

**FUNDAÇÃO EDUCACIONAL MACHADO DE ASSIS
FACULDADES INTEGRADAS MACHADO DE ASSIS
CURSO DE DIREITO**

LILIAN CORRÊA DA SILVA RECKZIEGEL

**A AUTONOMIA DOS PODERES E A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA
RESERVA DE INICIATIVA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DA
JURISPRUDÊNCIA DO STF SOB A PERSPECTIVA DO PRAGMATISMO
JURÍDICO.
TRABALHO DE CURSO**

Santa Rosa
2022

LILIAN CORRÊA DA SILVA RECKZIEGEL

**A AUTONOMIA DOS PODERES E A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA
RESERVA DE INICIATIVA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DA
JURISPRUDÊNCIA DO STF SOB A PERSPECTIVA DO PRAGMATISMO
JURÍDICO.
TRABALHO DE CURSO**

Monografia apresentada às Faculdades Integradas Machado de Assis, como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Ms. Tiago Neu Jardim

Santa Rosa
2022

LILIAN CORREA DA SILVA RECKZIEGEL

**A AUTONOMIA DOS PODERES E A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA RESERVA
DE INICIATIVA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DA
JURISPRUDÊNCIA DO STF SOB A PERSPECTIVA DO PRAGMATISMO
JURÍDICO
TRABALHO DE CURSO**

Monografia apresentada às Faculdades Integradas Machado de Assis, como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Direito.

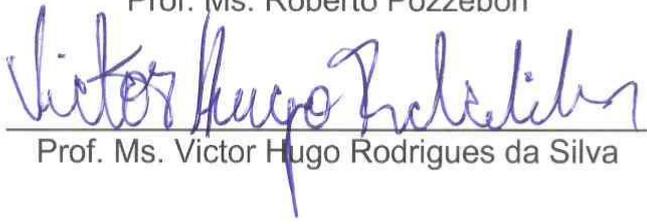
Banca Examinadora



Prof. Ms. Tiago Neu Jardim – Orientador(a)



Prof. Ms. Roberto Pozzebon



Prof. Ms. Victor Hugo Rodrigues da Silva

Santa Rosa, 27 de Junho de 2022.

DEDICATÓRIA

Dedico esta monografia ao meu filho Heitor, razão do meu viver. Ele é, e sempre será, minha fonte de motivação. Aos meus pais Kátia e Ernesto, que não mediram esforços para a realização desse sonho, pelo apoio e incentivo nessa jornada. Não há exemplo maior de dedicação do que o da nossa família.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, por permitir que meus sonhos e objetivos fossem alcançados com saúde e determinação. Aos meus amigos Lucas Reis, Roberta Kuhn, Amanda Stein e Daniele Specht, que durante esses anos de estudo, sempre estiveram ao meu lado em todos os momentos, esses que levarei para minha vida e em meu coração. Ao meu orientador Tiago Neu Jardim, pela sua atenção e disposição, compartilhando sua sabedoria, contribuindo para o sucesso deste trabalho.

“É muito melhor lançar-se em busca de conquistas grandiosas, mesmo expondo-se ao fracasso, do que alinhar-se com os pobres de espírito, que nem gozam muito nem sofrem muito, porque vivem numa penumbra cinzenta, onde não conhecem nem vitória, nem derrota.” (Theodore Roosevelt)

“Quanto mais aumenta nosso conhecimento, mais evidente fica nossa ignorância”. (John F. Kennedy)

RESUMO

O tema deste trabalho é a autonomia dos Poderes e a (in)constitucionalidade da reserva de iniciativa para legislar em matéria tributária. A delimitação temática estuda as questões referentes à matéria tributária, isso é, a quem compete legislar sobre tal. Explanam-se as funções e atribuições dos Poderes, bem como suas competências. A partir disso, levanta-se a questão das interferências dos poderes na matéria tributária, e como essas interferências nas atribuições de cada afeta a matéria orçamentária, visto que, a ausência de um tributo compromete o equilíbrio das contas do Estado. O STF reconhece que a competência para legislar sobre a matéria tributária não é exclusividade do Executivo. Em outros termos, o legislativo não só tem, como pode, dispor de igual teor a possibilidade sobre o tema. Esse entendimento foi firmado na Tese n.º 0682, com o seguinte texto: “Inexistente, na Constituição Federal, reserva de iniciativa para leis de natureza tributária, inclusive para as que concedem renúncia fiscal”. Essa pesquisa se torna relevante para analisar se, de fato, as interferências dos poderes na autonomia em matéria específica afeta o orçamento dos entes federativos. A metodologia do trabalho monográfico consiste em pesquisa bibliográfica e documental, utilizando a documentação direta e indireta, principalmente, em uma de suas variações: pesquisa bibliográfica ou em fontes secundárias, sejam elas livros doutrinários, artigos científicos e documental. A pesquisa terá como método de abordagem o hipotético-dedutivo, visando a explicar a autonomia dos poderes com fulcro na matéria orçamentária, isso é, o poder de legislar em algo que já compete a um ente federativo determinado, porém, com o princípio da separação dos poderes, para que cada trabalhe em harmonia e não haja interferência em suas competências. O que se tem entendido pelo Supremo é que, em relação à matéria orçamentária, os poderes têm intervindo nesse caso. Para melhor distribuição do estudo, este foi dividido em três capítulos. O primeiro aborda, brevemente, o conceito histórico da teoria tripartite aperfeiçoada por Montesquieu e adotada pelo Estado Democrático de Direito, esclarecendo acerca das funções e atribuições dos poderes constituintes, bem como a função destes. No segundo capítulo, realiza-se a análise do Tema 682 do STF sobre a reserva de iniciativa do Executivo em matéria tributária, da leitura literal e pragmática dessa tese e de como pode ser vista como (in)constitucional o entendimento da Suprema Corte. Por fim, no terceiro capítulo, é abordado sobre a isenção fiscal e como a concessão desse benefício interfere na atuação dos três poderes, refletindo esse impacto, também, nos cofres públicos. Como conclusão, a perspectiva do STF, de forma literal, está ligada diretamente a interpretação da norma constitutiva. Entretanto, o viés pragmático deve ser considerado. Em outras palavras, a concessão dos benefícios fiscais devem estar regidos pela LRF, bem como obter o aval do Executivo quando se trata de norma tributária. O que ocorrerá não será interferência dos poderes constituídos, mas estes trabalhando conjuntamente acerca da matéria que envolve tributos e orçamento dos entes federativos.

Palavras-chave: Constituição Federal – Isenção Fiscal – Pragmatismo Jurídico – Supremo Tribunal Federal – Três Poderes.

ABSTRACT

The theme of this work is the autonomy of the Powers and the (un)constitutionality of the initiative reserve to legislate in tax matters. The thematic delimitation studies the issues related to tax matters, that is, who is responsible for legislating on such matters. The functions and attributions of the Powers are explained, as well as their competences. From this, the question of interference by powers in tax matters arises, and how these interferences in the attributions of each affect the budgetary matter, since the absence of a tax compromises the balance of the State's accounts. The STF recognizes that the competence to legislate on tax matters is not exclusive to the Executive. In other words, the legislature not only has, but can also have the same content as the possibility on the subject. This understanding was signed in Thesis No. 0682, with the following text: "In the Federal Constitution, there is no initiative reserve for laws of a tax nature, including those that grant tax waivers". This research becomes relevant to analyze if, in fact, the interference of the powers in the autonomy in specific matters affects the budget of the federative entities. The methodology of the monographic work consists of bibliographic and documentary research, using direct and indirect documentation, mainly in one of its variations: bibliographical research or in secondary sources, either doctrinaire books, scientific articles and documental research. The research will be based on the hypothetical-deductive approach, aiming to explain the autonomy of powers based on budgetary matters, that is, the power to legislate on something that already belongs to a given federative entity, but with the principle of separation of powers, so that each one works in harmony and there is no interference in their powers. What has been understood by the Supreme Court is that, in relation to budgetary matters, the powers have intervened in this case. For a better distribution of the study, it was divided into three chapters. The first briefly discusses the historical concept of the tripartite theory perfected by Montesquieu and adopted by the Democratic State of Law, clarifying the functions and attributions of the constituent powers, as well as their function. The second chapter analyzes STF Theme 682 on the Executive's reserve of initiative in tax matters, the literal and pragmatic reading of this thesis and how it can be seen as (in)constitutional the understanding of the Supreme Court. Finally, the third chapter discusses tax exemption and how the granting of this benefit interferes with the activities of the three branches of government, which also has an impact on public coffers. In conclusion, the STF's perspective, literally, is directly linked to the interpretation of the constitutional rule. However, the pragmatic bias must be considered. In other words, the granting of tax benefits should be governed by the LRF, as well as obtaining the approval of the Executive Branch when it comes to tax norms. What will occur will not be interference of the constituted powers, but these working together on the matter involving taxes and budget of the federative entities.

Keywords: Federal Constitution – Tax Exemption – Legal Pragmatism – Federal Supreme Court – Three Powers

LISTA DE ILUSTRAÇÃO

Ilustração 1 - Aspectos gerais do Sistema Tributário Nacional

LISTA DE ABREVIÇÕES, SIGLAS E SÍMBOLOS

§ –parágrafo

Art. - Artigo

CF – Constituição Federal

ed. - Edição

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

Ms. - Mestre

n.º - Número

p. - Página

PPA – Plano Plurianual

STF – Supremo Tribunal Federal

TCU – Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1 OS PODERES CONSTITUÍNTES E A COMPETÊNCIA ACERCA DA MATÉRIA TRIBUTÁRIA	16
1.1 A TEORIA DOS TRÊS PODERES E SUAS ATRIBUIÇÕES.....	17
1.2 A INTERFERÊNCIA NAS FUNÇÕES DELIBERATIVAS DOS PODERES CONSTITUÍDOS E A COMPETÊNCIA DOS ENTES FEDERATIVOS.....	21
2 SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: O ENTENDIMENTO ACERCA DA COMPETÊNCIA PARA LEGISLAR EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	34
2.1 FUNDAMENTOS EM TORNO DO TEMA N ° 0682.....	35
2.2 REPERCUSSÕES DA APLICAÇÃO DESSE ENTENDIMENTO NA AUTONOMIA DOS ENTES FEDERATIVOS	39
3 A (IN)CONSTITUCIONALIDADE NA CONCESSÃO DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA PELO LEGISLATIVO.....	44
3.1 A CONCESSÃO DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA SOB A ÓTICA DO PRAGMATISMO JURÍDICO.....	44
3.2 A CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS PELO LEGISLATIVO E O IMPACTO NO ORÇAMENTO ESTATAL.....	51
CONCLUSÃO	60
REFERÊNCIAS.....	65

INTRODUÇÃO

O tema deste trabalho é a autonomia dos Poderes e a (in)constitucionalidade da reserva de iniciativa para legislar em matéria tributária. A delimitação temática estuda as questões referentes à matéria tributária, isso é, a quem compete legislar sobre tal. Partindo dos pressupostos, explana-se as funções e atribuições dos Poderes, bem como suas competências. A partir disso, levanta-se a questão das interferências dos poderes na matéria tributária, e como essas interferências nas atribuições de cada afeta a matéria orçamentária, visto que, a ausência de um tributo compromete o equilíbrio das contas do Estado.

A problemática baseia-se na seguinte questão: a concessão de benefícios fiscais pelo Poder Legislativo, no exercício da sua competência para legislar em matéria tributária, nos termos reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal, compromete a autonomia e a exclusividade do Poder Executivo para dispor sobre a matéria orçamentária?

Com um sistema complexo, é natural que sejam identificadas eventuais incompatibilidades das inúmeras normas tributárias criadas no país com a Constituição Federal, revelando a importância do Supremo para pacificar tais questões, conferindo a necessária segurança jurídica nas relações entre contribuintes e Fisco.

Nessa linha, o objetivo geral compreende em analisar a competência dos Poderes para legislar sobre benefícios fiscais e de quem compete a responsabilidade sobre a matéria orçamentária, pela ótica do Supremo Tribunal Federal, e o comprometimento da autonomia dos entes federativos.

Da mesma forma, o objetivo específico para sobre: a) Estudar os fundamentos doutrinários e legislativos sobre a competência dos Poderes em matéria financeira e tributária; b) Explicar as informações sobre o tema e o entendimento do STF e o modo que repercute essa tese na autonomia dos entes federativos e; c) Pesquisar sobre a concessão de benefícios fiscais e de como interfere na autonomia dos entes federativos na forma pragmática da questão.

Para dar conta de atender aos objetivos propostos e responder ao problema acima delineado, a pesquisa assumirá as seguintes hipóteses: a) O STF entende que a competência para dispor de matéria tributária não é exclusiva do Executivo. Logo, o Legislativo poderia, por iniciativa própria, encaminhar projeto de lei concedendo benefícios fiscais; b) As isenções fiscais e tributárias, fora das hipóteses previstas na Lei de Diretrizes Orçamentárias, pode comprometer o equilíbrio orçamentário do Executivo.

O Estado, como um ente soberano, detém o poder de tributar, assim, a aptidão, de fato, para sancionar os tributos que desejar. Trata-se de uma das facetas do próprio poder que caracteriza o Estado enquanto tal, juntamente com outros dois elementos (povo e território).

Nesse viés, diante da teoria tripartite adotada pelo Estado, como definição de uma hegemonia para uma sociedade devidamente regulamentada por normas, é possível entender que, para organizar os indivíduos, é preciso que haja um poder supremo.

No caso do Estado Democrático de Direito, com o modelo aperfeiçoado por Montesquieu, que foi implementado no Brasil, o poder não é concentrado em apenas um único centro, mas sim, em 3 dimensões, para que trabalhem conjuntamente e harmonicamente para regular esse Estado, sendo cada um com suas atribuições e funções deliberativas.

É claro que, nesse modelo de Estado, o poder não é único a cada partição, visto que ambos se fiscalizam, porém, o que há são interferências em relação às determinadas questões de cunho público, no presente caso, em matéria tributária.

Assim, através da lei, derivada dos estudos da matéria tributária, encontra-se a única forma de regular e atribuir tributos aos diversos componentes da sociedade envolvida. Isso obriga, necessariamente, que o Estado faça um planejamento racional de seus gastos e receitas que financiarão todo e qualquer projeto por este subvencionado.

Todavia, o poder de legislar em matéria tributária se depreende em apenas um poder, mesmo que possa haver intervenção dos outros poderes nesse quesito, porém, para que se torne benéfico e atinge o objetivo, é necessário estar atento ao princípio harmônico, conforme prevê a CF. Ou seja, a gestão em conjunto para a administração de um Estado.

Nessa senda, o estudo da matéria orçamentária, tributária e do sistema de isenção são relações interligadas, relevantes na discussão, pois a aplicação de um interfere diretamente no outro, uma vez que a isenção de um determinado tributo concedido por um poder pode acarretar déficit orçamentário, ao qual este é controlado por outro poder. A partir disso, entende-se que a utilização da exclusão de uma matéria já existente configura na falta orçamentária que estaria relacionada a matéria excluída.

