

**XXV ENCONTRO NACIONAL DO
CONPEDI - BRASÍLIA/DF**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO

MARIA LÍRIDA CALOU DE ARAÚJO E MENDONÇA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

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. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UnB/UCB/IDP/ UDF;

Coordenadores: Marcos Aurélio Pereira Valadão, Maria Lírida Calou De Araújo e Mendonça, Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-169-2

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

Tema: DIREITO E DESIGUALDADES: Diagnósticos e Perspectivas para um Brasil Justo.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Brasília, DF).

CDU: 34



CONPEDI

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito

XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Foi uma excelente e gratificante experiência acadêmica presenciarmos, enquanto coordenadores do GT, a apresentação dos trabalhos que compõe o presente volume, no Grupo I de Direito Tributário e Financeiro, no âmbito do XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF, sob o tema: DIREITO E DESIGUALDADES: Diagnósticos e perspectivas para um Brasil justo.

Foram apresentados 24 artigos científicos, que podemos agrupar em duas áreas mais distintas (embora possa haver alguma sobreposição temática) relativamente ao Direito Financeiro e ao Direito Tributário, e mais especificamente em relação ao Direito Tributário, podemos distinguir três subáreas (também com alguma sobreposição): Normas Gerais, Normas Tributárias Específicas (relacionadas a tributos considerados individualmente) e Princípios Tributários, como segue:

Direito Tributário

Normas Gerais

(Im)Possibilidade do Protesto da Certidão de Dívida Ativa

A Legitimidade Política da Execução Fiscal na Justiça Federal

A Responsabilidade Tributária dos Sócios em Virtude da Dissolução Irregular da Pessoa Jurídica de Direito Privado: Uma Análise Crítica da Divergência Jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça

Desafios Contemporâneos para a Prática da Transação Tributária: Da Discricionariedade Compartilhada e da Cooperação do Contribuinte. Caminho para a Eficiência da Atividade Tributária

Normas Tributárias Específicas

Ainda a Definição do Local de Ocorrência do Fato Gerador do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

Do Conceito de Insumos para Fins de Não-Cumulatividade da Contribuição ao PIS/COFINS:
Uma Abordagem Teórica e Jurisprudencial

Dupla Tributação Internacional na incidência do Imposto sobre a Renda nos Países-Membro
do Mercosul.

IPI Ecológico: Um Instrumento Tributário Eficaz em busca da Sustentabilidade

Isenção Do Imposto de Renda Sobre Lucros e Dividendos: Críticas ao Sistema Tributário
Constitucional e à Tributação sobre a Renda No Brasil.

O Critério Temporal de Incidência Tributária do Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e
Doação – ITCMD

Princípios Tributários

Aspectos Gerais de Justiça Tributária: Liberdade, Liberalismo e Positivismo

Desigualdade Tributária no Brasil: a Imperfeita Aplicação do Princípio Constitucional da
Capacidade Contributiva

Extrafiscalidade e Proteção Ambiental no Novo Código Florestal

Extrafiscalidade Tributária: A Lei de Informática Como Instrumento do Desenvolvimento
Nacional.

Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar: Uma Análise à Luz do Princípio da
Proporcionalidade

Os Direitos Fundamentais do Contribuinte como Limites à Aplicação das Sanções Tributárias

Direito Financeiro

A proibição de gasto público regressivo e os Direitos Fundamentais

A utilização do ICMS- Verde ou Ecológico como eixo fundamental da política ambiental do
Município de Nova Iguaçu/RJ

A Vinculação dos Recursos Transferidos por Força De Decisão Judicial a Fundos Especiais Extintos: O Caso dos Precatórios do Fundef

Concessão de Incentivos Fiscais pela União e os reflexos nos valores repassados ao Fundo de Participação dos Municípios

Considerações Sobre a Repartição da CFEM sob a Ótica dos Direitos Fundamentais Socioeconômicos no Estado do Pará e Notas sobre Projeto do Novo Código da Mineração

Dívida Pública: O Fenômeno que atrasa o Brasil

Eficiência, Igualdade E Solidariedade no Federalismo Fiscal Brasileiro.

Nova Matriz Macroeconômica como terceiro ciclo do Nacional-estatismo: concepção, condução e consequências do eclipse político-administrativo brasileiro.

Observe-se que há trabalhos que tratam de temas locais, mas cujas conclusões podem ser extrapoladas, indutivamente, a outras localidades e a outros estados, como é o caso das pesquisas levadas a efeito nos trabalhos “A utilização do ICMS - Verde ou Ecológico como eixo fundamental da política ambiental do Município de Nova Iguaçu/RJ” e “Considerações Sobre a Repartição da CFEM sob a Ótica dos Direitos Fundamentais Socioeconômicos no Estado do Pará e Notas sobre Projeto do Novo Código da Mineração”. Por outro lado há aqueles que tiveram por objeto de pesquisa aspectos principiológicos de caráter naturalmente abrangente, como o caso, por exemplo, dos artigos: “Aspectos Gerais de Justiça Tributária: Liberdade, Liberalismo e Positivismo” e “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar: Uma Análise à Luz do Princípio da Proporcionalidade.”

Relevante notar a pluralidade nas matérias tratadas nos trabalhos e que ,embora todas sejam ligadas a temas atuais demandando soluções. Há preocupações de cunho principiológico /teórico, bem assim de cunho prático, ligadas à eficiência da arrecadação tributária, de forma que possa fazer face às necessidades financeiras do estado, sejam aquelas relacionadas ao cumprimento do papel estatal no que diz respeito aos direitos fundamentais dos cidadãos, sejam aquelas vinculadas à necessidade da manutenção do equilíbrio orçamentário.

Por fim, destaque-se que todos os trabalhos que compõe o presente volume merecem ser lidos, considerando a excelência e a atualidade dos temas verificados, pelo que desejamos uma boa leitura a todos.

Marcos Aurélio Pereira Valadão

Raymundo Juliano Feitosa

Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça

**A PROIBIÇÃO DE GASTO PÚBLICO REGRESSIVO E OS DIREITOS
FUNDAMENTAIS**

**THE PROHIBITION OF REGRESSIVE GOVERNMENT SPENDING AND
FUNDAMENTAL RIGHTS**

Thiago Costa Monteiro Caldeira ¹
Jamir Calili Ribeiro ²

Resumo

O artigo apresenta a discussão a respeito da discricionariedade do orçamento público e sua limitação dentro de um sistema deontológico orientado pela Constituição Federal e direcionado à justiça social. Os gastos públicos não só podem, mas devem ser utilizados como meio para compensar o caráter regressivo dos tributos, principalmente em razão da realidade brasileira de distribuição da carga tributária. Gastos públicos regressivos, seja por meio da concessão de benefícios fiscais ou da distribuição de recursos públicos, atuam contra o objetivo constitucional de construção de uma sociedade justa, devendo, portanto, serem considerados inconstitucionais.

