prescreve conduta, só que agora, a ‘S₂’, mas só eventualmente, ou seja, somente se não se der a primeira conduta. Por isso, vamos chamá-la de “norma eventual”. (COSTA, V., 2019, p. 46).

⁵¹ “La norma completa resulta, por lo tanto, um juicio lógicamente disyuntivo”. (COSSIO, 2007, p. 122).

⁵² “Na sua essência, a garantia repousa (embora não se esgote) num juízo de conformidade ou desconformidade perante a norma garantida; procura-se saber se um acto ou uma norma de grau inferior são conformes ou desconformes com uma norma de grau superior e, no caso de desconformes, procura-se inutilizá-las”. (MIRANDA, 1996, p. 212).

ao chefe do legislativo e/ou até a transferência da competência tributário a outrem, para que, então, assentasse a norma de tributação. Entretanto, mesmo que sob o risco de deficiência teórica, mas com fins de resguardar a sua constitucionalidade, adotamos, no presente artigo, que o dispositivo em questão é de ordem programática, o que significa que não pode ser ligada a não instituição de todos os tributos nenhuma consequência imediata. Surge, então, uma nova pergunta: mas, então, como deve ser interpretado o parágrafo único do art. 11 da LRF⁵³, se não como norma eventual?

Não há dúvidas de que seria uma apreciação do caso muito mais simples apontar que, por um lado, deve ser a obrigação de instituir todos impostos⁵⁴ (norma primária), sob pena de, por outro, não se receber quaisquer transferências voluntárias (norma eventual); entretanto, estaríamos, com isso, diante de uma inconstitucionalidade⁵⁵. Assim, visando a uma interpretação conforme a Constituição, fazemos uma outra proposta.

Primeiramente, não é o caso de discutirmos aqui os méritos das transferências voluntárias⁵⁶, muito menos de buscar mecanismos para que impedir que elas sejam realizadas de modo arbitrário⁵⁷. Esses não são os escopos deste artigo. No mais, vamos tomá-las com uma definição negativa, de que transferências voluntárias são as que se fazem não por imperiosidade de lei, ou, principalmente, da Constituição; e que, ademais, instrumentalizam-se meio de convênios, contratos de repasse e termos de execução descentralizada (art. 1º do Decreto nº 6.170, de 25.07.2007, com a redação dada pelo Decreto nº 8.180, de 30.12.2013).

Com isso em conta, podemos ter que as transferências voluntárias se fazem por questão de conveniência e oportunidade, cabendo àquele que vai repassar os recursos tomar a devida decisão. Contudo, se não há um critério específico para quando se deve dar essas transferências,

⁵³ “Art. 11. Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no *caput*, no que se refere aos impostos”.

⁵⁴ O *caput* do art. 11 da LRF fala na obrigação de instituição de todos os *tributos*, mas, por sua vez, seu parágrafo único faz referência apenas à vedação de transferências voluntárias em caso de não criação de todos os *impostos*.

⁵⁵ A apontada inconstitucionalidade é apenas para o caso de punição pela não instituição de todos os tributos, não para as demais situações. Por essa linha, entendemos válido que “[a] Lei de Responsabilidade Fiscal cominou sanção de nulidade para atos que provoquem elevação de despesa e infrinjam as regras por ela estabelecidas (art. 21). Uma hipótese de nulidade reside na ausência de compatibilidade da despesa com a efetiva evolução das arrecadações previstas na lei orçamentária”. (JUSTEN FILHO, 2014, p. 1044). Ademais, também entendemos que deve ser avaliado por um ângulo brando se os preceitos estão sendo cumpridos pelo administrador, uma vez que as condições materiais não podem, sem dúvidas, ser olvidadas. Com isso, “[...] a exigência de contextualização produz uma espécie de ‘pedido de empatia’ com o gestor público e com suas dificuldades. [...] se o controlador quer se colocar na posição de tomar ou substituir decisões administrativas, é preciso que enfrente também o ônus que o administrador enfrenta”. (JORDÃO, 2018, p. 70).

⁵⁶ “As transferências voluntárias mal realizadas, fiscalizadas e geridas representam um dos maiores cânceres da administração pública brasileira”. (OLIVEIRA, 2015, p. 527).