Resta descrever formalmente a opção pelos métodos e pelas técnicas a serem utilizados na análise, bem como se apresentam as técnicas utilizadas para a elaboração desta pesquisa. A pesquisa caracteriza-se de natureza teórico-empírica, pois progride a temática delimitada por meio da documentação indireta e direta, de uma maneira descritiva e explicativa do caso em questão. O estudo terá caráter essencialmente qualitativo, com ênfase na organização e na análise de informações, ao mesmo tempo será necessário o cruzamento dos levantamentos com toda a pesquisa bibliográfica já feita.

Trata-se de pesquisa bibliográfica e documental, utilizando a documentação direta e indireta, principalmente, em uma de suas variações: pesquisa bibliográfica ou em fontes secundárias, sejam elas livros doutrinários, artigos científicos e pesquisa documental. Logo, a pesquisa, por meio de documentação indireta, envolverá material publicado a respeito do tema tratado, no intuito de privilegiar aspectos que possam contribuir para esclarecer o problema.

A pesquisa terá como método de abordagem o hipotético-dedutivo, visando a explicar a autonomia dos poderes com fulcro na matéria tributária e orçamentária, isso é, o poder de legislar em algo que já compete a um ente federativo determinado, porém, com o princípio da separação dos poderes, para que cada trabalhe em harmonia e não haja interferência em suas competências, o que se tem entendido pelo Supremo é que, em relação a matéria orçamentária, os poderes têm intervindo nesse caso.

O referencial teórico deste presente trabalho fundamenta-se um estudo teórico, tratado em três seções que expressam sobre a temática, pertinentes ao conteúdo proposto.

Na primeira seção, expõem-se, de forma resumida, o contexto histórico sobre a teoria dos três poderes, forma tripartite adotada pelo Estado Democrático de Direito,

seus fundamentos e sua aplicabilidade, bem como estudar a competência dos Poderes Constituintes acerca da matéria tributária.

Na segunda seção, encontra-se nos entendimentos da Corte sobre o tema 682, ao qual refere-se a quem compete a reserva de iniciativa em matéria tributária, analisando detidamente as alegações dos Ministros. Também, a análise do pragmatismo jurídico sobre essa tese e se, de fato, a ótica do STF está de acordo com os dispositivos constitucionais.

Por fim, na terceira seção, apresenta-se, então, de maneira subsequente a segunda seção, sobre como a concessão de benefícios fiscais intervém na autonomia dos Poderes, e o impacto no orçamento estatal, visto que, com a concessão de isenção fiscal abala com o teto estimativo de arrecadação tributária, explanando a necessidade do pragmatismo jurídico não somente na matéria tributária, como em toda ordem em geral.

1 OS PODERES CONSTITUÍNTES E A COMPETÊNCIA ACERCA DA MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A separação os poderes, fundando na teoria tripartite de Montesquieu, parte da ideia de que esses poderes constituídos possuiriam, e possuem, poderes sobre o Estado, a fim de manter uma organização na sociedade em que todos tivessem voz e vez nas questões que envolvem o interesse coletivo.

Quando, de fato, o Estado Democrático de Direito foi instituído no País, esse sistema deveria ser equilibrado, de interação dos poderes constituídos, mas, que as atribuições e funções de cada um não os interferissem, e que trabalhassem em harmonia, regido pelo Sistema de Freios e Contrapesos¹.

A par disso, com a determinação das atribuições de cada ente federativo, foram atribuídos, também, a competência deles, como, por exemplo, a competência de legislar em matéria tributária.

A competência tributária, portanto, pode ser classificada como uma hipótese de limitar o poder de tributar. Ou seja, embora o Estado seja legitimado e detenha a competência de instituir, legislar, arrecadar e fiscalizar tributos, esses não é feito de acordo com suas vontades, devendo atuar dentro dos limites impostos pelo poder constituinte.

É sabido, também, que impostos não são estipulados pela Constituição Federal, mas, sim, a criação de uma lei que os institua, a qual os entes federativos têm competência de criá-los.

Entretanto, essa autonomia de poderes dos entes federativos é atribuída pela Constituição, não devendo eles, ultrapassar os limites determinados. Para isso, cada ente federado tem suas funções e atribuições, em observância à CF.

Esse capítulo aborda, inicialmente, uma síntese da criação do modelo tripartite adotado pelo Estado, no que tange a forma de governar o país, bem como os poderes constituídos competem acerca da matéria tributária.

¹ Da expressão checks and balances, significa o sistema em que os Poderes do Estado mutuamente se controlam. Disponível em: <https://www.cnmp.mp.br/portal/institucional/476-glossario/8040-freios-e-contrapesos>.

1.1 A TEORIA DOS TRÊS PODERES E SUAS ATRIBUIÇÕES

Por toda a extensão histórica, filósofos e pensadores buscam o entendimento do homem na sociedade e suas características, bem como a forma de organização desses seres. Partindo disso, uma das figuras importantes no iluminismo francês, Charles de Montesquieu, inspirado pelas obras de Aristóteles e John Locke, criou o modelo político Estado Cidadão, na qual hoje é definido como Estado Democrático de Direito (SILVA, 1988).

Partindo dos pressupostos, nos meados do século XVI até XVIII, imperou um modelo de Estado Absolutista Moderno na Europa. Sua função era reter guerras civis que eclodiram por conta de reformas religiosas. Diante os acontecimentos, surgiu um poder centralizado que era capaz de controlar essas rebeliões. Com isso, o monarca continha poder ilimitado, na qual era “agraciado divinamente” (SILVA, 1988).

Um dos monarcas mais conhecidos na época, o Luís XIV, declarou-se como “O Estado sou eu”, dando a compreensão de que o rei era a fonte de um único poder político, que atribuía as leis e as execuções dessas, e o povo eram seus súditos (PORFÍRIO, 2021).

Foi este cenário que tornou propício à Maquiavel a feitura da sua mais importante obra, “O Príncipe”. Esta obra, apesar ser um manual para a manutenção e o crescimento do poder de um monarca, também estabeleceu um tipo de sistematização do poder. Defendia ele um parlamento como um Poder Legislativo, dividindo poderes com um rei (Poder Executivo) e um Judiciário independente.

No decorrer dos séculos, com a redução de guerras civis e a ascensão da burguesia, a população pode ter voz em meios intelectuais e filosóficos, dando início ao absolutismo, com conjectura na dignidade do povo, podendo ter participação na esfera política e, também, podendo exercer seus direitos (PORFÍRIO, 2021).

Importante ressaltar brevemente que, a Revolução Francesa foi primordial para a fixação dessa ideia de que o cidadão não seria mais visto como súdito, e, sim, alguém com direitos a exercer, porém seria necessário a criação de um modelo político que pudesse substituir o modelo imposto anteriormente, o absolutista (PORFÍRIO, 2021).

A partir disso, surge Montesquieu, contribuindo para a criação um modelo tripartite, e define os atributos a cada um: um cria leis, outro administra essas leis e

outro executa essas normas, não deixando a competência a somente um ente para que, no seu entendimento, não haja concentração e abuso sobre o poder.

Segundo Montesquieu, esses poderes seriam equilibrados e harmônicos, de modo que ambos se fiscalizam e são amparados por uma Constituição, fonte de todo o poder popular. Este modelo, então, surge entre os séculos XIX e XX, sendo imperado e instituído no Brasil na consolidação da Constituição Federal de 1988 (MONTESQUIEU, 1996).

O equilíbrio traçado por Montesquieu (1996) sobre modelo tripartite de governo republicano; Executivo, Legislativo e Judiciário, não foge da primazia da monarquia, pois o Executivo influencia nas questões civis, o Legislativo elabora leis pertinentes à sociedade e o Judiciário fiscaliza essas normas e rege sobre determinado grupo humano. Nenhum destes poderes detém mais poder que o outro, devendo sempre limitar caso um dos pertencentes ao triângulo governamental ultrapasse as prerrogativas.

A separação dos Poderes, então, é uma forma de descentralizar o poder, consequentemente evitando o abuso, na medida que cada Poder tende a controlar o outro. Esse controle é feito pelo sistema de freios e contrapesos, que assegura a harmonia dos Poderes, na ideia de que cada poder controla o seu poder, garantindo a essência do exercício da Democracia (SILVA, 1988).

Aristóteles entende as origens da ideia da separação dos poderes no conceito de constituição mista, especificando em sua obra:

[...]constituição mista, para Aristóteles, será aquela em que os vários grupos ou classes sociais participam do exercício do poder político, ou aquela em que o exercício da soberania ou o governo, em vez de estar nas mãos de uma única parte constitutiva da sociedade, é comum a todas. Contrapõem-se lhe, portanto, as constituições puras em que apenas um grupo ou classe social detém o poder político. (ARISTOTELES, 2000, *Ibid.*, p. 35).

Com a consolidação da nova ordem constitucional erigida pela Constituição Federal de 1988, constituiu o Estado Democrático de Direito no Brasil, consagrando em seu art. 1º, princípios fundamentais como soberania, cidadania, dignidade a pessoa humana, valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político. Denominando dessa forma o princípio democrático, ao afirmar que “[...]todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição” (BRASIL, 1988).

Sobre a estruturação do Estado, Guilherme de Moraes preceitua:

A Constituição é conceituada como sistema de normas jurídicas, produzidas no exercício do poder constituinte precipuamente ao estabelecimento da forma de Estado, da forma de governo, do modo de aquisição e exercício do poder, da instituição e organização de seus órgãos, dos limites de sua atuação, dos direitos fundamentais e respectivas garantias e remédios constitucionais e da ordem econômica e social. (MORAES. 2003. p. 61).

Nessa linha, Paulo Gustavo Gonet Branco (2008), em seu livro “Curso de Direito Constitucional” disserta acerca do Estado Federal:

É correto afirmar que o Estado Federal expressa um modo de ser do Estado (daí se dizer que é uma forma de Estado) em que se divisa uma organização descentralizada, tanto administrativa quanto politicamente, erigida sobre uma repartição de competências entre o governo central e os locais, consagrada na Constituição Federal, em que os Estados Federados participam das deliberações da União, sem dispor do direito de secessão. No Estado Federal, de regra, há uma Suprema Corte com jurisdição nacional e é previsto um mecanismo de intervenção federal, como procedimento assecutorio da unidade física e da identidade jurídica da Federação. (MENDES, BRANCO, 2007. p. 22.).

Com o modelo tripartite implementado no Estado, as atribuições dos poderes constituintes foram estabelecidos, obedecendo os limites da lei, devendo realizar a finalidade do Estado, expresso no art. 3º do ordenamento jurídico pátrio, qual seja construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; promover o bem de todos, sem preconceito de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer forma de discriminação (BRASIL, 1988).

O ordenamento jurídico, por sua vez, dispõe sobre as atribuições de cada ente federativo, expresso nos artigos 44 a 75, sobre a organização do Poder Legislativo, nos artigos 76 a 91, sobre a organização do Poder Executivo, e artigos 92 a 126 sobre a organização do Poder Judiciário (BRASIL, 1988).

Sobre a forma de exercício dos três Poderes, o Poder Legislativo e Executivo, são poderes onde seus Membros são eleitos pelo povo, são cargos de representatividade, diferente do Poder Judiciário, que seu poder é de Estado, não sendo representantes do povo, mas sim, representantes do Estado, não havendo, portanto, hierarquia entre os poderes, possuindo o mesmo grau de importância (SILVA, 1988).

O objetivo desses Poderes também é aumentar a participação popular na tomada de decisões do Governo. Essa integração colabora para conservar o Estado Democrático de Direito, do funcionamento da máquina pública e da manutenção da ordem social (SOUZA, 2021).

A separação dos poderes é um princípio geral do Direito Constitucional, que precisa ser atendido para que se reconheça o Estado Democrático de Direito. É, portanto, imprescindível que seja esse princípio observado, como forma de atender ao Constitucionalismo e a manutenção do organismo estatal.

Em conformidade com o princípio da separação dos poderes, Anna Cândida Ferraz (1994) defende a necessidade de um mínimo funcional e um mínimo de especialização de funções:

Se se quer manter a divisão tricotômica da teoria de Montesquieu, deve-se utilizá-la validamente, ao menos para o fim último por ela visado, de limitação do poder e garantia das liberdades. (FERRAZ, 1994. p. 32).

Diante dessa linha tênue, há atribuições dos Poderes Constituintes como sua estrutura, sendo suas funções podendo ser típicas e atípicas. Uma função típica a um órgão é atípica aos outros, sendo que o aspecto da tipicidade se dá com a preponderância. Por exemplo, o Poder Legislativo tem a principal função de organizar e atualizar o ordenamento jurídico do Estado, sendo esta a sua função típica, preponderante, mas ainda administra seus órgãos, momento em que exerce uma atividade típica do Executivo, podendo, também, julgar seus membros. Da mesma forma, a edição de medidas provisórias pelo Presidente da República é uma função atípica do Poder Executivo (DALLARI, 2012).

O poder em questão, em essência, é o denominado poder político. Este poder é, nas democracias consolidadas, exercido pela vontade do povo. Sua imposição ao corpo social acontece por meio de sua legitimação, que é justamente a soberania da vontade popular. Institucionalmente, é estabelecido por meio de estruturas organizadas de forma a possibilitar o exercício deste controle geral. Estas entidades, dotadas de certa autonomia por seus administradores, possuem regras pré-estabelecidas para que seja exercido o poder político de acordo com a vontade popular que o legitima (DALLARI, 2012).

Estes poderes diferenciam-se do poder político, pois são a institucionalização deste. O poder público é a denominação dada ao conjunto de órgãos e entidades

competentes a realizar as atividades estatais. São o Legislativo, o Executivo e o Judiciário. O Poder Executivo é exercido em três esferas no Estado brasileiro: a esfera federal, a estadual e a municipal, além do Distrito Federal, que é um caso híbrido. Da mesma forma, é distribuído o Poder Legislativo, atuando nestas mesmas esferas. O Poder Judiciário, entretanto, por critérios de conveniência, é exercido apenas nos âmbitos federal, estadual e no DF. Municípios não possuem poder judiciário próprio (DALLARI, 2012).

1.2 A INTERFERÊNCIA NAS FUNÇÕES DELIBERATIVAS DOS PODERES CONSTITUÍDOS E A COMPETÊNCIA DOS ENTES FEDERATIVOS

O progresso da ideia tripartite trouxe a flexibilidade à teoria de independência das funções do Estado, primordialmente apresentada por Montesquieu. Essa ideia melhor atende aos desejos da sociedade, contendo maior eficácia governamental, garantindo o controle dos poderes constituídos, tendo em vista a necessidade de evitar a centralização do poder.