Palavras-chave: Direitos fundamentais, Orçamento público, Gasto público regressivo

Abstract/Resumen/Résumé

This paper presents the discussion of the discretion of the public budget and its limitation in an ethical system guided by the Brazilian 1988 Constitution and aimed to social justice. Government spending should be used as a medium to offset the regressive nature of the tax system, mainly due to the Brazilian distribution of the tax burden. Regressive government spending, either through granting tax benefits or the distribution of public resources, act against the objective of constitutional order to building a just society. Therefore, these expenses must be considered unconstitutional.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Government budget, Fundamental rights, Regressive government spending

¹ Bacharel em Direito e Economia. Mestre em Regulação e Gestão de Negócios pela UnB. Professor de Direito Administrativo no Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP.

² Doutor em Direito pela PUC/Minas. Mestre em Administração Pública pela FJP. Bacharel em Direito e em Ciências Sociais. Professor da Universidade Federal de Juiz de Fora, Campus de Governador Valadares.

INTRODUÇÃO

A destinação dada pelos governos aos seus recursos é tema central de qualquer teoria que almeje verificar o alcance da justiça fiscal e tributária ou, de forma ampla, da justiça social. Se de um lado os recursos fiscais são indispensáveis à execução das funções estatais, devendo, sob a égide do Estado Democrático de Direito, serem cobrados de maneira progressiva e em relação à capacidade contributiva de cada um, por outro a “justiça tributária não pode ser determinada sem que se examine o destino que o governo dá a seus recursos”, pois a justiça “está essencialmente ligada aos resultados” (NAGEL e MURPHY, 2005, p.20).

Além da forma imprópria para arrecadação dos recursos, a regressividade do sistema pode ser agravada com o retorno social inadequado do uso dos recursos públicos, quando a apropriação dos recursos arrecadados é feita por grupo social diferente daqueles grupos que menos possuem capacidade contributiva. Tal gasto público é caracterizado como um *gasto regressivo*, na medida em que reforça o caráter regressivo do sistema tributário e não se coaduna com os objetivos expressos no artigo 3º do texto constitucional de construção de uma sociedade justa, extinção da pobreza, promoção do desenvolvimento nacional e redução das desigualdades.

O debate público a respeito dos limites e necessidade de atuação do Estado impõe que se investigue a origem e destinos dos recursos de forma sistemática, tendo em mente que o gasto público justifica o tributo e vice versa. A fim de compreender os mecanismos estatais para garantia de justiça social, é necessário que “o perfil dos gastos públicos, e não apenas da arrecadação, seja objeto de discussão com a sociedade, dado que a questão tributária é parte de uma gestão fiscal mais ampla” (BRASIL, 2011).

A importância do estudo sistêmico das finanças públicas também se justifica em razão de, nas palavras de Ricardo Lobo Torres (2009, p.4), “boa parte dos problemas das finanças atuais, no Brasil e no estrangeiro, veio do corte observado entre Direito Tributário e Direito Financeiro, que conduziu à irresponsabilidade fiscal e à própria crise fiscal que desestruturou o Estado de bem-estar social”. Como se observa da realidade, principalmente nos tempos atuais de restrições fiscais, crise econômica e queda de arrecadação, as demandas sociais para prestação de bens e serviços pelo Estado por vezes extrapolam os limites dos recursos estatais, e o orçamento é a peça em que os conflitos distributivos afloram.

Assim, o que se pretende neste artigo é discutir o caráter discricionário do orçamento público, refletindo sobre o caráter deontológico dos objetivos constitucionais que impõe a

progressividade não só como mandamento de arquitetura do sistema de arrecadação tributária mas também do sistema de gastos públicos.

Para isso inicia-se com uma discussão sobre a regressividade do sistema fiscal brasileiro, apontando a necessidade de análise sistemática do sistema de arrecadação e gasto público, a regressividade do sistema tributário e os dados nefastos da distribuição de renda no Brasil. Para dar mais concretude ao debate, aponta-se os benefícios fiscais e os gastos compensatórios, p. ex. o bolsa família, como práticas orçamentárias sujeitas ao controle administrativo e judiciário de sua progressividade ou regressividade. Se tais concessões orçamentárias não são compreendidas de maneira sistêmica, os efeitos do ponto de vista de justiça social podem ser anulados.

Na segunda seção, discute-se a natureza e a discricionariedade do gasto público, especialmente o processo de definição do orçamento público, em que se demonstra a necessidade de sujeição mais efetiva do gestor público aos mandamentos constitucionais. Afirma-se que as escolhas de gastos públicos podem ser objeto de controle judicial, ainda que mantenham o caráter político e relativamente discricionário.

Em seguida, são descritas as teorias econômicas e sociológicas que evidenciam as consequências prejudiciais do gasto regressivo à consecução dos direitos fundamentais. Ademais, demonstra-se que, além de normas constitucionais, o legislador pátrio vem realizando esforço no sentido de positivar regras que direcionam para o afastamento de tais gastos.

Por fim, o artigo conclui que a justiça na arrecadação e gasto público aflora quando pautada pelo alcance e realização de direitos fundamentais. Tendo em vista a escassez de recursos disponíveis ao Estado, os gastos regressivos impossibilitam o alcance desses direitos e afrontam os valores democráticos, não encontrando legitimidade no Estado Democrático de Direito.

1. REGRESSIVIDADE DO SISTEMA FISCAL BRASILEIRO

O conceito de regressividade no gasto público e suas aplicações devem ser investigados a partir da doutrina jurídica e das teorias sociológica e econômica, ciências estas que convergem para um entendimento comum a respeito do gasto público mal aplicado – aquele não direcionado às pessoas que de fato precisam – e suas consequências prejudiciais ao desenvolvimento social.

Parte-se de uma análise da arrecadação e gasto público de forma sistemática e sob a ótica dos limites para realização de direitos fundamentais. O texto está pautado nos objetivos estabelecidos no art. 3º do texto constitucional, no mandamento constitucional da justa distribuição do ônus (princípio da capacidade contributiva, art. 145, §1º da Constituição Federal) e benefícios da atuação do poder público, e no fato de que a desigualdade de renda verificada no país se deve, em grande medida, à falta de progressividade tanto do sistema tributário como do gasto público.