⁵⁷ “Não se confundem discricionariedade e arbitrariedade. Ao agir arbitrariamente ao agente estará agredindo a ordem jurídica, pois terá se comportado fora do que lhe permite a lei. Seu ato, em consequência, é ilícito e por isso mesmo corrigível judicialmente”. (MELLO, 2004, p. 396).

o que, no mais, alteraria sua natureza para de caráter obrigatório, pode haver disposições negativas para quando elas não podem ocorrer. E assim é nos casos em que se vedam as transferências voluntárias para o pagamento de despesas com pessoal ou quando haja o descumprimento das regras de previdência [respectivamente, art. 167, X (EC nº 19/98) e XIII (EC nº 103/19), da CF/88], ou, ainda, na ausência regular do pagamento de precatórios [art. 97, X, IV, *b* (EC nº 62/09), e art. 104, parágrafo único (EC nº 94/16), do ADCT da CF/88]. Portanto, são várias as situações em que as transferências voluntárias não podem ocorrer e o que listamos acima tem caráter meramente ilustrativo.

Logo, podemos concluir que o parágrafo único do art. 11 da LRF é uma norma primária, a qual dispõe que, na hipótese de não instituição de todos os impostos, então deve ser a proibição de transferências voluntárias, sob pena de — agora norma eventual — punição daquele que firmou o convênio, o contrato ou o termo. No mais, a medida é razoável⁵⁸, pois se um ente da federação entende por adequado não assentar todos os impostos que a discriminação de rendas constitucional lhe permite, não tem razão de ser que receba de outro ente recursos que não os de natureza obrigatória.

E, para finalizar, mesmo que meramente no campo teórico, deixamos registrados que, em virtude da isonomia das pessoas políticas, dada pela forma federativa⁵⁹, é o caso de se por ser obrigatória a instituição de todos os tributos, significa que não podem ser atreladas consequências a esse não agir, o que faz com que seja necessário uma leitura adequada do parágrafo único do artigo 11 da LRF, o qual veda a ocorrência de transferências voluntárias nessas situações, para que não se o tenha também como inconstitucional. Assim, propomos compreendê-lo como norma primária, a qual regula as transferências voluntárias, quando podemos aceitá-lo como razoável, já que se um ente federativo entende adequado não instituir todos os impostos de sua alçada, então, com isso, abdica de receber, também, recursos que não os de caráter obrigatório.

9 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15.ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

⁵⁸ “[...] a razoabilidade exige uma relação congruente entre o critério de diferenciação escolhido e a medida adotada”. (ÁVILA, 2009, p. 157).

⁵⁹ “Laboram em erro os que vêem uma relação hierárquica entre o governo central e os governos locais. O que há, na verdade, são, para cada uma destas entidades políticas., campos de ação autônomas e exclusivos, estritamente traçados na Carta Suprema, que lei alguma pode alterar”. (CARRAZZA, 2002, p. 123).

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6.ed. 5.tir. São Paulo: Malheiros, 2004.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 9.ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. **Uma introdução à ciência das finanças**. Atualização de: Hugo de Brito Machado Segundo. 18.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2001.

BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário: teoria geral constitucional**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução de: Maria Celeste C. J. Santos. 10.ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BRITO, Edvaldo. Lei de Responsabilidade Fiscal: competência tributária, arrecadação de tributos e renúncia de receitas. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Aspectos relevantes da lei de responsabilidade fiscal**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 107-126.

CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 18.ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. A regra-matriz de incidência do imposto sobre importação de produtos estrangeiros. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.), **Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 523-539.

_____. **Curso de direito tributário**. 18.ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CHIESA, Clélio. **A competência tributária do estado brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas**. São Paulo: Max Limonad, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária** (o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN). 3.ed. São Paulo: Dialética, 2003.

COSSIO, Carlos. **Teoría de la verdad jurídica**. Buenos Aires: El foro, 2007.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Imunidades tributárias: teoria e análise de jurisprudência do STF**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

COSTA, Valterlei A. da. A norma tributária *stricto sensu*: estudo sintático-semântico. **Revista de direito público da procuradoria-geral do município de Londrina / Associação dos procuradores do município de Londrina – APROLON / Procuradoria –geral do município de Londrina**, Londrina, v. 7, n. 1, p. 87-105, dez. 2018.