Pedro Lenza (2008) se refere à impropriedade da expressão “Tripartição de Poderes”:

Isso porque o poder é uno e indivisível. O poder não se triparte. O poder é um só, manifestando-se através de órgãos que exercem funções. Assim, todos os atos praticados pelo Estado decorrem de um só Poder, uno e indivisível. Esses atos adquirem diversas formas, através do exercício das diversas funções pelos diferentes órgãos. Assim o órgão legislativo exerce uma função típica, inerente à sua natureza, além de funções atípicas. (LENZA, 2008, p. 103).

A unidade e a indivisibilidade do poder de determinar o comportamento das pessoas devem ser entendidas como sujeito e objeto. Assim a lei, como um ato administrativo ou uma sentença, embora derivados de diferentes funções do Estado, derivam de um único polo irradiador de poder: o Estado (LENZA, 2008).

Essas funções são formas de manifestações do poder do Estado, na qual foram denominados em Poder Legislativo, Executivo e Judiciário, nos termos dos artigos 1º e 2º da Constituição Federal 1988:

Art. 1º, parágrafo único da Constituição Federal: Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

Art. 2. São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário. (BRASIL, 1988).

Nessa senda, Moraes (2007) ainda expressa a importância de as funções dos poderes serem equilibradas:

As funções típicas do Poder Legislativo são legislar e fiscalizar, tendo ambas o mesmo grau de importância e merecedoras de maior detalhamento. Dessa forma, se por um lado a Constituição prevê regras de processo legislativo, para que o Congresso Nacional elabore normas jurídicas, de outro, determina que a ele compete a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Poder Executivo.

O Poder Executivo constitui órgão constitucional cuja função precípua é a prática dos atos de chefia de estado, de governo e de administração. A Chefia do Poder Executivo foi confiada pela Constituição Federal ao Presidente da República, a quem compete seu exercício, auxiliado pelos Ministros do Estado, compreendendo, ainda, o braço civil da administração (burocracia) e o militar (Forças Armadas), consagrado mais uma vez o presidencialismo, concentrando na figura de uma única pessoa a chefia dos negócios do Estado e do Governo.

Ao lado da função de legislar e administrar, o Estado exerce a função de julgar, ou seja, a função jurisprudencial, consistente na imposição da validade do ordenamento jurídico, de forma coativa, toda vez que houver necessidade. Dessa forma, a função típica do Poder Judiciário é a jurisdicional, ou seja, julgar, aplicando a lei a um caso concreto, que lhe é posto, resultante de um conflito de interesses. (MORAES, 2007. p. 74/75).

Sendo assim, sob a ótica da Constituição Federal (1988), no art. 60, § 4º, III, intitulada como cláusula pétrea, dispõe:

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
III - a separação dos Poderes.

Mesmo diante de alegações de doutrinadores que entendem e explicam que os poderes são harmônicos, não sendo absoluto, porém fiscalizando-os, o que vem sendo recorrente são as intervenções dos poderes no exercício de suas funções. Essas interferências podem ser aceitáveis, no que tange a celeridade nas pautas urgentes, que requerem maior agilidade para ser posto em prática, pois configuram um importante denoto do constitucionalismo, ou seja, a limitação do poder. O que não pode ser aceito é o desejo de unificar o poder, tornando-o absoluto, sobrepondo as funções designadas a cada poder, desconfigurando o modelo de Estado Democrático (LIMA, 2007).

Com essas interferências, de um poder sobre o outro, observa-se que nenhum tem total independência. Importante salientar que, o princípio harmônico refere-se a

cada poder o dever de fiscalizar as funções atribuídas ao outro, com a finalidade de trabalharem conjuntamente, frisando o sistema de freios e contrapesos. A harmonia prevista no texto constitucional é garantida justamente pelo sistema de freios e contrapesos, o qual tem por objetivo evitar a sobreposição de um poder em outro (LUNARDI, DIMOULIS, 2020).

Neste sentido, Montesquieu, em “O Espírito das Leis”, 1998 leciona que:

Existem sempre num Estado pessoas eminentes pelo nascimento, pelas riquezas ou pelas honras. Se elas ficassem confundidas entre o Povo, e não tivessem senão um voto como os outros, a liberdade comum seria a sua escravidão, e elas não teriam interesse em defender a liberdade, porquanto a maioria seria contra elas. A participação dessas pessoas na Legislação deve pois estar proporcionada às demais vantagens que têm no Estado. Ora, isto se dará se elas formarem um corpo com direito de frear as iniciativas do Povo, assim como o Povo terá o direito de frear as delas. (MONTESQUIEU, 1988, p. 61).

Como fundamentado por Montesquieu, a separação de poderes surgiu da necessidade de não concentrar o poder em uma única pessoa ou grupo, o que levaria a uma tirania. Nesse sentido, o desenho institucional brasileiro, em conformidade com uma República presidencialista e democrática, estabelece a divisão de funções e permite certas intervenções de um poder sobre o outro, a fim de controlar possíveis abusos. Além disso, não obstante a tripartição, são várias as passagens do texto constitucional que autorizam o exercício de uma função por um Poder que, em regra, seria de outro poder, sem que, com isso, se possa falar em usurpação de competência de um poder por outro (LUNARDI, DIMOULIS, 2020).

José Afonso de Lima (1988) entende que a desarmonia, porém, se dá sempre que se acrescem atribuições, faculdades e prerrogativas de um em detrimento de outro:

Que não significa nem o domínio de um pelo outro, nem a usurpação de atribuições, mas a verificação de que, entre eles, há de haver consciente colaboração e controle recíproco (que, aliás, integra o mecanismo), para evitar distorções e desmandos. (DA SILVA, 1988. p. 15).

Desse modo, evidencia-se que esse princípio não configura mais uma rigidez, na medida em que a divisão de poderes se tornou mais flexível no decorrer da história brasileira – fenômeno que se verifica não só no Brasil, mas em diversos Estados e ordenamentos jurídicos. A complexidade da sociedade e a ampliação das atividades do Estado impuseram uma nova visão sobre a separação de poderes. Esta deve ser

entendida na perspectiva da harmonia, de modo que nem a divisão de funções nem a sua independência são absolutas (LUNARDI, DIMOULIS, 2020).

Tais interferências ocorrem na prática, bem como uma análise de como elas podem de fato representar o sistema de freios e contrapesos e de como esses limites podem ser ultrapassados, causando uma interferência abusiva e desequilibradora da harmonia entre os poderes (LUNARDI, DIMOULIS, 2020).

No entanto, pesquisas de cunho constitucional tem analisado a escassez de harmonia e autonomia entre os poderes. Embora tenha uma cláusula pétrea na Constituição Federal que determina o princípio harmônico entre os poderes, o que apresenta atualmente tem sido o oposto do exposto. Essa discordância e desequilíbrio dos poderes enfraquece a política, retarda o desenvolvimento social e econômico (CHEMIM, 2020).

O objetivo da separação dos poderes é o estabelecimento de um governo limitado, moderado, respeitoso dos direitos fundamentais e apto à realização do interesse geral. Por isso, como está no art. 16 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, é ela inerente à Constituição, portanto, imprescindível ao constitucionalismo (FILHO, 2015).

Sobre o tema, discorre Alexandre de Moraes (2007) em sua obra Direito Constitucional:

Os órgãos exercentes das funções estatais, para serem independentes, conseguindo frear uns aos outros, com verdadeiros controles recíprocos, necessitavam de certas garantias e prerrogativas constitucionais. E tais garantias são invioláveis e impostergáveis, sob pena de ocorrer desequilíbrio entre eles e desestabilização do governo. E, quando o desequilíbrio agiganta o Executivo, instala-se o despotismo, a ditadura, desaguando no próprio arbítrio, como afirmava Montesquieu ao analisar a necessidade da existência de imunidades e prerrogativas para o bom exercício das funções do Estado. (MORAES, 2007, p. 150).

Dessa forma, haverá um mínimo e um máximo de independência de cada órgão de poder do Estado, sob pena de se comprometer o princípio da separação. Também deverá haver uma delimitação mínima e máxima de instrumentos que favoreçam o exercício harmônico dos poderes, sob pena de, inexistindo limites, um poder se sobrepor a outro.

É certo que nenhum poder ou órgão estatal recebe poderes ilimitados pela Constituição. Por isso, o equilíbrio na repartição dos Poderes é princípio fundamental que se impõe como estruturante do nosso Estado Constitucional, para afastar

interferências ou prejuízos ao exercício de poderes pelos órgãos de cada um deles. Portanto, não é dado a qualquer órgão ou autoridade a possibilidade de interferir ou amesquinhar competências alheias (TORRES, 2013).

São muitas as ameaças recentes ao bom equilíbrio entre os Poderes, e isso nas três esferas do nosso federalismo. Interferências frequentes por membros do Judiciário nas competências dos parlamentos. Criação de créditos orçamentários vinculantes, segundo emendas de parlamentares, sem qualquer conexão com os programas de governo ou os planos orçamentários aprovados, medidas provisórias usadas para todas as situações. Nada disso é salutar à democracia (TORRES, 2013).

No tocante à matéria tributária, a Constituição Federal, mais precisamente nos arts. 145 a 162, que estabelece as competências tributárias dos entes federativos, bem como as responsabilidades diante o federalismo fiscal, nos arts. 21 a 32. Os tributos, por sua vez, podem ser criados por força de lei, dentro da matéria estabelecida no ordenamento jurídico. Nessa senda, a Constituição Federal estabelece cinco tipos de espécies ou modalidades tributárias, que são elas: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais (BRASIL, 1988).

Diante a expressa competência de cada ente federativo em relação a matéria tributária na Carta Magna, é importante salientar que, para a criação de uma legislação em matéria tributária, compete a um dos poderes constituídos a criação de uma norma regulamentadora.

A competência tributária é classificada como uma das hipóteses de limitação ao poder de tributar. Embora o Estado seja legitimado e detenha competência de instituir, legislar, arrecadar e fiscalizar tributos, não o faz de acordo com suas próprias vontades, devendo atuar dentro dos limites impostos pelo poder constituinte (MACHADO, 1997).

Dentro do sistema tributário nacional, previsto na Constituição Federal, ocorre a fixação do acervo de tributos sobre o qual cada ente federativo adquire a titularidade plena. A competência no Direito Tributário é um processo divisório da legitimidade da executoriedade do poder de tributar (MACHADO, 1997).

A titularidade da competência tributária é exclusiva das pessoas jurídicas de direito público, integrantes da administração pública direta. Vale ressaltar que, a Constituição Federal não cria tributos, os tributos são criados mediante lei emanada

do ente tributante, o constituinte apenas atribui competência aos entes, cabendo a estes instituírem (MACHADO, 1997).

As limitações à competência tributária, previstas nos arts. a 11 do Código Tributário Brasileiro, consistem-se em princípios e normas jurídicas, consubstanciadas em vedações constitucionais, que têm por objetivo a garantia do cidadão contra o abuso do poder de tributar do Estado (CARAZZA, 1997).

Nesse diapasão, cumpre registrar que princípios constitucionais são:

Aqueles que guardam os valores fundamentais da ordem jurídica. Isto só é possível na medida em que estes não objetivam regular situações específicas, mas sim desejam lançar a sua força sobre todo o mundo jurídico" (CARAZZA, 1997, p. 287)

A competência tributária se distingue da competência legislativa plena, art. 6º do Código Tributário Nacional, também denominada de competência concorrente, vez que esta é genérica, pois atribui aos entes políticos a competência para legislar sobre matérias de Direito Tributário, consoante ao art. 24 da Constituição Federal, já a competência tributária é restrita à atribuição constitucional do poder de instituição de tributos (BRASIL, 2016).

Outrossim, a competência tributária não se confunde com capacidade tributária ativa, sendo certo que a primeira é política e refere-se à possibilidade de instituição de tributos, quando a segunda decorre da primeira e possui natureza estritamente administrativa e refere-se as funções de arrecadação e fiscalização de tributos, bem como a execução de leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária. Ademais, para o exercício da competência tributária o ente federado deve observar os estritos ditames constitucionais, levando em conta a finalidades da administração pública e os objetivos (AMARO, 2009).

Nessa linha, a lição de Roque Antonio Carrazza (1997):

A conclusão a tirar, portanto, é que a República reconhece a todas as pessoas o direito de só serem tributadas em função do superior interesse do Estado. Os tributos só podem ser criados e exigidos por razões públicas. (CARAZZA, 1997, p. 295)

O exercício de poder atribuído constitucionalmente ao ente político facultativo, ficando ao entendimento de cada ente a utilização dos juízos de oportunidade, conveniência política e econômica, decidir quanto ao exercício da competência

tributária. Isso porque para a capacidade do exercício do poder, é necessário atentar-se as características da competência tributária. A indelegabilidade trata de uma importante característica da competência tributária, uma vez que é vedado ao ente político outorgar a competência que lhe é conferida constitucionalmente, a outro ente, para que institua tributo (ALEXANDRE, 2012).

As delegações legislativas foram objeto da doutrina constitucional durante o século passado e o início deste, que admitia o “princípio da proibição”, isto é, a tarefa legislativa não poderia ser transferida a nenhuma outra pessoa que não às do Poder Legislativo. Evidentemente, a rigidez dessa doutrina não persistiu até nossos dias; haja vista que muitos sistemas constitucionais, nos quais se enquadram o brasileiro, admitem a delegação legislativa com limites bem definidos. Nesse caso, a propósito, na Constituição Federal de 1988, a previsão das chamadas medidas provisórias e leis delegadas (DA SILVA, 2002).

Da própria Constituição e do modelo de Montesquieu, extrai-se que as características fundamentais do poder político são a unidade, indivisibilidade e indelegabilidade, não obstante, alguns constitucionalistas admitem a impropriedade de admitir os conceitos de divisão e delegação de poderes (DA SILVA, 2002).

A maior dificuldade apresentada pelo tema da "indelegabilidade de funções" é o de delimitar o campo de atuação de cada poder, assim como os pontos de contato e de comunicação entre as três funções atinentes a cada poder. A regra constitucional prevê a indelegabilidade de atribuições, mas o sistema de freios e contrapesos, utilizado na nossa Constituição, faculta ao Governo as situações em que esse princípio pode ser delineado, ora de forma direta, ora indireta (DA SILVA, 2002).

Ao lado da indelegabilidade de atribuições, a Constituição também veda a investidura em funções de Poderes distintos; quem for investido na função de um dos poderes, não poderá exercer a de outro, conforme preceitua o art. 56 da Constituição que autoriza, sem perda de mandato, deputados e senadores a investidura no cargo de Ministro de Estado, Governador de Território, Secretário de Estado, do Distrito Federal, de Território, de Prefeitura de Capital ou chefe de missão diplomática temporária. Sendo expressa essa autorização, conclui-se que o exercício de funções em poderes distintos não é permitido pela Carta. Essa proibição tem por objetivo resguardar a garantia do desempenho livre das atividades de governo, assim impedindo que um senador possa integrar um Tribunal como o Supremo Tribunal Federal, órgão detentor da competência para julgar os próprios senadores. É

indiscutível que essa prática seria de grande prejuízo para a própria estabilidade do sistema político e jurídico do Estado (DA SILVA, 2002).