As investigações no direito financeiro devem ir além do formalismo e hermetismo comum na ciência jurídica das finanças, e realizar uma leitura embebida dos princípios constitucionais e democráticos, fazendo uso de uma análise jurídica das políticas públicas, as quais se manifestam principalmente por meio das escolhas públicas evidenciadas nas peças orçamentárias.

1.1 Tributação e Gasto Público Regressivo

A classificação de um tributo como regressivo ocorre na medida em que “cresce a onerosidade relativa em razão inversa da capacidade contributiva do contribuinte” (GASSEN, 2009). O sistema tributário brasileiro tem como característica fática e jurídica a regressividade (FERRAZ; GODOI. SPAGNOL, 2014), principalmente em razão da base de tributação se concentrar sobre a produção e o consumo (tributos indiretos), pois a incidência de tais tributos se realiza sobre fatos que pouco dizem sobre a capacidade de pagamento dos indivíduos. Em razão disso, inviabilizam-se mecanismos de diferenciação de cargas tributárias em compasso com a capacidade de pagamento, exceto no caso das alíquotas seletivas (função da essencialidade do produto).

Conforme Observatório da Equidade do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social (BRASIL, 2011), as pessoas que ganhavam “até dois salários mínimos em 2004 gastaram 48,8% de sua renda no pagamento de tributos, já o peso da carga tributária para as famílias com renda superior a 30 salários mínimos correspondia a 26,3%”. Ademais, a participação dos tributos indiretos corresponde a 47% da carga tributária total – nos países desenvolvidos aproximadamente 30% – enquanto os tributos sobre a renda e propriedade somam 25% do total (GIAMBIAGI e ALÉM, 2011, p. 254).

Não apenas devido à preponderância dos tributos indiretos, a má distribuição do encargo estatal também se deve a mecanismos inadequados em tributos diretos, notadamente

o Imposto sobre a Renda¹. Conforme descrito por Carlos Araújo Leonetti (2003, p. 185), há diversas regras atinentes ao Imposto sobre a Renda Pessoa Física que o limitam na sua eficácia como instrumento de justiça social, entre os quais o tratamento desigual a contribuintes em situação equivalente e a adoção de alíquotas pouco progressivas².

Ainda em relação ao Imposto sobre a Renda, ressalta-se que o Brasil é um dos únicos países em que a distribuição de dividendos ainda não é tributada³ (CASTRO, 2014, p. 52), o que, aliado ao fenômeno crescente da “pejotização⁴” de atividades profissionais, configura-se uma das regras para a não progressividade da tributação sobre a renda. Para Fábio Ávila Castro, o

Brasil isenta totalmente a distribuição de lucros e dividendos de forma a evitar a bitributação do lucro empresarial. O fato é que o resto do mundo continua a fazer essa dupla tributação sem nenhum problema [...] porque reconhecem que os verdadeiros beneficiários dos rendimentos distribuídos são seus proprietários e sócios que nada mais são do que pessoas físicas (CASTRO, 2014, p. 92).

Como consequência, mas não somente em razão dos fatos acima descritos, observa-se que a distribuição desigual dos rendimentos no Brasil, que se afigura historicamente como uma das piores entre todos os países, vem se mantendo estável, conforme verificado em Medeiros *et al* (2015) para o período de 2006 a 2012. Os autores analisaram dados tributários provenientes da Declaração Anual de Ajuste do Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF) e da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD) e encontraram evidências de que

¹ A doutrina jurídica entende que o Imposto sobre a Renda se trata de imposto de caráter fiscal, ou seja, destinado a arrecadar receitas financeiras para os cofres públicos, sem viés de extrafiscalidade (sem finalidade regulatória ou de realizar determinada política econômica e social). Há que ressaltar a fragilidade na divisão entre tributos fiscais e tributos extrafiscais, tendo em vista que todo tributo arrecada receitas para o Estado e, de certa forma, intervém na propriedade alheia. Para Gassen (2012), a perspectiva extrafiscal tem a finalidade “também de legitimação do poder político, de legitimação da institucionalização da figura do Estado de uma ou outra forma”. Ainda segundo o autor, “Nas escolhas acerca da matriz tributária sempre estará presente a dicotomia fiscal e extrafiscal como aqui abordada em um frágil e provisório equilíbrio.” Segundo Castro (2011), “o direito tributário deve, do ponto de vista didático, ser fundido com o direito financeiro e dar muito mais ênfase à chamada extrafiscalidade do que a antiga dogmática permite”.

² O livro de Carlos Araújo Leonetti foi publicado em 2003, quando havia apenas duas alíquotas para o Imposto sobre a Renda Pessoa Física. No entanto, ainda que tenham sido criadas mais duas alíquotas para o IRPF, é possível afirmar que a progressividade é inferior à maioria dos países em desenvolvimento e desenvolvidos, principalmente em razão da baixa alíquota máxima, conforme demonstrado na dissertação de Fábio Ávila de Castro (2014).

³ O governo federal tem apresentado propostas legislativas para se instituir a tributação de dividendos. Até o fechamento deste artigo, março de 2016, o governo Dilma não tinha obtido sucesso na instituição da obtenção de dividendos como fato gerador tributável.

⁴ *Pejotização* é a denominação do fenômeno jurídico, utilizada principalmente no âmbito das regras do direito do trabalho, em que o trabalhador constitui pessoa jurídica, substituindo um típico contrato de trabalho por uma suposta relação de contrato entre empresas.

a desigualdade de renda no Brasil é mais alta do que se imaginava. Conforme esses mesmos dados, essa desigualdade permaneceu estável entre 2006 e 2012.

Além da forma imprópria para arrecadação dos recursos, a regressividade do sistema pode ser agravada com o retorno social inadequado do uso dos recursos públicos, quando a apropriação dos recursos arrecadados é feita por grupo social diferente daqueles grupos que menos possuem capacidade contributiva. Consideramos neste artigo que tal gasto público deve ser considerado como um *gasto regressivo*, na medida em que reforça o caráter regressivo do sistema tributário e não se coaduna com os objetivos expressos no texto constitucional de construção de uma sociedade justa, extinção da pobreza, promoção do desenvolvimento nacional e redução das desigualdades.

Isso vale, por exemplo, para os casos de benefícios fiscais concedidos pelo governo federal a pessoas com grande capacidade contributiva. Por benefícios fiscais entende-se aqui as exonerações tributárias, que são as isenções, as reduções de tributo e a remissão (BREYNER, 2016, p. 158). Segundo Frederico Breyner:

Os benefícios fiscais podem ser introduzidos como forma de simplificar a tributação, ou torná-la instrumento de indução pelo estímulo a condutas que, ao ver do Estado, os agentes econômicos não realizariam na ausência da exoneração.