_____. **Ensaio para uma teoria trilogica do tributo: um estudo normativo sobre tributação, competência e lançamento**. 2019. 248f. Dissertação (Mestrado em Direito) — UFPR, Curitiba.

COSTA, Valterlei A. da; ZICCARELLI, Matheus. A regra-matriz: uma formulação da teoria do direito. **Revista tributária e de finanças públicas**, São Paulo, ano 27, v. 141, p. 249-263, II trim. 2019.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de rendas tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, Editor, 1972.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Sistema tributário brasileiro: discriminação de rendas**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1965.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. 4.ed. São Paulo: RT, 1986, 2v.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: (uma figura “sui generis”)**. São Paulo: Dialética, 2000.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Lei de responsabilidade fiscal, competência tributária, arrecadação e renúncia. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Aspectos relevantes da lei de responsabilidade fiscal**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 9-24.

_____. Responsabilidade fiscal, renúncia de receitas e guerra fiscal. **Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal**, [s.l], ano 4, n. 2, p. 169-187, 2011.

_____. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999.

GUASTINI, Riccardo. **Interpretar y argumentar**. Traducción de: Silvina Álvares Medina. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 21.ed. São Paulo: Atlas, 2012.

HORVATH, Estevão. A Constituição e a lei complementar nº 101/2000 (“Lei de Responsabilidade Fiscal”). Algumas questões. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Aspectos relevantes da lei de responsabilidade fiscal**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 149-162.

HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

JORDÃO, Eduardo. Art. 22 das LINDB. Acabou o romance: reforço do pragmatismo no direito público brasileiro. **Revista de direito administrativo**, edição especial: direito público na lei de introdução às normas de direito brasileiro – LINDB (lei nº 13.655/2018), Rio de Janeiro: FGV, p. 63-92, nov.2018.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. 10.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

KELSEN, Hans. **Reine rechtslehre**. 2. vollst. Wien: Verl. Österreich, 2000.

_____. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 6.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998 (2.ed., 1960).

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Tradução de: José Lamego. 3.ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997.

LOPES, Mauro Luís Rocha. **Direito tributário brasileiro**. Niterói, RJ: Impetus, 2009.

MARANHÃO, Juliano Souza de Albuquerque. **Positivismo jurídico lógico-inclusivo**. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 17.ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 4.ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MIRANDA, Jorge. **Contributo para uma teoria da inconstitucionalidade**. [S.l.]: Coimbra Editora, 1996.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. A lei de responsabilidade fiscal e seus princípios jurídicos. **Revista de direito administrativo**, Rio de Janeiro: FGV, v. 221, p. 71-93, jul./set. 2000.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. Arts. 1º ao 17. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; _____ (coord.). **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

NEVES, Marcelo. **A constitucionalização simbólica**. São Paulo: WMF Martins Fontes: São Paulo, 2013.

OLIVEIRA, Weder de. **Curso de responsabilidade fiscal: direito, orçamento e finanças públicas**. 2.ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

ROSS, Alf. **Direito e justiça**. Tradução de: Edson Bini. Bauru, SP: Edipro, 2003.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal. Direito tributário e direito financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de direito tributário e finanças públicas**: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 608-625.

SILVA, José Afonso. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 7.ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

TAVARES, Martus Antônio Rodrigues; MANOEL, Álvaro; AFONSO, José Roberto Rodrigues. Uma proposta para um novo regime fiscal no Brasil: o da responsabilidade fiscal. **Compêndio de documentos**, XI Seminário Regional de Política Fiscal, CEPAL: Brasília, 1999.

VIEIRA, José Roberto. Competências tributárias no Brasil: mitos e mentiras. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). SOUZA, Priscila de (org.). **30 anos da Constituição Federal e o sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Noeses, 2018, p. 601-648 (XV Congresso Nacional de Estudos Tributários).

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 3.ed. São Paulo: Noeses, 2005.

WRIGHT, Georg Henrik von. Deontic logic. **Mind**. Oxford University Press. Vol.60, n. 237. p.1-15. jan.1951.

_____. **Norma y acción**: una investigación lógica. Traducción por: Pedro Garcia Ferrero. Madrid: Editorial Tecnos, 1970.