Segundo Pinto Ferreira (2002) reforça a preocupação com o princípio da indelegabilidade não aplicável:

[...]era a preocupação, quase unânime, que a delegabilidade se constituía em perigo potencial para as instituições democráticas latino-americanas mescladas com traços de caudilhismo. (FERREIRA, 2002, p. 28)

Ainda no tocante da matéria tributária, a delegação não é permitida, vedação que está contida no artigo 7º do Código Tributário Nacional:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição. (BRASIL, 1988).

Seguindo as características da competência tributária, não pode o ente político renunciar a competência que lhe foi outorgada constitucionalmente, em que pese sua faculdade em instituir ou não determinado tributo, o ente não pode renunciar a competência tributária, seja no todo ou em parte. Já a incidência de competência tributária está relacionada ao processo de criação da norma, a qual não se submete a qualquer lapso temporal, ou seja, é incidível, face a inexistência de prazo para o exercício dessa (ALEXANDRE, 2012).

Hugo de Britto (2019) diz que as características atribuídas à competência são para concretizar algo que, se alterado, seria inconstitucional:

Essas características, por sua vez, são decorrentes da natureza de regras de competência, isso porque para alteração de texto constitucional, há um rígido processo legislativo. Se pudesse um ente federativo, por própria lei, alterar a competência que lhe foi atribuída para criar tributos, estaria ele alterando regra própria constitucional que outorgou essa competência. É por isso que se diz que a competência é inalterável e indelegável, sendo delegação uma forma de alteração. (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 57).

Nesse ínterim, o doutrinador Hugo de Britto (2019) continua:

Para dar rigidez aos mais importantes desses limites, evitando que sejam suprimidos ou revogados do ordenamento jurídico, e para que a eles se submetam não apenas as autoridades do Poder Executivo, mas também o próprio Poder Legislativo de cada ente tributante, optou-se por inseri-los no texto da Constituição. Não por acaso, a separação dos poderes, o princípio

da legalidade e a ideia de rigidez e supremacia constitucionais surgiram no mesmo período, como fruto das já referidas revoluções liberais, cujas motivações foram marcadamente tributárias. Tem-se, assim, as chamadas limitações constitucionais ao poder de tributar, previstas, na CF/88, precipuamente em seus arts. 150, 151 e 152. Depois de legitimado, delimitado e dividido pela Constituição, o poder de tributário é então chamado de competência tributária. (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 58).

É importante que tais limites sejam positivados no texto constitucional, e não na legislação infraconstitucional, pois o Direito Tributário, diferentemente da maior parte dos demais ramos do Direito, é um Direito nitidamente obrigacional, mas nele, o Estado, parte credora, detém a chamada tríplice função de elaborar as regras aplicáveis às relações em que se vê envolvido, regulamentar e aplicar essas regras, além de julgar os conflitos decorrentes dessa aplicação. Isso não acontece em outras áreas do Direito em relação aos quais, por maior que seja o desequilíbrio eventualmente observado entre as partes, nenhuma delas é detentora de referidas funções (MACHADO SEGUNDO, 2019).

Em razão disso, para que a relação tributária seja uma relação jurídica, e não uma relação apenas de poder, é importante que a separação de poderes e a jurisdição em face do poder público sejam efetivas, o que pressupõe a existência de uma Constituição que assim estabeleça, em normas que não possam ser alteradas pelo legislador. Mas, mesmo havendo a separação de poderes ou funções, não se pode negar que também os membros do parlamento, e muitas vezes os do próprio Judiciário, têm interesse na arrecadação tributária, que em última análise mantém a estrutura da qual fazem parte. Daí a importância de que as principais limitações ao poder de tributar constem da Constituição, que o conforma e disciplina, transformando-o em competência (MACHADO SEGUNDO, 2019).

A competência tributária, na definição de Carazza (2001) se resume em:

[...]é a aptidão para criar, in abstrato, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. (CARAZZA, 2001. p. 74.).

Luciano Amaro (2007) também anota que:

A Constituição não cria tributos”, registrando que, “como regra, a lei ordinária é o veículo idôneo à criação ou instituição do tributo e, por consequência, à sua eventual modificação ou revogação. Por isso, a competência tributária implica competência para legislar, inovando o ordenamento jurídico, criando o tributo, ou modificando sua expressão qualitativa ou quantitativa, respeitados, evidentemente, os balizamentos fixados na Constituição ou em

outras normas que, nos termos da previsão constitucional, fixem os limites do campo possível de ser submetido à incidência pela lei criadora do tributo. (AMARO, 2007. p. 99.).

Em suma, o art. 1º do capítulo do Sistema Tributário Nacional da Constituição Federal trata de definir quais as modalidades de tributo, e quais Entes possuem competência para instituí-los:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – Impostos;

II – Taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. (BRASIL, 1988)

Para melhor entendimento, Luciano Amaro (2007) classifica a competência em 3 subjetivos, a fim de tornar mais didático a compreensão da função de cada poder, sendo privativo, na qual consiste em reserva, exclusividade de forma que possa definir a competência privativa como a outorga constitucional de competência tributária exclusivamente a determinado ente (União, Estado, Distrito Federal ou Município) para instituição de tributo específico, que poderá ser exigido dentro de sua competência territorial; residual, consiste na outorga constitucional à União para que, desejando, crie novos impostos não previstos no texto constitucional originalmente, os quais deverão, por sua vez, observar as regras e condições impostas para sua instituição e cobrança; e comum, que designa que não existe exclusividade de competência, podendo ser instituída por qualquer dos entes da Federação, assim como ocorre com as taxas, em que possa constatar a existência de taxas federais, estaduais e municipais.

Cediço salientar que, embora a CF atribua competência aos Estados e DF para legislar sobre o ICMS, condiciona a aprovação de incentivos e benefícios à aprovação do Confaz. Dessa forma, anota que o Estado que queira reduzir ou afastar a incidência do ICMS, sobre certas pessoas ou determinadas situações, deve ter autorização expressa do Confaz. Sem ela, ao Estado só resta uma opção: instituir e cobrar o tributo em sua integralidade. Por outro lado, se o Confaz, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, dispuser sobre a possibilidade de ser concedida redução de alíquota ou concessão de isenções, os Estados poderão ratificar o convênio e alterar a forma de incidência do imposto (GAMA, 2009).

Desse modo, se o Confaz pode deliberar sobre a forma de exercício da competência do ICMS, inclusive para regular as situações em que pode não ser criada a RMIT, surge uma pergunta: de quem é a competência para conceder isenções e benefícios fiscais, dos Estados ou do Confaz? Por expressa determinação constitucional, a competência para legislar sobre o ICMS, acerca da outorga de benefícios fiscais, é do Confaz e não dos entes federativos. Trata-se de uma outorga de competência complexa, 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).

Também não poderá um ente interferir na competência tributária de outro, quer limitando, quer regulando, havendo diversos precedentes vedando tal prática.

Nesse sentido, a Súmula 69 do Supremo Tribunal Federal, que estabelece:

SÚMULA 69. A Constituição Estadual não pode estabelecer limite para o aumento de tributos municipais.

Importante frisar que existe uma diferença entre competência tributária e capacidade tributária. A competência tributária consiste no poder de instituir o tributo que é conferido a determinado ente pela Constituição Federal. A competência não pode ser delegada. A capacidade tributária consiste na possibilidade de arrecadar o tributo e pode ser delegada, sendo um exemplo o caso do INSS, até a instituição da Receita Federal do Brasil, agregando a antiga Secretaria da Receita Federal e a competência para os tributos anteriormente administrados pelo INSS (KFOURI, 2018).

Essa é a denominada competência privativa, ou seja, apenas os entes para os quais foram distribuídos os impostos é que podem cobrá-los. Dessa forma, somente o Município pode cobrar o IPTU; somente o Estado pode cobrar o IPVA, e assim por diante. Por exemplo, se um determinado município não cobrar o IPTU, não pode o Estado ou a União pretender fazê-lo diretamente (KFOURI, 2018).

Ainda nesse sentido, a Constituição Federal, então, não cria tributos, mas sim outorga competência para que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, por meio de lei, o façam. Desse modo, é possível afirmar que competência tributária é o poder ou aptidão, outorgado constitucionalmente aos entes políticos, para que editem leis que instituem tributos.

Para a compreensão do Sistema Tributário Nacional, é necessário a concomitância da Constituição da República para que se possa encontrar a origem do fundamento de validade de todo o Sistema, já que todo o ordenamento jurídico brasileiro deve ser reflexivo ao referido diploma legal. Ademais, a Carta Magna expressa, nos art. 153 a 156, os tipos de tributos impostos a cada ente para o recolhimento:

QUADRO-RESUMO

ENTE FEDERADO	TRIBUTOS		
	IMPOSTOS	TAXAS	CONTRIBUIÇÕES
UNIÃO	<ul style="list-style-type: none"> - II - IE - IR - IPI - IOF - ITR - IGF - Impostos Residuais - Impostos Extraordinários 	<ul style="list-style-type: none"> - Exercício de poder fiscalizatório ou - Uso potencial ou efetivo de serviço público. 	<ul style="list-style-type: none"> - CSL - COFINS - PIS - INSS - AFRMM - CIDE - Contribuições Profissionais - Contribuições de Melhoria
ESTADOS	<ul style="list-style-type: none"> - ITCMD - ICMS - IPVA 	<ul style="list-style-type: none"> - Exercício de poder fiscalizatório ou - Uso potencial ou efetivo de serviço público. 	<ul style="list-style-type: none"> - Contribuições de Melhoria
MUNICÍPIOS	<ul style="list-style-type: none"> - IPTU - ITBI - ISS 	<ul style="list-style-type: none"> - Exercício de poder fiscalizatório ou - Uso potencial ou efetivo de serviço público. 	<ul style="list-style-type: none"> - CIP - Contribuições de Melhoria

Fonte: Migalhas. Aspectos gerais do Sistema Tributário Nacional

Então, observada as atribuições pela Constituição, a expressão competência tributária pode ser definida como poder, porém seguido as normas gerais do Direito Tributário, de instituir, cobrar e fiscalizar os tributos, compreendendo a competência legislativa, administrativa e judiciária.

No tocante às limitações da competência tributária, estão expressas nos art. 9 a 11 do Código Tributário Nacional, que consistem em princípios e normas jurídicas, consolidadas em vedações constitucionais, que têm por objetivo a garantia do cidadão contra o abuso do poder de tributar do Estado.

Em relação ao tema, Ingo Wolfgang Sarlet (2010) ensina que:

Os direitos fundamentais podem ser conceituados como aquelas posições jurídicas concernentes às pessoas, que, do ponto de vista do direito constitucional positivo, foram, por seu conteúdo e importância (fundamentalidade material), integradas ao texto da Constituição e, portanto,

retiradas da esfera de disponibilidade dos poderes constituídos (fundamentalidade formal), bem como as que, pelo seu objeto e significado, possam lhes ser equiparados, tendo, ou não, assento na Constituição formal (aqui consideramos a abertura material consagrada no art. 5º, § 2º, da CF, que prevê o reconhecimento de direitos fundamentais implícitos, decorrentes do regime e dos princípios da Constituição, bem como direitos expressamente positivados em tratados internacionais) (SARLET, 2010, p. 74).

Na mesma linha de pensamento, Eduardo Sabbag (2012) aduz que:

A Constituição Federal impõe limites ao poder de tributar, ou seja, limites à invasão patrimonial tendente à percepção estatal do tributo. Essas limitações advêm, basicamente, dos princípios e das imunidades constitucionais tributárias estão inseridas nos arts. 150, 151, e 152 da Carta Magna (SABBAG, 2012, p 66).

Portanto, em virtude da imposição Constitucional dos Direitos Fundamentais, não há de se tolerar a excessiva tributação a ponto de a mesma apresentar caráter confiscatório, de forma que o legislador não pode olvidar que existem certos direitos decorrentes da sua natureza humana, sendo importante que o ordenamento jurídico tutele os recursos necessários para uma vida digna do contribuinte.

Nesse viés, pode-se entender que a interferência dos poderes caracteriza uma dificuldade que aparenta estar longe de ser sanada. Isso porque, até mesmo o Judiciário, que é considerado o poder que delibera sobre as litigâncias entre o Legislativo e o Executivo, indiretamente, têm gerido sobre matéria que não lhe compete, isto é, favorecendo quem não tem a função sobre determinado tema.

2 SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: O ENTENDIMENTO ACERCA DA COMPETÊNCIA PARA LEGISLAR EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Como dito anteriormente, a competência para legislar sobre o Direito Tributário não necessariamente configurará a competência tributária. Ou seja, há diferença, pois legislar sobre o Direito Tributário é genérica, isto é, abarca as matérias de fiscalização de tributos, arrecadação, redução, majoração, até mesmo a concessão do benefício de isenção fiscal, de competência tanto de ordem legislativa, quanto na esfera executiva. Já a competência tributária, em sentido mais restrito, trata-se de uma parcela do poder genérico, em regra, exercido pelo Legislativo, porém esse poder tem exceções, com base no art. 150 da CF e art. 97 do CTN.

Assim, a mesma se delinea da seguinte forma no cenário jurídico: competência tributária é a aptidão para criar, bem como modificá-los e extingui-los abstratos tributos, com autorização constitucional para isso. Quem possui competência tributária são os entes políticos, sejam eles a União, Estados e Municípios, tendo a tarefa legislativa incumbida a cada ente federativo.

Logo, mesmo que o legislador ensinou que se deve fazer uma análise sistemática entre o art. 24 e art. 30 da CF, sendo este último que propicia os Municípios legissem supletivamente no tocante ao Direito Tributário. É a Constituição Federal que esboça o poder de tributar do Estado Democrático de Direito, prevendo o poder de tributar e delimitando a cada ente federativo como forma de melhor assegurar a autonomia financeira, que é o alicerce da CF (CARRAZA, 2000).

A Constituição encarna os valores fundamentais da sociedade brasileira que democraticamente decidiu conviver sob os princípios do Estado de Direito, entre os quais a separação de poderes, a garantia de posições de liberdades corporificadas nos direitos fundamentais e a imposição de limites absolutos ao exercício de poder estatal acompanhada da responsabilização jurídica dos titulares do poder político (PONTES, 2020).

Em matéria tributária, a Constituição Federal é a carta dos direitos dos contribuintes, é claramente um documento jurídico de proteção de posições de liberdade, de garantias individuais contra o exercício de poder político. Não há dúvida quanto à decisão da sociedade brasileira, através de seus contribuintes, de que o exercício do poder de tributar deve ser exercido dentro dos estritos limites constitucionalmente estabelecidos (PONTES, 2020).