Verificamos, contudo, que nem sempre essas normas, apesar de aparentemente buscarem um fundamento de validade, cumprem com a determinação de obediência da capacidade econômica e de progressividade do sistema tributário. (BREYNER, 2016, p. 175).

Bem, nesse sentido, é possível que os órgãos de controle administrativos e judiciários façam uma análise constitucional de sua validade, o que demanda permanente verificação de sua compatibilidade com as normas ali insculpidas.

Por outro lado, uma outra política orçamentária que pode ser um contraponto com o sistema tributário regressivo são os gastos públicos compensatórios, que acabam por se configurar em uma devolução (*tax refund*) ao recolhimento feito indevidamente por quem não possui capacidade contributiva.

Essa aplicação atual da análise sistemática na ciência das finanças é demonstrada por Misabel de Abreu Machado Derzi (2014), ao afirmar que determinados gastos públicos adquirem legitimidade na medida em que atenuam o caráter regressivo do sistema tributário. A autora afirma que os gastos do programa Bolsa Família são insusceptíveis de restrição, pois têm o caráter de “devolução de impostos a todos aqueles desprovidos de capacidade

econômica que, no entanto, suportam-lhes o ônus que lhes são transferidos nos preços das mercadorias [...] que adquirem”. Para Derzi,

“se a Constituição determina que os tributos sejam graduados de acordo com a capacidade econômica de cada um, é direito daqueles que pagam os impostos, sem qualquer disponibilidade econômica para isso, obter a devolução do montante injustamente transferido aos cofres públicos” (DERZI, 2014, p.49).

Assim, Misabel Derzi entende que determinados gastos públicos são não somente legítimos em razão dos propósitos, mas também se justificam pelo caráter principiológico do sistema tributário em si, em que se deve buscar divisão equânime do ônus de atuação estatal, assim como respeito ao mínimo existencial⁵ e do princípio da vedação ao confisco. Tais gastos atuariam como restituição de tributos, muitos dos quais sobre o consumo, e isso se torna mais notório quando se percebe que aos de menor renda não estão disponíveis mecanismos de *tax refund*, como ocorre em vários países (DERZI, 2014, p. 50).

A jurista vai além e afirma que o uso de recursos públicos como no programa Bolsa Família deveria se fundamentar, oficial e formalmente, na devolução de tributos “injustamente arrecadados dos mais carentes”, pois, sendo de amplo conhecimento a regressividade do sistema, “(...) permanece o silêncio constrangedor em relação à questão tributária”. Assim, a “aferição da regressividade do sistema tributário deveria ser a meta mínima, numericamente definida, com que os benefícios e programas assistenciais deveriam ser mensurados” (DERZI, 2014, p. 55).

Nestes casos, também, é preciso permanente verificação, analisando-se a juridicidade do gasto público retornado a quem não deveria, sobretudo em razão de que diversos desses gastos podem acabar beneficiando classes mais abastadas, como é o caso de empréstimos de dinheiro público com juros baixos para determinados setores.

Para entendimento adequado acerca dos limites jurídicos para as escolhas de gastos públicos, discute-se na seção seguinte aspectos relativos à natureza e discricionariedade do gasto público.

2. Natureza e discricionariedade do gasto público

Segundo Aliomar Baleeiro,

⁵ O respeito ao mínimo existencial se apresenta como o direito “às condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de incidência fiscal e que ainda exige prestações estatais positivas” (TORRES, 2013, p. 69).

[...] em todos os tempos e lugares, a escolha do objetivo da despesa envolve um ato político, que também se funda em critérios políticos, isto é, nas ideias, convicções, aspirações e interesses revelados no entrelaço dos grupos detentores do poder. [...] O político delibera o que deve ser objeto da despesa pública, isto é, que necessidades humanas de caráter coletivo devem ser satisfeitas pelo processo do serviço público (BALEEIRO, 2012, p. 88).

Acentuando o caráter político da alocação do gasto público, Baleeiro afirma que “se o país for dominado por uma elite rica e requintada, esta exigirá do governo, provavelmente, construções de luxo e obras de conforto ou embelezamento” (2012, p. 88).

Tal afirmação denota por si só que o caráter político do gasto público não é absoluto, pois se mostra irreconciliável com o Estado Democrático de Direito a execução de recursos estatais que não atenda ao interesse público. Isso porque a “liberdade de conformação do legislador não é tão ampla como se pensa, pois vinculada à Supremacia da Constituição” (SCAFF, 2005, p. 99). Conforme afirma Hugo de Brito Machado Segundo, em notas atualizadoras da obra de Aliomar Baleeiro:

[...] conquanto a decisão a respeito de como gastar seja eminentemente política, cresce, sobretudo no Brasil, a discussão a respeito do controle jurisdicional das despesas públicas. Há, de um lado, os que defendem a impossibilidade jurídica desse controle, que seria vedado em razão de princípios como o da separação dos poderes. Se a decisão é política, o controle deveria ser político, feito pela via democrática. De outro, porém, há quem defenda o controle jurisdicional, em nome da supremacia da Constituição, e da normatividade que hoje se reconhece presente nas disposições que veiculam princípios jurídicos (antes vistas como meramente programáticas), notadamente nos casos em que a decisão política a respeito de como aplicar os recursos públicos malferir, por impedir sua efetivação, de forma clara e desnecessária, direitos fundamentais: diz-se que alguns desses direitos não podem ser realizados ou efetivados por falta de recursos, mas os recursos existem e são aplicados em finalidades não tão constitucionalmente relevantes. (MACHADO SEGUNDO, 2012, p. 89).

Machado Segundo ilustra o modo como decisões recentes do poder judiciário vêm se colocando em relação ao controle judicial sobre a despesa pública, ao citar acórdão do TRF 5º Região que, ao analisar ação civil pública que requer atendimento médico não coberto pelo Sistema Único de Saúde – SUS, e diante de possibilidade de resguardo de direito fundamental (a vida), decide que é legítima, para garantia da preservação da saúde dos cidadãos, “determinação judicial para que os recursos, inicialmente previstos para fins publicitários, sejam direcionados ao tratamento fora do domicílio, tudo em função do sopeso dos bens jurídicos a resguardar” (MACHADO SEGUNDO, 2012, p.91).

A discussão a respeito dos instrumentos jurídicos disponíveis à sociedade para direcionar as políticas públicas para os fins e valores prescritos na Constituição Federal não se trata de uma judicialização da política. Trata-se apenas de garantir a supremacia constitucional e evitar abusos na destinação dos recursos públicos, tanto nas escolhas originadas nos planos orçamentários, referendados pelos poderes executivo e legislativo, quanto no ato administrativo que resulta no gasto público miúdo, efetivamente realizado ou não realizado (omisso), em flagrante desrespeito às imposições legais, cuja consequência seja a não efetivação de direitos fundamentais.

Não se pretende, neste limitado espaço, alongar sobre as regras orçamentárias positivadas no ordenamento jurídico nacional. É deixado para segundo plano as questões técnicas envolvidas no processo elaboração e aprovação das leis orçamentárias. O que se pretende trazer a lume são as normas de dever-ser materializadas no principal instrumento de gerenciamento e controle dos recursos públicos – o orçamento público – as quais limitam o caráter discricionário e político das escolhas de gastos públicos.

Segundo Ricardo Lobo Torres (2013, p.176), há autores que afirmam ser a lei orçamentária uma lei material, no sentido de trazer conteúdo de regra de direito e eficácia renovadora, e outros autores que afirmam ser lei apenas formal (mero ato-condição), sem criar direitos subjetivos e sem afetar leis tributárias. Por essa última teoria, adotada por Ricardo Torres, a lei orçamentária seria apenas ato autorizativo do Parlamento, sem eficácia material constitutiva.

Alguns autores fazem clara distinção entre as definições, como Luiz Emygdio F. da Rosa Jr. (2007, p.86), ao afirmar que “ademais, o orçamento, por não ser lei em sentido material, não cria tributos mas apenas os calcula, sendo os tributos instituídos por outras leis totalmente distintas da lei do orçamento.” Tal entendimento, no entanto, nada diz sobre o relevante papel do orçamento na definição da despesa, pois a relação constante no orçamento gera efeitos aos agentes administrativos, os quais não podem efetuar o gasto que não tenha sido previsto, exceto no caso de créditos adicionais.

Segundo Aliomar Baleeiro, a lei orçamentária tem sentido material em relação à receita e formal em relação às despesas (2010, p. 164). A jurisprudência passada do STF comungava desse entendimento do orçamento como lei formal. Cita-se o Plenário do STF na ADIn 1.640-7, julgada em 12 de fevereiro de 1998, relator Ministro Sydney Sanches, conforme ementa resumida abaixo:

1. Não há, na presente Ação Direta de Inconstitucionalidade, a impugnação de um ato normativo. Não se pretende a suspensão cautelar nem a declaração final de inconstitucionalidade de uma norma, e sim de uma destinação de recursos, prevista em lei formal, mas de natureza e efeitos político-administrativos concretos, hipótese em que, na conformidade dos precedentes da Corte, descabe o controle concentrado de constitucionalidade como previsto no art. 102, I, “a”, da Constituição Federal, pois ali se exige que se trate de ato normativo. Precedentes.
2. Isso não impede que eventuais prejudicados se valham das vias adequadas ao controle difuso de constitucionalidade, sustentando a inconstitucionalidade da destinação de recursos, como prevista na Lei em questão (STF, 1998, p. 1).

Como consequência, entendeu-se que não é possível a propositura de ADI contra lei orçamentária, com o argumento de que não se tratava de norma geral e abstrata, e sim de uma situação de caráter individual e específica. Também em outros julgados o STF definiu as leis orçamentária como atos administrativos de autorização, de efeitos concretos e limitados.

Posteriormente, quando do julgamento da ADIN 2925-8, em 11 de dezembro de 2003, relator Ministro Marco Aurélio, entendeu-se inconstitucional a destinação de recursos da contribuição para intervenção no domínio econômico – CIDE para finalidade diferente da delimitada pelo art. 177 da Constituição Federal. Nesse julgamento o STF reviu a interpretação anterior do orçamento como mero ato-condição e de efeitos concretos, dando-lhe contornos genéricos e carga de abstração e permitindo a análise por meio de controle concentrado.

A ruptura definitiva pelo STF com o entendimento de orçamento como lei sem materialidade ocorreu na ADI 4048, no qual se reconheceu a possibilidade de ADI quando houver “controvérsia constitucional suscitada em abstrato, independente do caráter geral ou específico, concreto ou abstrato de seu objeto” (ASSONI FILHO, 2011, p. 31). Nessa mesma decisão, decidiu-se pela inconstitucionalidade de abertura de créditos orçamentários extraordinários por meio de Medida Provisória, quando ausentes os requisitos constitucionais para a propositura da mesma.

Nesse sentido, Sérgio Assoni Filho ressalta o conteúdo jurídico das leis orçamentárias e o fato de que a própria Constituição Federal “declara expressamente que os orçamentos são leis [...] sem estabelecer qualquer distinção entre leis meramente formais e leis formais com conteúdo material” (2011, p. 37).

Ademais, seria grave afronta à democracia e à separação dos poderes (excluindo arbitrariamente o papel do parlamento) interpretar a lei orçamentária como totalmente submissa ao mérito administrativo, ou pior, como ato político do poder executivo não submetido aos mandamentos constitucionais. Como afirma Sérgio Assoni, as leis

orçamentárias também “são instrumento de inovação da ordem jurídica, uma vez que dão concreção à própria ordem constitucional vigente” (2011, p.38).

Assim, os autores acima citados e decisões mais recentes do STF comungam da visão de que a lei orçamentária obedece a controle de constitucionalidade, inclusive com a generalidade e abstração necessárias para o controle concentrado. Ademais, mostra-se inadmissível afirmar que as leis orçamentárias são meramente formais e sem conteúdo jurídico, tendo em vista que tais leis têm o potencial de efetivamente garantir diversos preceitos constitucionais.

Valcir Gassen informa que, a despeito da relação íntima entre orçamento e tributação, “não se estabelece, ou se faz de forma insuficiente, a vinculação entre orçamento e tributação.” A não vinculação entre orçamento e tributação pode resultar no erro de percepção de que existem “despesas estatais previstas no orçamento atendendo alguns direitos sem a contraface do pagamento de determinado tributo ou, de forma mais ampla, da estipulação de determinada carga tributária a ser suportada pelos contribuintes.” (GASSEN, 2012)

Ainda que a desvinculação seja a regra⁶, é possível elencar situações em que a vinculação entre arrecadação e orçamento limita, de forma muito ou pouca intensa, a atuação do gestor público, podendo se dizer que retira, em certos casos, o caráter político do gasto público. A regra para a desvinculação, ressalta-se, aplica-se sem controvérsias para os impostos, pois, “nem a destinação do produto arrecadado dos impostos são vinculados a despesas ou atuações estatais específicas” (BALEEIRO, 2010, p. 968).