No rol das limitações constitucionais, destaca-se o vetusto princípio da legalidade tributária, segundo qual é vedado aos entes tributantes exigir ou aumentar tributos sem que lei o estabeleça, com base no art. 150, I, CF. Nesse princípio, destaca-se, no caráter material, concernente a sua importância para a afirmação de valores da democracia representativa, materializados na participação dos Parlamentos na definição da cota de sacrifício pessoal que cada cidadão deve assumir para viver em sociedade, e de outro, em caráter formal, no sentido de exigir um veículo normativo votado, aprovado e sancionado segundo regras previamente definidas pela ordem jurídica, como exigências básicas de segurança jurídica e previsibilidade normativa (PONTES, 2020).

Ainda nesse viés, dizer que o Estado, em sentido lato sensu, se organiza de forma federativa, significa afirmar que não é unitário, ou seja, é constituído por uma estrutura jurídica centralizada, a qual responde pelo Estado como um todo, porém com ordens parciais, cada com personalidade própria, mas todas sob o mesmo ordenamento jurídico, baseado no ar. 1º da Constituição Federal (FOLLADOR, 2021).

Esse capítulo, então, aborda o tema principal, a qual dá origem ao presente trabalho, analisando o sentido do fundamento que o STF entende sobre a matéria tributária e a repercussão que este entendimento afeta a autonomia dos entes federativos.

2.1 FUNDAMENTOS EM TORNO DO TEMA N º 0682

O tema 682 do Supremo Tribunal Federal, julgado em 10 de outubro de 2013, foi originário de um recurso extraordinário, interposto pelo Ministério Público, contra a decisão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais que julgou uma ação de inconstitucionalidade de uma lei municipal que revogou a norma que instituiu contribuição para custear o serviço de iluminação pública da cidade de Naque/MG.

O Ministério Público alegou a violação constitucional, com base no art. 102, II, “a” da CF, pois a reserva de iniciativa em matéria orçamentária não alcança a instituição e revogação de tributos, segundo o entendimento do próprio STF. Durante a fundamentação, a Suprema Corte alega:

O tema já foi enfrentado em diversos julgados do Supremo Tribunal Federal e a jurisprudência da Corte é uníssona em negar a exigência de reserva de

iniciativa em matéria tributária, ainda que se cuide de lei que vise à minoração ou revogação de tributo.

Ora, o que causa estranheza acerca dessa alegação, já inicialmente, é, o fato de estar em contrariedade ao sistema tripartite implantado pelo Estado. Isso porque, se foi dado a cada poder constituinte a função, sendo a função de criação de leis e normas que regem o Estado, como poderia o Legislativo decidir acerca de matéria de caráter Executivo?

De fato, é necessário que haja a aplicação do sistema de freios e contrapesos, no sentido de que os poderes tenham interações de equilíbrio entre eles. O que não pode ocorrer, como debatido no Capítulo 1 deste trabalho, é a interferência das funções atribuídas a cada. O sistema de freios e contrapesos estabelece para que os poderes “cuidem” dos outros para que haja o correto exercício das suas funções, e não a interferência neles.

É sabido que, conforme abordado no capítulo anterior, as atribuições e funções de cada Poder, baseado no mecanismo de freios e contrapesos, ao qual consiste no controle do poder pelo próprio poder, sendo autônomos, entretanto, controlado pelos outros poderes, a fim de garantir o correto exercício do poder constituído.

Desse modo, quando há conflito de atos tomados pelo Legislativo e Executivo, o Judiciário atua para sanar as questões controversas. Fato este que ensejou na tese fixada. O que resta debatido é a interpretação das normas feito pelo STF.

A seguir:

A Carta em vigor não trouxe disposição semelhante à do art. 60, inciso I, da Constituição de 1967, que reservava à competência exclusiva do Presidente da República a iniciativa das leis que disponham sobre matéria financeira.

Veja-se que embora não haja, de fato, previsão legal acerca da reserva de iniciativa para leis de natureza tributária, essa pode ser vista como reserva de iniciativa geral, que compete a qualquer parlamentar a apresentar projeto de lei para instituir, revogar ou modificar tributo, conforme mencionado no acórdão.

O que fere, nesse caso, é que esta reserva de iniciativa geral vai contra aquilo que a Administração Pública contabiliza no recebimento em seus cofres. Isto é, a instituição, modificação ou revogação de um tributo interfere de maneira direta no orçamento do Estado.

Seguindo:

Não há, no texto constitucional em vigor, qualquer mandamento que determine a iniciativa exclusiva do Chefe do Executivo quanto aos tributos. Não se aplica à matéria nenhuma das alíneas do inciso II do § 1º do art. 61, tampouco a previsão do art. 165.

Claro que a Constituição é tangível, se ela quisesse mencionar os Entes Federativos, teria expressado no texto constitucional. Mas, o STF, como intérprete da CF deveria analisar esse fato.

Como não há mais territórios no país, pode-se concluir que enquanto durar essa inexistência, o Presidente da República não terá reserva de iniciativa privada em lei tributária. Afora essa exceção, não pode ser negada aos parlamentares a iniciativa das leis tributárias.

Até esse ponto, é notável que a percepção do Supremo não foge a literalidade da norma constitucional, entretanto, o questionável é a interpretação pragmática. Isto é, a consequência de desconsiderar o viés pragmático jurídico é arcar com o efeito significativo em outra matéria.

O incontroverso nesse acórdão é relacionado à matéria financeira, ponto crucial dessa análise. Vejamos:

Também não incide, na espécie, o art. 165 da Constituição Federal, uma vez que a restrição nele prevista limita-se às leis orçamentárias plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual e não alcança os diplomas que aumentem ou reduzam exações fiscais. Ainda que acarretem diminuição das receitas arrecadadas, as leis que concedem benefícios fiscais tais como isenções, remissões, redução de base de cálculo ou alíquota não podem ser enquadradas entre as leis orçamentárias a que se referem o art. 165 da Constituição Federal.

O STF alega que a concessão de benefícios fiscais não podem enquadrar-se nas leis orçamentárias. Entretanto, de que forma não é possível assimilar a redução da receita tributária com o orçamento estatal, sendo que o orçamento público tem os tributos como uma das principais fontes de recurso?

Nesse sentido, encontra-se uma inobstante interpretação do STF. Nota-se que as leis em matéria tributária e financeira não se confundem, mas, por outro lado, atuam conjuntamente. A concessão de um benefício fiscal deve ser informado ao Poder que detém a competência de atuação.

Ademais, não tendo texto constitucional que prevê a reserva exclusiva ao Chefe do Executivo em matéria tributária, este têm em matéria financeira, pois advém do executivo a administração dos cofres públicos.

Com isso, o Poder Executivo elabora a LOA, em conjunto com a PPA em respeito a LDO, apresentando detalhes das receitas que o governo arrecadará e fixa as despesas para o ano subsequente. Se após a apresentação do projeto houver redução nas receitas, descumprindo a lei orçamentária, recairá sobre o Chefe do Executivo a responsabilidade pelo desvio da norma.

A decisão do STF em reafirmar a jurisprudência de que não é inconstitucional lei de iniciativa parlamentar quando a matéria tratada não está no rol taxativo previsto no art. 61, § 1º, II da CF, cuja reprodução é devido ao princípio da simetria, ainda que estabeleçam novas despesas, seja a qualquer ente federativo, fere a reserva de iniciativa do Executivo em caráter financeiro.

A problemática está na interpretação que qualquer agente pertencente ao Legislativo pode intervir na função deliberativa do Executivo, afetando o Estado diretamente.

Nessa senda, é inaceitável o argumento de que certas leis de caráter tributário, ao tocarem nas receitas do Estado, tumultuariam a execução orçamentária, por tirarem do Governo arrecadações que ele contava, tendo, portanto, uma indevida intromissão em matéria orçamentária e administrativa.

Ainda mais inaceitável, é o fato de um poder tomar o lugar do outro. Vale dizer: a um poder não é permitido assenhorar-se completamente das funções ou atividades de outro. Se um poder se sobrepõe a outro, restam configuradas tendências autocráticas (HAMILTON; MADISON; JOHN, 2009).

Do mesmo modo, DALLARI (2009) diz:

[...]o sistema de separação dos poderes, consagrado nas Constituições de quase todo o mundo, foi associado à ideia de Estado Democrático (DALLARI, p. 42, 2009).

Nesse íterim, assim, o conflito entre os Poderes configura-se como um evento constante, seja por ordem de incompatibilidade ideológica, seja pela tentativa reiterada de cada um deles de se sobrepor aos outros. As ADPF, por sua vez, funcionam como um meio idôneo de combater tais tentativas de usurpação de

competências, contribuindo com a perpetuação da configuração tradicional do princípio de separação de poderes (DALLARI, 2009).

Logo, a referida análise do acórdão, com base no que foi abordado no capítulo 1, irá dispor, durante os próximos capítulos, sobre essa decisão e a forma que ela interfere no âmbito da autonomia dos entes federativos, visto a interpretação literal e não pragmática sobre a reserva de iniciativa e as consequências da não utilização dos fundamentos do pragmatismo, visto que essa ótica visa garantir que as decisões judiciais acompanhem a evolução, em conformidade com as necessidades do cidadão e a forma que estas tomam no futuro, inclusive no orçamento público.

2.2 REPERCUSSÕES DA APLICAÇÃO DESSE ENTENDIMENTO NA AUTONOMIA DOS ENTES FEDERATIVOS

Considerando a autonomia política e administrativa que os entes da federação possuem, é certo que a União não tem competência para definir, por lei, estruturas de outra pessoa federativa, a menos que haja competência legislativa específica fixada na Constituição da República em seu favor.

Na linha do tema 682 do STF, é possível compreender que é inegável que a aplicação dessa tese na autonomia dos entes federativos cumulou na ingerência das atribuições deles. Também é inevitável que a discordância dessa decisão resulte em diferentes resoluções pelos Tribunais do Estado.

Sabe-se que no Brasil existe um pacto federativo, na qual caracteriza, na perspectiva tributária, a divisão constitucional das materialidades tributáveis, bem como a repartição dessa arrecadação relativa a algumas materialidades. Ou seja, esse pacto é no sentido de assegurar a autonomia dos entes federativos entre si quando tratar de tributos, além do fato de preservar o equilíbrio das arrecadações (SEVERINI, 2021).

A forma federativa do país está prevista na Constituição, no art. 1º, que expressa:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos[...]

Visivelmente notada como cláusula pétrea, é reforçada no art. 60, § 4º, I do mesmo diploma legal:

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:
§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
I - a forma federativa de Estado;

Sabe-se ainda que, a autonomia dos entes federativos, então, foi prevista no art. 18, da CF/88, afirmada na definição das competências comuns, concorrentes e exclusivas, na forma dos arts. 21 a 31, do referido diploma. Ou seja, não restam dúvidas que a base do federalismo é a autonomia dos entes, abrangendo, também, a autonomia financeira e tributária.

No que tange especificamente à disposição constitucional de competências, o pacto federativo implica, de forma igualitária, aos entes federados o poder tributário que envolve três prerrogativas: criar e regular tributo; arrecadar e; administrar toda ou parte dessa arrecadação (LUKIC, 2014).

Entretanto, na ausência de um dispositivo constitucional que dê à União poder para editar lei que vincule Estados, Municípios e DF, as matérias que digam respeito à sua estruturação orgânica, de pessoal e relativa à procedimentalização administrativa, são de competência de cada um deles. No que se refere ao arcabouço subjetivo de cada ente federativo, é daquela pessoa política a competência para legislar e, assim, definir a sua estrutura administrativa, incluída a gestão dos recursos públicos nos limites do ordenamento vigente (CARVALHO, 1999).

Assim, como cada ente federado possui autonomia limitada, é cediço de que em matéria tributária e financeira não seria diferente. Visto isso, é por qual motivo o recurso repetitivo, baseando o firmamento do tema 0682 do STF, abordado no capítulo anterior, que entende que não há dispositivo constitucional de iniciativa ao poder executivo para legislar sobre a matéria. Porém, o entendimento vêm sendo debatido, de forma que, vários autores visam que se há autonomia dos poderes em diversas matérias, no âmbito tributário não seria diferente, principalmente no sentido de que os tributos, impostos e taxas podem, e são, criados mediante lei.

Na Federação Brasileira, a capacidade de auto-organização das pessoas federativas exige que lhes seja reservada a competência para promulgar estatutos normativos básicos regulamentadores das linhas mestras da sua estrutura orgânica e da conseqüente atuação administrativa. Em relação aos Estados membros, corrobora tal premissa o princípio clássico do federalismo constitucional, a saber, o dos poderes

reservados que derivam das competências não vedadas aos Estados, com base no art. 25, § 1º da CF/88 (CARVALHO, 2019).

A ampliação do campo da legislação estadual e municipal realizada na CF/88 é característica essencial do federalismo de dimensão continental, como o brasileiro, em que as unidades federadas não se apresentam homogêneas e, ao contrário, evidenciam flagrantes disparidades, inclusive de estrutura administrativa. Referidas disparidades justificaram que, na repartição constitucional de competências, o Estado Membro tivesse assegurado o desenvolvimento da sua específica atividade normativa, inclusive no tocante à própria Administração Pública (CARVALHO, 2019).

Nesse sentido, a lição do professor Raul Machado Horta:

Ao expedir as normas que configuram a organização federal, a Constituição defere ao Estado o poder de organização própria, designando como fontes do poder autônomo de organização a Constituição e as leis estaduais. Nesse cerne organizatório, situa-se a autonomia do Estado-Membro, que caracteriza e singulariza o Estado Federal, de modo geral, e o Estado Federal Brasileiro, de modo particular, no domínio das formas estatais. A autonomia provém, etimologicamente, de *nómos* e significa, tecnicamente, a edição de normas próprias.

(...) É regra comum às Constituições Federais Brasileiras a disposição de que os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem no exercício de seu poder de organização e de legislação, com variação de linguagem de uma para outra Constituição, sem afetar, todavia o conteúdo desse poder (...)

Poderes de organização constitucional e de legislação e poderes reservados são as fontes da competência exclusiva dos Estados-Membros, que irão abastecer o ordenamento jurídico estadual com as normas hierarquicamente escalonadas da Constituição e das leis. Demonstra-se, deste modo, que os Estados-Membros, além de partes constitutivas da República Federal, são titulares de personalidade autônoma de Direito Público, possuindo capacidade de ação e vontade independente. (HORTA, 1999, p. 339-340).

Por conseqüente, em semelhança, impõe-se a observância, pelos entes federados inferiores, dos princípios e das regras gerais de organização adotados pela União.

Raul Machado Horta (2019) assevera:

A precedência lógico-jurídica do constituinte federal na organização originária da Federação, torna a Constituição Federal a sede de normas centrais, que vão conferir homogeneidade aos ordenamentos parciais constitutivos do Estado Federal, seja no plano constitucional, no domínio das Constituições Estaduais, seja na área subordinada da legislação ordinária (HORTA, 2019, p. 5).