Primeiro, cita-se a parafiscalidade, conceito aplicado a certas contribuições cuja receita proveniente está afetada para uma entidade não oficial (paraestatal), ou seja, alheias ao Tesouro (BALEEIRO, 2012, p.351), como se verifica nas contribuições para custeio de conselhos de regulamentação e fiscalização profissional, assim como serviços de qualificação e capacitação em certas atividades da economia, como exemplo, Sesi, Senac, Senai, etc.

De acordo com as palavras de Misabel Derzi, em notas atualizadoras de obra de Aliomar Baleeiro,

A Constituição de 1988 disciplina tributos “finalisticamente” afetados, que são as contribuições e os empréstimos compulsórios, dando à destinação que lhes é

⁶ O artigo 167, inciso IV estabelece a vedação para a receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, “ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo”. Ademais, a Emenda Constitucional nº 68, de 2011, estendeu a desvinculação de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2015, do percentual de 20% (vinte por cento) da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados.

própria relevância não apenas do ponto de vista do Direito Financeiro ou Administrativo, mas igualmente do ponto de vista do Direito Tributário. [Isso porque] a Constituição converte os atos que realizam a finalidade constitucional em fato gerador da obrigação.

O contribuinte pode opor-se à cobrança de contribuição que não esteja afetada aos fins, constitucionalmente admitidos; igualmente poderá reclamar a repetição do tributo pago, se apesar de lei, houver desvio quanto à aplicação dos recursos arrecadados. É que, diferentemente da solidariedade difusa ao pagamento de impostos, a Constituição prevê a solidariedade do contribuinte no pagamento de contribuições e empréstimos compulsórios e a consequente faculdade outorgada à União de instituí-los, de forma direcionada e vinculada, a certos gastos. Inexistente o gasto ou desviado o produto arrecadado para outras finalidades não autorizadas na Constituição, cai a competência do ente tributante para legislar e arrecadar. (DERZI, 2010, p. 942-943).

Destaca-se também o entendimento de Werther Botelho Spagnol, segundo o qual há que se falar em verdadeiro “direito subjetivo à repetição dos valores pagos, uma vez que a Constituição só autoriza a exigência de uma contribuição em atenção a um objetivo específico” (1994, p. 130).

Assim, em uma análise sintética, segundo esses autores haverá o direito do contribuinte em exigir que seja dada a destinação constitucional à arrecadação das contribuições sociais. De fato, como forma de garantir esse direito, a própria Constituição Federal define regras para evitar que haja a transposição de recursos destinados à seguridade social (um tipo de contribuição social) para outras destinações, conforme art. 167, incisos VI e VIII do texto constitucional.

Outro mecanismo de limitação à livre discricionariedade nas políticas públicas é o conceito de gestão responsável, que tem ganhado espaço no direito constitucional orçamentário, e segundo a qual a “gestão orçamentária deve se fazer de acordo com os princípios da descentralização, da eficiência e da responsabilidade (*accountability*) e dos seus subprincípios da prudência e da transparência” (TORRES, 2013, p. 181). A gestão responsável se assentou no ordenamento jurídico pátrio, em grande medida, por meio da Lei Complementar nº 101 (Lei de Responsabilidade Fiscal), que trouxe uma série de regras visando ao equilíbrio das contas públicas.

Além dos dispositivos constitucionais que limitam a margem de atuação do legislativo e poder executivo, outros institutos legais restringem o campo de escolhas possíveis, relacionadas ao uso de recursos públicos. Tais institutos estão intimamente ligados à realização de gastos progressivos, ou seja, voltados para a satisfação adequada do ônus arrecadatório entre os cidadãos.

Importa trazer a discussão a respeito da obrigatoriedade de cobrança de contribuição de melhoria, em vista da previsão contida no art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal de que

constitui requisito essencial da responsabilidade fiscal “a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação”.

A questão se mostra mais relevante em razão do tributo ter como causa final o custeio de obras públicas, as quais resultaram em benefício para o contribuinte (a valorização do imóvel), em evidente afastamento da norma prevista no art. 4º do Código Tributário Nacional, de que é irrelevante para a natureza jurídica do tributo a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Assim, a instituição da contribuição de melhoria justificaria, ao menos parcialmente, a existência de gastos públicos que, em vista dos benefícios diretamente observáveis, beneficiam proprietários de imóveis, os quais dificilmente se enquadrariam entre o grupo de pessoas que necessitam de atendimento prioritário pelo poder público.

Outros dispositivos constitucionais impõem critérios ao legislador e administrador público para que haja a realização do gasto público em atendimento aos direitos sociais, entre os quais a obrigação de entrega da arrecadação a impostos para programas de financiamento à região do semiárido do Nordeste (art. 159, I, c), a previsão de competência de lei complementar para promover critérios de rateios de fundos constitucionais para o equilíbrio socioeconômico entre Estados e Municípios (art. 161, II), a exigência de que a lei orçamentária anual tenha como uma de suas funções reduzir desigualdades inter-regionais (165, §7º).

Não somente os limites materiais acima descritos conformam a atuação do legislador, mas também, e acima de tudo, os objetivos estabelecidos pela Constituição Federal de 1988 no art. 3º, quais sejam construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais e regionais. Assim, a seção seguinte analisa as teorias que se propõem explicar as omissões por parte do poder público, assim como determinadas decisões de gastos públicos que se configuram antijurídicas, na medida em que, ausentes os requisitos de legitimidade, impedem a realização dos direitos fundamentais.

3. Gasto público regressivo e direitos fundamentais

A análise econômica e sociológica se esforça em entender as relações existentes entre o gasto público e outros valores buscados no ordenamento jurídico, entre os quais a redução da desigualdade de renda, a garantia de direitos individuais e coletivos. Há estudos (MEDEIROS e SOUZA, 2013; WORLD BANK, 2004; ROCHA e MATTOS, 2011,

BARROS e FOGUEL, 2001) que apontam haver pouca eficiência na realização dos gastos públicos no Brasil, ou até mesmo a relação inversa entre capacidade econômica e apropriação dos gastos, de forma que tais gastos contribuem para aumentar a desigualdade de renda ou impedir que outros valores sejam alcançados.

Demonstra-se em Medeiros e Souza (2013) que o Estado contribui diretamente para uma grande fração da desigualdade de renda. Segundo os autores, entre os mecanismos redistributivos existentes, as transferências relacionadas a salários de servidores públicos e Previdência são muito concentrados e regressivos. Por outro lado, as transferências de assistência social carregam forte carga de progressividade e contribuem para reduzir as desigualdades.

Alguns autores da literatura econômica, ao se referir ao gasto público direcionado aos mais pobres, fazem uso da expressão “focalização” do gasto público, conforme mencionado por Fabiana Rocha e Enlison Mattos (2011, p.11). Neste trabalho, os autores analisaram a relação existente entre gasto público e distribuição de renda nos estados da federação brasileira. Em outras palavras, tentam avaliar a “eficiência do gasto público em promover a melhor equalização da renda”. O trabalho conclui por uma relação “positiva bastante expressiva” entre a percentagem de transferência na renda das famílias e as medidas de distribuição de renda, ou seja, que as transferências reduzem expressivamente a desigualdade. Quanto aos gastos com educação⁷, os gastos são negativa e estatisticamente associados com as medidas de desigualdade, de forma que também contribuem para redução da desigualdade. Para os demais gastos públicos, os autores encontraram relação inversa, no sentido de que certos gastos públicos contribuem para aumentar as medidas de desigualdade utilizadas.

Ainda segundo Rocha e Mattos (2011), existem estudos internacionais que procuram medir a relação entre gastos públicos e distribuição de renda, em destaque estudo para países da OCDE que encontrou evidências de que “gasto público redistributivo (exceto pensões) e desempenho da educação, medido pelas notas do PISA, têm efeito significativo sobre a distribuição de renda”.

Segundo Ricardo Paes de Barros e Miguel Nathan Foguel, em vista do volume de recursos públicos despendidos no Brasil, a “má focalização atual dos gastos sociais é a única razão pela qual esses gastos não são capazes de erradicar ou, ao menos, reduzir a pobreza de forma acentuada no País” (2001, p.106).

⁷ Os gastos públicos se referem aos efetuados pelos estados-membros da federação, os quais alocam os gastos de educação no ensino fundamental e básico em proporção muito acima da incorrida pela União, a qual destina elevado volume de recursos para o ensino superior.

A teoria econômica em finanças públicas (BIDERMAN e AVARTE, 2004; GIAMBIAGI e ALÉM, 2011) sustenta que, em vista dos recursos em geral serem escassos, os princípios da especialidade e da focalização devem orientar o poder público na busca da satisfação dos interesses coletivos. A teoria por trás desses princípios afirma que os recursos são escassos e, em consequência, toda decisão de política pública consiste em escolhas de prioridade que resultam ao mesmo tempo na inclusão e exclusão de interesses.

A vertente jurídica que mais se aproxima desses conceitos da literatura corresponde à teoria da reserva do possível, cujo conteúdo informa que “a construção de direitos subjetivos à prestação material de serviços públicos pelo Estado está sujeita à condição da disponibilidade dos respectivos recursos” (SCAFF, 2005, p.89). O problema reside no fato de que a disponibilidade de recursos é condição para efetivação de direitos fundamentais, nos seguintes termos colocados pelo autor:

Como os direitos fundamentais sociais são, por definição, direitos a prestações, não é razoável que se aloquem todos os recursos públicos disponíveis para sua implementação. Mas é imprescindível que sejam disponibilizados recursos públicos bastantes e suficientes, de forma proporcional aos problemas encontrados e de forma progressiva no tempo, de modo a que as deficiências para o exercício das liberdades jurídicas seja sanado através do pleno exercício das liberdades reais (Robert Alexy), ou, por outras palavras, para o exercício pleno das capacidades de cada indivíduo ou coletividade de indivíduos (Amartya Sen) (SCAFF, 2005, p. 99).

A partir desse raciocínio, Fernando SCAFF afirma que, “a teoria da Reserva do Possível somente poderá ser invocada se houver comprovação de que os recursos arrecadados estão sendo disponibilizados de forma proporcional aos problemas encontrados [...]”

Para Regis Fernandes de Oliveira (2013, p.128), um dos pilares do direito pátrio e parâmetro para o legislador e executor de políticas é a redução de desigualdade, e o gasto público que não se atenta a esse contorno constitucional está marcado por grave mácula. Para o autor, o princípio constitucional da eficiência exige que o administrador público faça uma análise de custo benefício de cada gasto público, de forma a confirmar o melhor atendimento possível aos preceitos constitucionais.

Nesse sentido, segundo o autor “se a administração pública despender grande parte de seus recursos para o atendimento de áreas mais favorecidas da cidade, ou seja, em bairros nobres, não se pode dizer que o princípio foi atendido” (OLIVEIRA, 2013, p.128). Em resumo, trata-se de exigir o atendimento a um critério de razoabilidade por parte do legislador ou administrador público que, em outras palavras, diz-se do princípio da legitimidade dos gastos públicos.

O princípio da legitimidade⁸ aplicado ao gasto público consiste em perquirir padrões morais e analisar se a decisão do poder público “partilhou, na exata medida, os ônus e bônus que correspondem aos membros da sociedade”, isso a partir de situações concretas, “em que se fará um juízo de ponderação entre as necessidades públicas e os meios e recursos adequados para atendê-las” (NAGATA, 2011, p. 378).

O dispêndio em certas atividades é o que torna possível a realização de direitos fundamentais e, em verdade, a garantia de todos os direitos fundamentais dependem de recursos do Estado, ou seja, os direitos têm custos, inclusive direitos tão fundamentais quanto o direito à vida, o direito de ir e vir (HOLMES; SUSTEIN, 1999), pois mesmos direitos que não exigem uma prestação positiva por parte do Estado, ainda assim exigem que o Estado mantenha uma estrutura judiciária capaz de garantir tais direitos. Por isso Fernando Scaff (2010) afirma que “de nada adianta falarmos de direitos se não olharmos quanto de recursos financeiros o Estado estabeleceu para a realização daqueles direitos”.

Tal raciocínio nos conduz a questionar se o inverso também é verdadeiro, ou seja, se o gasto público que não se destina ao atendimento de valores consagrados no ordenamento jurídico exclui a possibilidade de uma realização maior dos valores buscados pela sociedade. A limitação orçamentária que a realidade não esconde e as teorias comumente adotadas na jurisprudência indicam que os gastos públicos não legítimos, baseados em critérios não condizentes com os objetivos fundamentais da república, são antijurídicos e afastam a possibilidade de construção da dignidade humana e uma justiça distributiva.