De fato, a Constituição Federal é sólida, pois vários dos dispositivos expressos não são passíveis de modificação ou extinto por emenda constitucional. Para garantir que as leis dos entes federados estejam em conformidade aos princípios estabelecidos por ela, o Judiciário exerce o controle de constitucionalidade, sendo ele de duas formas: difuso e concentrado². (LOVATO, 2006)

A razão de a Constituição estar no ponto máximo e possuir soberania é o fato dela ser objeto do poder constituinte originário. Do mesmo modo, por ela dar fundamento à criação de normas, todas lhe devem obediência.

Igualmente, Pedro Lenza (2006) se manifesta com as palavras de José Afonso da Silva:

[...]significa que a constituição se coloca no vértice do sistema jurídico do país, a que confere validade, e que todos os poderes estatais são legítimos na medida em que ela os reconheça e na proporção por ela distribuídos. É, enfim, a lei suprema do Estado, pois é nela que se encontram a própria estruturação desde e a organização de seus órgãos; é nela que se acham as normas fundamentais de Estado, e só nisso se notará sua superioridade às demais normas jurídicas". Desse princípio, continua o mestre, "resulta o da compatibilidade vertical das normas da ordenação jurídica de um país, no sentido de que as normas de grau inferior somente valerão se forem compatíveis com a norma de grau superior, que é a constituição. As que não forem compatíveis com ela são inválidas, pois a incompatibilidade vertical resolve-se em favor das normas de grau mais elevado, que funcionam como fundamento de validade das inferiores. (SILVA, José Afonso da apud LENZA, Pedro, 2006, p. 93-94).

Visto isso, a repercussão da tese 682 do Supremo afeta, indiretamente, a autonomia dos entes federativos, uma vez que deliberando a competência do legislativo em que possa atuar livremente no âmbito tributário, intervém na autonomia do Executivo, que responderá pelo déficit orçamentário causado pelo exercício da iniciativa do Legislativo em revogar ou modificar tributos.

Dizia Claudio Carneiro (2020):

Podemos dizer que o Estado, no âmbito de suas finanças, atua de forma similar ao particular; contudo, se a pessoa é poupadora nata ou gastadora compulsiva, isso é um problema de cada uma, pois o poder público nada tem a ver com o que o cidadão faz com o seu dinheiro. Ocorre que, com o Estado, a situação é um pouco diferente, pois o equilíbrio das contas públicas impede que o ente público seja poupador ou gastador. Afinal, a receita é usada para

² Controle de constitucionalidade de normas seria verificação por um órgão competente da consonância ou compatibilidade de uma determinada espécie normativa, levando-se em consideração uma Constituição, que fundamenta a validade daquela norma e, portanto, não podendo ser contrariada pela aquela norma inferior.

pagamento das despesas e estas, por sua vez, para a realização do interesse público primário e secundário. Daí a influência direta do Direito Financeiro na normatização dos elementos da atividade financeira estatal, de modo que a utilização do dinheiro público seja feita de forma transparente e, sobretudo, regida pela legalidade, pois a lei nada mais é do que a participação do povo em uma democracia. (CARNEIRO, 2020, p. 33).

O resultado dessa fundamentação do STF nas delimitações dos entes federados gera conflito nas competências, e de forma indireta, atinge o cidadão. Isso porque com a diminuição de receita em face de uma redução da fonte de recurso, além da tornar eterna a discussão entre Legislativo e Executivo, fato que fere dispositivos constitucionais; pacto federativo e; o mecanismo de freios e contrapesos, reflete no bolso do contribuinte.

Nesse sentido, nota-se que a questão não é a aplicação das normas constitucionais, mas sim, o controle direto da constitucionalidade de forma que vise o futuro, ou seja, que seja priorizado o efeito no contexto prático referente à decisão tomada no âmbito judicial. É por isso que interferir nas atribuições definidas a cada poder gera uma discussão viciosa, sendo que o determinado é que cada um cumpra a sua função.

3 A (IN)CONSTITUCIONALIDADE NA CONCESSÃO DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA PELO LEGISLATIVO

Conforme abordado anteriormente, a competência para instituir tributos fica a cargo dos entes federativos. Essa repartição foi realizada no próprio texto constitucional mediante inserção de determinações representadas por autorizações para a criação de tais tributos, bem como a inserção de normas veiculadoras de determinações negativas, proibindo que tributos sejam instituídos sobre certas situações, bens ou pessoas.

Embora seja questão já resolvida pela doutrina, ainda se debate nas casas legislativas brasileiras a possibilidade de membros do Poder Legislativo proporem projetos de lei ou emendas a projetos de lei em matéria tributária. São alcançadas também por esse questionamento as propostas de emendas constitucionais. O debate se trava, sobretudo, nas comissões parlamentares incumbidas de controlar a constitucionalidade das proposições legislativas, geralmente denominadas Comissões de Constituição e Justiça, das quais algumas têm negado a constitucionalidade da iniciativa parlamentar no campo tributário.

Entretanto, os projetos de lei propostos por parlamentares no trato de matéria tributária têm sido vetados pelo Poder Executivo por vício de iniciativa, causando, em decorrência da rejeição do veto, sua promulgação pelo próprio Poder Legislativo, o que por sua vez tem sido causa petendi de ações diretas de inconstitucionalidade para impugnar as leis daí resultantes, dando ensejo, enfim, a uma jurisprudência que ainda revela algumas vacilações, sobretudo por entre os Tribunais de Justiça dos estados-membros da Federação Brasileira.

Esse capítulo, por fim, apresenta uma análise sob a ótica do pragmatismo jurídico acerca da decisão de concessão de benefícios fiscais pelo Legislativo e a forma que afeta o Executivo, bem como o impacto dessas concessões no orçamento estatal.

3.1 A CONCESSÃO DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA SOB A ÓTICA DO PRAGMATISMO JURÍDICO

O pragmatismo jurídico, de certa forma, está cada vez mais presente na atuação do Judiciário. Porém, é necessário a atenção ao sistema jurídico, visto que o

uso do pragmatismo nas decisões judiciais têm sido crescente, principalmente nas decisões do Supremo Tribunal Federal. No mais, é possível haver equilíbrio entre pragmatismo jurídico e a hermenêutica, para a correta interpretação e aplicação das normas jurídicas.

O pragmatismo jurídico consiste na teoria de um pensamento filosófico que possui como premissa maior o fato de que o significado de um determinado conceito está nas suas consequências, interesses e aplicações práticas e não nos discursos abstratos que a filosofia tradicional sustenta (NUNES, 2022).

O interesse que o pragmatismo jurídico sugere aos autores com posições teóricas e afeições políticas tão divergentes se mostra compreensível quando visível alguns traços presentes em sua origem. Embora hoje seja comum admitir o pragmatismo como uma posição filosófica, ele surge inicialmente como método orientado para uma crítica ao racionalismo cartesiano. Métodos são passíveis de diversas apropriações, a maioria delas indiferente às inclinações políticas e éticas daqueles que os utilizam (ALMEIDA; REGO, 2015).

Assim versa Rafael Oliveira (2011) sobre o tema:

É importante frisar, desde logo, que não existe um único pragmatismo homogêneo, mas, sim, diversas formas de compreensão do pragmatismo, tendo em vista as influências de formas antigas do pensamento, tais como no darwinismo, do ceticismo e do empirismo da Antiguidade clássica etc. Não obstante as formas variadas de pragmatismos, todas elas apresentam três características comuns, a saber: a) antifundacionalismo: rejeita a existência de entidades metafísicas ou conceitos abstratos, estáticos e definitivos no direito, imunes às transformações sociais; b) contextualismo: a interpretação jurídica é norteada por questões práticas e o direito é visto como prática social; e c) consequencialismo: as decisões devem ser tomadas a partir de suas consequências práticas (olhar para o futuro e não para o passado). (OLIVEIRA, 2011. p. 131/132).

Em outras palavras, esta teoria critica a abstração inerente à teoria filosófica tradicional e, em contraposição à ela, sugere que determinado conceito tenha sua validade condicionada a uma análise empírica de suas eventuais consequências na prática. Deste modo, verifica-se que há por parte do pragmatismo uma desvalorização dos debates conceituais, morais e filosóficos em favor de uma valorização da análise dos resultados obtidos no estudo de casos concretos (NUNES, 2022).

Percebe-se, então, que o Pragmatismo Jurídico se vale, enquanto técnica de decisão, de metodologia comparativo-consequencialista. Dito método implica em que se proceda ao cotejo entre as possíveis hipóteses de solução de um caso específico

e os seus respectivos desdobramentos, as suas consequências de ordem prática no contexto social. Disto decorre que, em razão dos possíveis efeitos da decisão, o operador deverá buscar em outras fontes do conhecimento, que não só o jurídico, os parâmetros e fundamentos para sua decisão (LIMA, 2012).

Dito isso, partindo dos traços de Vicente de Paulo Barretto (2006), tem-se aqui um pensamento que possui características inerentes da consequência e contextual:

O consequencialismo do pragmatismo manifesta-se no enraizar do direito na prática, no conhecimento tácito nela gerado, e na preocupação com resultados. Já o contextualismo se define pelo julgamento dessas práticas e de seu conhecimento a partir da experiência passada e dos resultados desejáveis que elas produzem em situações problemáticas. (BARRETO, 2006, p. 656).

Tratando-se de “[...]uma concepção que atribui às consequências práticas das decisões judiciais um peso decisivo na atuação dos juízes”, os reflexos do pragmatismo jurídico podem ser percebidos atuações nas decisões tomadas pela Suprema Corte (SARMENTO, 2009, p. 173).

O pragmatismo jurídico manifesta-se enquanto em realidade jurisdicional quando se objetiva alcançar a decisão que seja mais razoável, levando em consideração todas as coisas, em que todas as coisas incluem tanto consequências específicas ao caso quanto sistêmicas (POSNER, 2010).

Do estudo desse modo de funcionamento, Streck (2020) evidencia algo que talvez possa passar despercebido: decisões pragmáticas têm na subjetividade do juiz o *locus* de tensão da legitimidade do Direito, bem como deslocam o polo da tensão interpretativa em direção do intérprete.

O que Streck (2020) indica é que há uma aposta no protagonismo judicial. Ao decidir, o juiz terá de também decidir quais são as consequências desejáveis. Como não existem respostas antes das perguntas e como os interesses que coexistem em uma democracia não são convergentes tem-se um problema: não se pode pautar decisões a partir de interesses sectários.

Nesse sentido, então, verifica-se que as decisões acerca da matéria tributária se dão pelo interesse de um seletivo grupo, que, mesmo com a possível intenção de beneficiar o Estado, gera um colapso na arrecadação estatal, pauta que será debatida mais adiante.

Ao aplicar a norma antielisiva³, caso a autoridade tributária fundamente sua decisão na análise das consequências práticas e sistêmicas dela decorrentes e nas alternativas de que dispunha no momento do julgamento, abre-se a oportunidade para que sejam contrapostos os critérios científicos utilizados na sua fundamentação. (ARGUELHES, 2009).

Arguelhes continua:

Segundo Dworkin, no lugar de recorrer às decisões judiciais e legislativas passadas, o adepto do pragmatismo encontra justificativa relevante para o emprego do poder coercitivo do Estado. (ARGUELHES, 2009, p. 182).

Nessa linha, Fábio Andrade Martins (2020) diz:

Desta forma, o objeto da norma antielisiva seria, na verdade, a identificação do desvio da obrigação tributária perpetrado pela prática da elusão fiscal, ou seja, a situação na qual o particular se esquivaria da obrigação tributária pela não realização do fato típico nela descrito. Este fato seria substituído pela prática de outro equivalente, que gerasse o mesmo resultado econômico pretendido pelo sujeito passivo e fosse considerado pela norma tributária como apto a desencadear a obrigação tributária. (MARTINS, p. 11, 2020).

A par disso, há a divergência entre Posner e Dworkin, no tocante a relação das decisões pragmáticas, da problemática entre direito moral e teoria do direito. Nesse caso, a ótica desses dois autores se torna relevante do que é útil para a tomada de decisão dos magistrados e em que medida ela deve servir como parâmetro para pautar suas decisões.

Sobre a questão da decidibilidade, Posner (2010) assinala que o juiz pragmático decide com base em um juízo de “razoabilidade” voltado às “melhores consequências” e a partir de em um sopesamento não algorítmico entre consequências baseadas na norma jurídica e de consequências específicas ao caso.

O que se entende acerca disso é que o pragmatismo busca possibilitar que as decisões se baseiam na teoria de que devem ser tomadas com cunho subjetivo, ao contrário das normativas constitucionais que prevê sobre a matéria.

³ Normas antielisivas são aquelas que permitem ao Fisco desconsiderar condutas elisivas praticadas pelos contribuintes com o objetivo economizar tributo, lançando-o tal como seria devido caso não verificada a elusão fiscal.

Fonte: <https://jus.com.br/artigos/17876/norma-geral-antielisiva-conceito-caracteristicas-constitucionalidade-regulamentacao-e-aplicacao-no-direito-brasileiro>

No tocante à hermenêutica, Posner (2007) afirma que as condições políticas, econômicas, culturais e sociais desde a edição da Constituição ou de uma lei se alteraram, levando a um poder legislativo e judiciário extremamente diversificado, o que acaba por trazer influências as interpretações ali dadas:

O significado não reside simplesmente nas palavras de um texto, pois as palavras estão sempre apontando alguma coisa que lhes é extrínseca. O significado é aquilo que emerge quando os critérios e as experiências linguísticas e culturais são aplicados no texto. (POSNER, 2007, p. 397).

Há, no entanto, situações em que as consequências relacionadas ao caso concreto dominam completamente o processo de tomada de decisão. Segundo Posner (2004), isso ocorre especialmente quando o caso tem consequências momentâneas ou quando recai sobre um problema jurídico que por ser novo não envolve expectativas.

O grande erro do juiz formalista, diz Posner (2004), é crer que esses casos possam ser decididos tão-somente pela referência aos precedentes e ao texto normativo, ainda que os seus contornos socialmente relevantes não tenham sido contemplados pelos juízes que atuaram nos precedentes ou pelo legislador que tenha elaborado o texto objeto de interpretação. Segundo Posner (2004), esses casos demandam um julgamento de orientação social, isto é, uma decisão pautada na razoabilidade.

Já na ideia de Dworkin (2012), a visão das decibilidades de que deve ser de forma pragmática, evitando a teoria moral é combatida por ele. Inicialmente, Dworkin (2012) defende que a moral está intrinsecamente ligada ao Direito, crendo que a concepção da existência de princípios morais que compõem o Direito está estritamente ligadas. Deve, então, haver, no mínimo, uma fundamentação moral aparente que sustente a afirmação da existência de deveres jurídicos.