A dificuldade consiste em afirmar categoricamente quais gastos atendem aos objetivos traçados pela Carta Magna, pois, ao se analisar a efetivação de critérios de justiça social, há “alto grau de incerteza empírica acerca das consequências econômicas das diversas opções que se apresentam, e é difícil desvincular as discordâncias sobre a justiça das discordâncias sobre o que poderá acontecer” (NAGEL e MURPHY, 2005).

CONCLUSÃO

Embora possa se reconhecer que há dificuldades de se estabelecer testes de legitimidade e de progressividade absolutos para verificação do orçamento, é preciso impor

⁸ "What test must a government meet to be legitimate? We cannot say that it is not legitimate unless it is perfectly just: that would be too strong a requirement because no existing government is perfectly just. Many political philosophers have suggested that legitimacy depends not on justice but on consent." e "A legitimate government must treat all those over whom it claims dominion not just with a measure of concern but with equal concern. I mean that it must act as if the impact of its policies on the life of any citizen is equally important." (DWORKIN, 2006, p.95).

limites para as escolhas de gastos públicos, uma vez que deve-se afastar a perspectiva clássica de que estes podem ser definidos ao bel-prazer do administrador público. Pesquisas na seara jurídica, econômica e sociológica devem ser realizadas e desenvolvidas com o objetivo de assegurar uma análise que seja capaz de ao menos extirpar do orçamento gastos regressivos.

Conclui-se, ainda, que na construção do orçamento público, não basta mais a análise meramente técnica entre obtenção de recursos e gasto público, mas deve-se considerar sua construção dentro de um sistema deontológico orientado pela Constituição Federal e direcionado à justiça social. Tal construção jurídica, ainda que alimentada por dados econômicos e sociológicos, podem ser objeto de controle judicial.

Os gastos públicos não só podem, mas devem ser utilizados como meio para compensar o caráter regressivo dos tributos, diante da realidade brasileira de distribuição da carga de tributos e benefícios sociais. Gastos públicos, seja por meio da concessão de benefícios fiscais ou da distribuição de recursos públicos, dotados de regressividade, ou seja, gastos que, apropriados por parcela favorecida da sociedade, reforçam a regressividade existente no sistema tributário, atuam contra o objetivo constitucional de construção de uma sociedade justa, devendo, portanto, serem considerados inconstitucionais.

Referências Bibliográficas

ASSONI FILHO, Sérgio. **Controle de Constitucionalidade da Lei Orçamentária**. In: Orçamentos Públicos e Direito Financeiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8º ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 18ª ed. rev. e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

BARROS, Ricardo P; FOGUEL, Miguel, N. Focalização dos Gastos Públicos Sociais em Educação e Erradicação da Pobreza no Brasil. **Revista Em Aberto**. Brasília, v. 18, n.74, 2001.

BIDERMAN, Ciro; AVARTE, Paulo (Organizadores). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BRASIL, CONGRESSO NACIONAL. **Lei Complementar 101. Lei de Responsabilidade Fiscal**. Brasília: Congresso Nacional, 2000.

BRASIL, Presidência a República. Observatório da Equidade. **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional**. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2ª ed. 2011.

BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.640-7**. Relator Ministro Sidney Sanches. Brasília: STF, 1998.

BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n.2925-8**. Relator Ministro Marco Aurélio. Brasília: STF, 2003.

BREYNER, Frederico Menezes. **Benefícios Fiscais e Regressividade Tributária**. In: DERZI, Misabel A. M.; MELO, João Paulo F. de A. *Justiça Fiscal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2007.

CASTRO, Fábio A. **Imposto de renda da pessoa física: comparações internacionais, medidas de progressividade e redistribuição**. Dissertação de Mestrado. Departamento Economia da Universidade de Brasília. Brasília. 2014.

CASTRO, Marcus F. Direito, Tributação e Economia no Brasil: Aportes da Análise Jurídica da Política Econômica. **Revista da PGFN**, v. 1, p. 23-51, 2011.

DERIZ, Misabel Abreu Machado. **Atualizações**. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8º ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

DERZI, Misabel A. M. Guerra Fiscal, Bolsa Família e Silêncio (relações, efeitos e regressividade). In: **Revista Jurídica da Presidência**. Brasília: Presidência da República. vol. 16, n.108, fev/mai 2014.

DWORKIN, Ronald. **Is democracy possible here? Principles for a new political debate**. Princeton-Oxford: Princeton University Press, 2006.

FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano S.; SPAGNOL, Werther B. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

GASSEN, Valcir (Org. e autor). Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e o Direito Tributário. In: **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2012.

GASSEN, Valcir. **Direito tributário: pressupostos e classificações dos tributos**. Brasília: 2009. Mimeo.

GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana C. **Finanças Públicas: teoria e prática no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier. 2011.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. New York: Norton & Company, 1999.

LEONETTI, Carlos A. **O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**. Barueri, SP: Manole, 2003.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Atualizações** In: BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

MEDEIROS, Marcelo. SOUZA, Pedro H. G. F. **Gasto Público, Tributos e Desigualdade de Renda no Brasil**. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Texto para Discussão n. 1844. jun, 2013.

MEDEIROS, Marcelo; SOUZA, Pedro H. G. F.; CASTRO, Fábio A. A estabilidade da desigualdade de renda no Brasil, 2006 a 2012: estimativa com dados do imposto de renda e pesquisas domiciliares. Rio de Janeiro: **Ciência & Saúde Coletiva**. v. 20, n. 4, 2015.

NAGATA, Bruno, M. **A Limitação da discricionariedade em matéria orçamentária pelos princípios da legalidade, legitimidade e economicidade**. In: Orçamentos Públicos e Direito Financeiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

NAGEL, Thomas; MURPHY, Liam. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

OLIVEIRA, Regis F. **Curso de direito financeiro**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

ROCHA, Fabiana; MATTOS, Enlison. **Distribuição de Renda e Gasto Público: uma análise de eficiência para os estados brasileiros**. Temas de Economia Aplicada. São Paulo: Informações FIPE, jun. 2011.

ROSA JR, Luiz E. F. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

SCAFF, Fernando F. **A efetivação dos direitos sociais no Brasil**. Garantias constitucionais de financiamento e judicialização. In: A eficácia dos direitos sociais. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SCAFF, Fernando F. Reserva do possível, mínimo existencial e direitos humanos. João Pessoa: **Verba Juris**, v.4, n.4. 2005.

SPAGNOL, Werther B. **Da tributação e sua destinação**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

TORRES, Ricardo L. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar. 2013.

TORRES, Ricardo L. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, v.1, 2009.