Ademais, ocultar parâmetros ditos econômicos para a fundamentar decisões foge do que é constitucionalmente previsto. Isso é, o pragmatismo jurídico deve-se considerar a maior quantidade de consequências das decisões para chegar a uma solução mais satisfatória para o problema em pauta.

Diante isso, a pauta fica ao redor da problemática, então, sob a ótica da concessão de benefícios fiscais. Até porque, essas decisões, impreterivelmente, terão resultados que possam ser negativos para o Estado e o povo.

Veja-se que é preciso dar importância para a leitura pragmática das normas constitucionais, que são passíveis de diversos entendimentos, mas estes devem ser baseados em benesses para ambos: Estados e contribuinte.

No mais, a concessão de benefícios fiscais baseada em fatos anteriores deve levar em conta o cenário atual do Estado. Em outras palavras, é necessário o estudo do caso, das consequências sociais e econômicas.

Importante ressaltar de que, mesmo sendo utilizado o sistema *commum low*, o uso de precedentes não vai em contrariedade, já que pode ser usado analogias para decisões em caso concreto. Ou seja, a escolha específica do pragmatismo é justificada pelo fato de que essa corrente ter como base o estudo empírico e a análise econômica do Direito para, hipoteticamente, ponderar acerca das consequências de certa tomada de decisão na realidade fática sobre a qual irá incidir (ATAÍDE JUNIOR, 2012).

Denota-se que, assumindo que a decisão e o contexto são indissociáveis, a ênfase do pragmatismo não recairá na decisão, nem no contexto, mas na relação formada entre os dois. Como a diversidade dos elementos que compõem o caso, somada à dificuldade de se determinar, com relativa precisão, os limites dos contextos, apenas o uso do raciocínio analógico pode se mostrar limitado a uma resolução adequada das controvérsias jurídicas. Isso se aplica aos casos mais diversos, mesmo os fáceis e corriqueiros, que não suscitam nenhuma controvérsia acerca de sua resolução. (ALMEIDA; REGO, 2015)

Ao contrário do que se pode vir a deduzir, o pragmatismo jurídico não desconsidera a importância dos precedentes, inclusive admitindo que, em muitas situações, eles podem ser a solução mais adequada e prática. Em síntese, ele está longe de concluir que precedentes ou analogias são de pouca relevância; antes, defende, de um modo geral, que nós não devemos nos ater excessivamente à analogia ou aos precedentes, e sim a uma análise contextual mais flexível, que, confrontando um determinado caso em questão com os seus precedentes, permita identificar semelhanças, diferenças e especificidades não observáveis por uma abordagem metodológica mais restrita (ALMEIDA; REGO, 2015).

Sendo assim, percebe-se que o pragmatismo jurídico tem ênfase na interpretação que se adequa ao caso em apreço. Esse viés também aplica-se no âmbito tributário e financeiro, porque esta matéria rege, praticamente, a economia do

Estado, devendo ter decisões que visam cumprir aquilo que a norma constitucional impõe.

As Cortes Superiores têm debatido reiteradamente, em questões repetitivas, para sanar lacunas que alguns textos constitucionais, impropositalmente, detém, ou que situações cotidianas não estão tuteladas por ela.

Não menos importante de mencionar que, no ano de 2018, houve modificações significativas na LINDB, trazendo nova redação aos art. 20 e 21 da Lei n.º 13.655/18, para enfatizar a preocupação do legislador em face do excessivo número de decisões judiciais proferidas apenas com base em princípios violando, até o texto legal.

Reforça aqui, que não há prerrogativas que vedem a utilização de princípios para embasamento de decisões judiciais, que também são utilizadas pelas Cortes Supremas nas fundamentações, mas deve-se atentar às normas pré-estabelecidas para o regular exercício do direito nos casos concretos.

Em matéria tributária, considerando que a valoração das consequências possui uma dimensão descritiva, para cada alternativa considerada pelo aplicador da norma devem estar especificadas, nas razões da decisão, as respectivas consequências. É isso que o pragmatismo traduz.

Desta forma, então, as decisões relacionadas às devidas consequências poderão ser impugnadas, caso comprovada de que essas consequências, associadas à tal decisão, são destoantes daquelas expressas pela autoridade tributária.

No entanto, as decisões não devem ser tomadas pautadas, unicamente, nas consequências específicas para o caso concreto, mas, sim, nas consequências desejadas por toda a Administração Pública, sob pena de ser utilizada uma racionalidade dogmática, ao invés de pragmática (NÓBREGA, 2013).

Veja-se que as consequências das decisões tomadas pelo STF pode servir como justificativa para uma tomada de posição quanto aos delineados jurídicos pertinente aos efeitos decisórios, uma vez que nenhum magistrado está imune ao efeito drástico de sua tomada de decisões, ou situações árduas. O que deve levar em consideração é a tentativa de manter o estado institucional.

A regra, como se sabe, é no sentido de que normas declaradas inconstitucionais são nulas desde a sua premissa. Portanto, para a declaração de inconstitucionalidade, tem como efeito a cessão dos fatos jurídicos constituídos sob o sustento de tal regra inconstitucional.

3.2 A CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS PELO LEGISLATIVO E O IMPACTO NO ORÇAMENTO ESTATAL

Seria leviano afirmar que o tributo não representa um peso financeiro para aqueles que devem contribuir para o Estado, uma vez que consiste em parte da riqueza do contribuinte destinada ao Estado a fim de que este possua recursos suficientes ao exercício das atividades governamentais.

Sendo o tributo um fardo inevitável, principalmente para ao bolso do contribuinte, notório que este buscará formas de aliviar seu peso, em outras palavras, é esperado que o contribuinte busque maneiras de diminuir a carga tributária incidente em sua riqueza. Destarte, o tributo é um fator que induz o comportamento daqueles a ele sujeitos (SCHOUERI, 2005).

Entretanto, reconhecida a premissa de que a própria arrecadação gera efeitos nos contribuintes e, por consequência, na economia, deve-se reconhecer também que o ente tributante possui um poder de manipular o comportamento econômico a partir de instrumentos tributários. O efeito dessa indução propositiva é o que se denomina extrafiscalidade e, não à toa, o estudo sobre ela acompanha a própria história do Direito Tributário (VOGUEL, 2014).

É nesse contexto em que se inserem os incentivos fiscais, exonerações financeiras do Estado através de redução da carga tributária com o intuito de se atingir certa finalidade, que pode ser um estímulo a determinada conduta do mercado, ou a proteção a setores mais vulneráveis da sociedade (VOGUEL, 2014).

O estudo abrangente das desonerações fiscais deve perpassar uma análise jurídica, política e financeira. Jurídica, pois a tributação tem uma base legal que possui diversas limitações ao poder de tributar e, nessa mesma linha, ao poder de desonerar; política, pelo fato de a tributação ser dependente de decisões dos grupos que ascenderam dentro do Estado; e financeira, porque o uso de medidas de redução da carga tributária tem seu custo, tendendo a repercutir negativamente no orçamento público, ou seja, acarretar perda de arrecadação (CORREIA NETO, 2016).

A necessidade de normas incentivadoras atenderem a uma finalidade também se justifica pelo princípio da igualdade. Humberto Ávila (2007) defende que a igualdade pode ser definida como uma relação existente entre um ou mais sujeitos, construída a partir de determinado critério de comparação, aferido por meio de

elementos indicativos, que serve de instrumento para a realização de uma determinada finalidade constitucional e lícita.

Logo, a criação de uma diferenciação de tratamento tributário entre contribuintes (sujeitos) que apresentem capacidade contributiva similar (critério), sem que haja uma razão (finalidade) que justifique o tratamento diferenciado, fere o princípio da igualdade, um dos pilares do ordenamento jurídico brasileiro (ÁVILA, 2007).

Acontece que os benefícios fiscais sempre foram muito utilizados como medidas econômicas tomadas pelos governantes. Deveras, um instrumento comum de intervenção do Estado na economia e na indução de comportamentos, justamente por serem tidos por muitos como um mecanismo eficaz para alcançar o desenvolvimento econômico e social (DÓRIA, 1971).

O art. 111 do Código Tributário Nacional, estabelece que se interpreta literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção. A realização de uma interpretação literal de tal dispositivo pode nos induzir a pensar que o comando pretende que seja utilizado somente o método literal na construção de normas jurídicas que disciplinam a instituição de isenções (BRASIL, 1965).

Isso nos conduziria a uma ilação disparatada, eis que a interpretação literal no mais é que um passo em direção à construção da norma. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho “o texto escrito, na singela conjugação de seus símbolos, não pode ser mais que a porta de entrada para o processo de apreensão da vontade da lei”. (CARVALHO, 2011).

Significa dizer que a interpretação de qualquer lei demanda mais do que uma análise meramente literal para que possamos compreender o comando legislado. Por mais singelo que seja o preceptivo examinado, é necessário que a construção leve em consideração as demais diretrizes do sistema. Há entre os diversos comandos um entrelaçamento ordenado por um princípio unificador com vistas a regular as condutas em sociedade. Todo e qualquer preceptivo sofre o influxo dos demais, de forma a compatibilizar-se com as normas que regem a construção do sistema (CARVALHO, 2011).

Entretanto, esses incentivos fiscais são instrumentos extrafiscais utilizados pelo Estado em sua atividade de intervenção na economia por indução, como medida de renúncia de receita, através do regime jurídico tributário, concedido pelo próprio

constituente ou pelo legislador ordinário conforme os meios permitidos, tendo a finalidade de estimular a atuação de determinada ação do contribuinte.

Martha Leão (2014) afirma que as normas extrafiscais induzem o comportamento dos contribuintes na medida em que atuam como um prêmio ou uma vantagem para eles, contudo não elimina a discricionariedade que o contribuinte possui para agir ou não da forma como espera a norma fiscal indutora. Logo, no momento de criação de benefícios fiscais, seus efeitos são apenas expectativas que podem ou não se realizar na prática.

Nesse sentido, a concessão de benefícios fiscais corresponde a um montante que o Estado deixa de arrecadar, com isso, deve-se analisado cautelosamente para que a falta dessa verba tributária não incinere os cofres públicos sem o devido estudo da política pública. Essa renúncia, portanto, gera um custo fiscal que, em muitos casos é comparável de uma programação orçamentária, podendo ser substituída por gastos diretos do poder público.

O Supremo Tribunal Federal, denominado como guardião da Constituição, vê-se, constantemente, com a necessidade de discutir acerca das leis de incentivo, tanto no sentido da iniciativa legislativa; da exigência de lei específica sobre a matéria como no impacto dessas leis de incentivo na arrecadação tributária que é partilhada entre os entes federativos.

Não restam dúvidas, acerca da iniciativa legislativa, de que não há reserva de iniciativa para leis de benefício fiscal. Tanto é, que além da tese 682 do STF enfatizar, o art. 150, §6 da CF exige lei específica “[...]para qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições”, como abordado no capítulo anterior (BRASIL, 1988).

Esse preceito serve de base para que o Tribunal afirme a inconstitucionalidade de benefícios fiscais estabelecidos sem amparo legal, por meio de decreto ou fundamentado em autorizações genéricas, na forma de delegação do Executivo, sendo debatido no ADI 2688. Relator Min. Joaquim Barbosa. Julgamento em 1.6.2011; ADI 2345. Relator Min. Cezar Peluso. Julgamento em 30.06.2011⁴.

⁴ Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2031651>

Já na ADI 3462⁵, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia, por exemplo, declarou-se a nulidade, por ofensa ao artigo 150, § 6º, de lei do Estado do Pará que autorizava genericamente o Executivo a conceder remissão e anistia. Na ADI-MC 1296⁶, de relatoria do Ministro Celso de Mello, o Tribunal suspendeu lei de Pernambuco que conferia ao Executivo estadual o poder de conceder, mediante decreto específico, “benefícios ou incentivos fiscais relativos aos tributos estaduais, em favor de refinaria de petróleo”.

Porém, não são muitos, no entanto, os precedentes em que Tribunal declara a inconstitucionalidade de lei de incentivo apenas pelo descumprimento do requisito de “especificidade”. Tal constatação, aliás, somada à conhecida prática legislativa de inserir penduricalhos e caudas legislativas contendo vantagens fiscais em leis e medidas provisórias com os mais diversos temas, indica a baixa efetividade do 150, § 6º, da Constituição Federal, ao menos quanto ao requisito da especificidade. (CORREIA NETO, 2016).

Além dos precedentes, existe prerrogativas previstas a fim de limitar uma perspectiva acerca da necessidade de apresentação de estimativa de impacto orçamentário e financeiro nas proposições legislativas que impliquem na renúncia de receita, estas previstas na LRF. Essa lei é originária do Projeto de Lei Complementar nº 18 de 1999, entrando em vigor em 4 de Maio de 2000.

A Lei de Responsabilidade Fiscal têm por objetivo o controle de gastos dos entes federativos, condicionado à capacidade de cada sobre a arrecadação de tributos. Essa lei complementar visa preservar a situação fiscal dos entes, e acordo com o balanço anual, garantindo a saúde financeira dos estados e municípios, e a correta aplicação desses recursos nas esferas adequadas.

Os pressupostos rígidos para a concessão de benefícios fiscais dos quais decorra renúncia de receita devem, ainda, ser somados a um pressuposto constitucional específico, qual seja, o art. 150, § 6º, da CRFB/88. Mencionado dispositivo assim determina: “qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal,

⁵ Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2285478>

⁶ Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1618067>

estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g” (BRASIL, 1988).

Pela leitura do art. 14 da LRF, constata-se que a concretização da renúncia de receita tributária dependerá do atendimento de pré-requisitos imperativos e alternativos. O primeiro dos pressupostos – que é obrigatório e está no caput do artigo – é a estimativa do impacto orçamentário-financeiro da renúncia no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes. Essa estimativa deve ser formalizada quando do encaminhamento da proposta de lei relativa à concessão e à ampliação da renúncia de receita ao Poder Legislativo. A outra previsão obrigatória também prevista no caput é a compatibilização da medida com a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO (OLIVEIRA, 2013).

Além dos pressupostos, a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício fiscais deve ainda observar, entre duas hipóteses, uma condição: a demonstração, pelo proponente, de que a renúncia foi considerada na estimativa da receita da lei orçamentária, bem como que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da LDO (HARADA, 2011).

Impõe-se que a renúncia tenha previsão na LOA, em atendimento ao princípio da universalidade, além do cumprimento dos objetivos previstos no Anexo de Metas Fiscais da LDO, mediante a demonstração que estes não serão afetados pela renúncia; ou, alternativamente; e sejam apresentadas medidas de compensação, tais como elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. Evidentemente, as medidas referidas são exemplificativas, podendo o proponente adotar outras que alcancem a mesma finalidade, como, até mesmo, a instituição de novos tributos (HARADA, 2011).

Com a LRF, a pretensão do legislador na instituição de benefícios tributários ficou limitada pelas previsões legais do art. 14. de acordo com a norma:

Art. 14 – A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I – demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II – estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º – A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º – Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º – O disposto neste artigo não se aplica:

I – às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II – ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

As diretrizes rígidas para a concessão de benefícios fiscais dos quais decorra renúncia de receita devem, ainda, ser somados a um pressuposto constitucional específico, este disposto no art. 150, § 6º, da CF.

Essa foi a forma que o legislador encontrou de dificultar a concessão de benefício fiscal justamente para que esse não venha a distorcer aquilo que já foi proposto e sancionado com o projeto do LOA, até porque, o PPA já definido não pode sofrer alterações sem que este esteja finalizado.

A LRF estabeleceu, em seu art. 11, a necessidade de instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos de competência constitucional dos entes da Federação, como requisito essencial da responsabilidade da gestão fiscal. Significa dizer que cada esfera do governo deverá explorar adequadamente a sua base tributária e, dessa forma, ter capacidade de estimar qual a sua receita, visando ao não comprometimento das metas de resultado fiscais estabelecida previamente, com a especificação de sanções institucionais (NÓBREGA, 2002).

O dispositivo citado está em sintonia com o princípio da indisponibilidade, pela administração dos bens e interesses públicos, integrante do regime jurídico-administrativo. A necessidade de que as regras da LRF sejam cumpridas previamente à implementação dos benefícios tributários já foi reconhecida pelo Tribunal de Contas da União em diversos acórdãos.

A competência do TCU para fiscalizar as renúncias de receitas tem por fundamento o art. 70 da CF/88, sendo disciplinada no art. 1º, § 1º, da Lei nº 8.443, de 1992 – Lei Orgânica do TCU – que dispõe que o Tribunal, no julgamento das contas e na fiscalização que lhe compete, decidirá sobre a legalidade, a legitimidade e a

economicidade dos atos de gestão e das despesas deles decorrentes, bem como sobre a aplicação de subvenções e a renúncia de receitas. (BRASIL, 1988)

É preciso ressaltar que, incentivo fiscal ou tributário não deve ser confundido com o incentivo financeiro, na qual é o instrumento extrafiscal utilizado pelo Estado em sua atividade de intervenção na economia por indução, como medida de renúncia de receita, através do regime jurídico tributário, concedido pelo próprio constituinte ou pelo legislador ordinário conforme os meios legitimamente permitidos, com a finalidade de estimular determinada conduta do contribuinte (LIMA; MACHADO, 2015).

O incentivo tributário é um “gasto”, na medida em que o Estado, ao deixar de arrecadar o tributo, total ou parcialmente, abre mão de receita que poderia ser usada para o financiamento de outras políticas públicas – como a saúde, a educação, etc. A renúncia fiscal, quando concebida como uma modalidade de alocação dos recursos públicos, gera um custo fiscal que, em muitos casos, é comparável ao de uma programação orçamentária, podendo, inclusive ser substituída por gastos diretos do poder público (ABRAHAM, 2018).

O conceito específico da lei concessiva de benefícios é o atributo mais importante da norma, de modo que limita a apresentação de desobrigações tributárias de forma obscura e camuflada, dentro de proposições legislativas que tratam de outros temas, como ainda ocorre no Brasil.

Kiyoshi Harada (2005) denomina a regra como “princípio da especialidade dos incentivos fiscais”, que, a exemplo do princípio da exclusividade orçamentária, existe em função de abusos consistentes na inserção de normas outorgando incentivos fiscais, no bojo de projetos de lei estranhos à matéria tributária, o que acaba dificultando sua identificação e controle pelo chefe do Poder Executivo por ocasião de sua sanção. Tal princípio tem, pois, uma estreita vinculação com o princípio da transparência.

Já Roque Carraza (2006) prefere o uso do nome “princípio da especificidade das leis tributárias” e visa mais do que a facilitar o controle do Executivo, a importância de evitar que “emendas capciosas induzam parlamentares menos avisados a aprovar, sem que o percebam, favores fiscais que nada têm a ver com o assunto central do ato normativo que estiver em votação”.

Diante disso, notável que há um favorecimento para melhor controle da concessão dessas benesses para que, de fato, no ato de concessão haja a correta

aplicação, visando cumprir aquilo que está disposto na Constituição Federal, não ultrapassando os limites impostos a cada ente federativo, de forma que atuem em prol da sociedade.

Veja-se que não é de desconhecimento de todos que praticamente 80% da arrecadação do Estado é advindo dos tributos. Com a diminuição, é necessário artifícios para compensar a falta dessa arrecadação que não foi prevista pela LOA.

Entretanto, a isenção fiscal sem as prerrogativas determinadas pela LDO, tornam a concessão desses benefícios um empecilho para o Executivo de finalizar a estimativas apresentadas. Em outras palavras, significa dizer que o Poder Executivo terá que providenciar outras alternativas para cumprir a meta que ele mesmo estabeleceu, em razão de algo que o Legislativo impôs.

Nesse sentido, Roque Carraza (2017) afirma:

Em matéria tributária, porém, prevalece, a respeito, o art. 61: a iniciativa de leis tributárias – exceção feita à iniciativa das leis tributárias dos Territórios (que, no momento, não existem), que continua privativa do Presidente da República, ex vi do art. 61, §1º, II, “b”, in fine, da CF – é ampla, cabendo, pois, a qualquer membro do Legislativo, ao chefe do Executivo, aos cidadãos etc. Este raciocínio vale para as leis que criam ou aumentam tributos. Não para as leis tributárias benéficas, que continuam a ser de iniciativa privativa do chefe do Executivo (Presidente, Governador ou Prefeito). Abrindo um rápido parêntese, entendemos por leis tributárias “benéficas” as que, quando aplicadas, acarretam diminuição de receita (leis que concedem isenções tributárias, que parcelam débitos fiscais, que aumentam prazos para o normal recolhimento de tributos etc.). No mais das vezes, favorecem aos contribuintes. Ora, só o chefe do executivo – Senhor do Erário e de suas conveniências – reúne condições objetivas para aquilatar os efeitos que, lei deste tipo, produzirão nas finanças públicas sob sua guarda e superior responsabilidade. Assim, nada pode ser alterado, nesta matéria, sem sua prévia anuência. Chegamos a essa conclusão analisando os dispositivos constitucionais que tratam das finanças públicas, especialmente os arts. 165 e 166 da Lei Maior, que dão ao chefe do Executivo a iniciativa das leis que estabelecem os orçamentos anuais. Notemos que o § 6º do art. 165 da CF determina que o projeto de lei orçamentária seja “acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e as despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza tributária e creditícia. (CARRAZZA, 2017, p. 350-351).

Denota-se que o autor se refere ao fato de que, para os benefícios fiscais, cabe àquele que detém a iniciativa em matéria orçamentária definir se essas benesses são, ou não, razoáveis para a concessão, uma vez que já estabelecido o orçamento do Estado. Não há motivos para o Executivo arcar com as consequências que outro poder constituinte gerou.

Embora o parlamentar detenha a iniciativa para inaugurar o processo legislativo em matéria tributária, no que se refere à concessão de benefícios fiscais, ele acaba por enfrentar dificuldades para atender às exigências constitucionais e legais impostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal e pelo art. 113 do ADCT, o que, muitas vezes, acaba por inviabilizar a proposição. Isso porque o Executivo, em razão da natureza de suas funções, acaba por ser o detentor dos elementos e dos dados que possibilitam avaliação de eventual impacto de benefícios fiscais. Além disso, no caso do ICMS, cuja relevância para o Estado está diretamente ligada à sua capacidade de arrecadação, ainda é necessária a celebração de convênio no âmbito do Confaz para a concessão de benefícios relacionados a ele (MIRANDA RODRIGUES, 2020).

Como fato constitutivo, tem-se a Lei 5.520/2018, da cidade de Volta Redonda, no Estado do Rio de Janeiro, que concedeu isenção fiscal de taxas e aluguéis para denominações religiosas para a utilização do espaço da Ilha São João para realização de eventos.

Embora a arrecadação dessa receita não pareça significativa, no ano anterior à concessão de isenção fiscal, o Município arrecadou R\$ 149.873,40, contra a arrecadação de R\$ 113.998,80 no ano de 2018, uma diferença de R\$ 35.874,60.

É cediço que um valor dado como irrisório em face da arrecadação de cada município seja superior a tal, mas o fato é de que, a medida que o Legislativo dispõe desonerações, a renúncia de receitas acumula, podendo gerar um déficit maior que o estimado.

A defesa é de que o Executivo, como detentor das finanças públicas possa ter a competência de atuar em matéria tributária. Significa dizer que, não usurpando da atribuição dada ao Legislativo, mas que praticada com aquiescência daquele que controla os cofres públicos, mantendo a discrepância determinada constitucionalmente.

CONCLUSÃO

Em referência ao que foi exposto, o presente trabalho visa entender a problemática acerca da autonomia dos Poderes e a (in)constitucionalidade da reserva de iniciativa para legislar em matéria tributária, bem como analisar se, de fato, a aplicação deste fere os dispositivos constitucionais.

Cabe ressaltar que o viés pragmático foi explanado no sentido de que a tese firmada pelo STF, tema base desse trabalho, foi considerado no ato de reconhecimento da repercussão geral do assunto. Analisado foi, partes importantes do referido tema, questionando a forma de entendimento feito sobre a matéria em questão.

É sabido que a relação entre legislação tributária e gestão financeira estão interligadas, sendo necessário e relevante, tendo em vista os custos das decisões tomadas pelo governo, restando evidente que o legislador não possui liberdade absoluta no momento de exoneração de tributos, devendo ele, em conformidade aos princípios previstos em lei, trabalhar conjuntamente com o Executivo.

Nessa senda, é perceptível que o modelo de Estado adotado segue a regra de conter o esquema de tripartição do poder, não sendo centralizado, para que haja uma colaboração da população no comando do governo estatal, com o intuito de fortalecer a democracia e o direito do povo de participar nas decisões.

Esse modelo, originário da ideia do filósofo Montesquieu, prevê que os poderes constituídos tenham poder específicos para atuar no Estado. Cada um detém uma função e atribuição autônoma, porém, sendo fiscalizado para que seja efetivo no cumprimento do exercício.

Ademais, com os poderes constituídos para o governo do Estado, a independência e harmonia dos poderes, no que tange a divisão de funções entre os órgãos do poder e as suas respectivas independências, não são regras absolutas, portanto há exceções.

No Estado Brasileiro, o mecanismo de freios e contrapesos, derivado do princípio da harmonia, é uma característica da harmonia entre os poderes, que como já mencionado, busca o equilíbrio necessário para a realização do bem coletivo, permitindo evitar o arbítrio dos governantes, entre eles mesmos e os governados.

Assim, como cada função dos poderes está prevista constitucionalmente, as interferências nas atribuições são recorrentes e questionáveis, no tocante ao que os próprios fundamentos dispõem. A independência dos poderes, entendida como a impossibilidade de ingerência arbitrária entre os poderes, torna o Estado funcional, garantindo o seu equilíbrio.

Das funções atributivas dos poderes, sabe-se, de forma didática, que o Legislativo cria, modifica e extingue leis, o Executivo é responsável de pôr em prática essas leis, bem como compete a administração delas. Já o Judiciário tem o objetivo de garantir os direitos coletivos e individuais e resolver conflitos entre cidadãos e Estado.

Dito isso, como atribuição do Judiciário de resolver conflitos, este também é apto a solucionar impasses entre o Executivo e o Legislativo. Ou seja, não é a interferência nos outros poderes, mas, sim, sanar divergências que as leis e a aplicação delas causem entre esses poderes.

Em razão disso, o STF, denominado guardião da Constituição Federal, julgou o tema que deu origem a esse trabalho. A tese 682, firmada através de um recurso extraordinário interposto pelo Ministério Público em face do Município de Naque, no estado de Minas Gerais, ao qual contesta a violação ao dispositivo constitucional no sentido de que não existe reserva de iniciativa em matéria tributária ao Executivo.

Reputa-se ao fato de que não há expresse nos textos constitucionais a reserva de iniciativa exclusiva ao Chefe do Executivo. Entretanto, a discussão não se trata em matéria tributária, mas em matéria financeira, esta de competência do Poder Executivo.

Analisado trechos do acórdão que deu origem ao tema, comenta-se que a revogação de um determinado tributo pelo Legislativo interfere a alçada daquele que detém o poder administrativo do Estado.

Veja-se que ao conceder um benefício fiscal, o Legislativo coloca em risco o orçamento já imposto e apresentado pelo Executivo, uma vez que, de acordo com a LRF, é demonstrado uma estimativa de receitas e despesas anuais, na qual deve ser cumprido.

O que é necessário enfatizar é o sentido que o STF entendeu a norma constituinte. Não há, nesse caso, erro na interpretação da Suprema Corte, o que foi ignorado foi o viés pragmático nessa decisão. Isso porque as decisões em última instância refletirão no cidadão, direta ou indiretamente.

O sentido pragmático na tomada de decisões se torna relevante, pois esse visa as consequências futuras delas. Tomar vereditos baseados no pragmatismo jurídico é perceber um forte exercício abduutivo aos resultados da demanda ao restante da sociedade.

O pragmatismo é uma teoria de conhecimento, baseada na experiência, com as características de contextualismo, instrumentalismo, consequencialismo, interdisciplinaridade e antifundacionalismo, que nega, por conseguinte, qualquer dualismo, em especial entre o ser e o dever-ser, razão pela qual rejeita a lógica.

Em razão dessas características apontadas no decorrer deste estudo, o pragmatismo utiliza-se da abdução como modalidade de inferência, justamente para que sejam privilegiadas as consequências e a contextualidade da ação, motivo pelo qual os precedentes demonstram-se totalmente compatíveis com os ideais pragmatistas.

Por outro lado, no tocante à concessão dos benefícios fiscais, o viés pragmático demonstra a necessidade de entender os dispositivos constitucionais de uma única maneira, não cabe sentido duplo ou fora do que está expresso. Isto é, não cabe a aplicação diferente de uma norma para cada situação concreta, o que cabe, de fato, é entender o caso e aplicar a norma que se adequa a ela.

Sendo assim, como abordado inicialmente, os poderes devem trabalhar harmonicamente, garantindo a correta função de cada na sociedade. Quer dizer que a autonomia dos poderes constituídos não devem ultrapassar suas prerrogativas, mas que trabalhem conjuntamente.

Nesse sentido, embora o Legislativo detenha a iniciativa para inaugurar o processo legislativo em matéria tributária, no que se refere à concessão de benefícios fiscais, ele acaba por enfrentar dificuldades para atender às exigências constitucionais e legais impostas pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Ocorre que, fato inviabilizante dessa proposição se dá pelo Executivo, em razão da natureza de suas funções e atribuições, mas no sentido de que ele está diretamente ligado à capacidade de arrecadação, sendo o administrador dos cofres públicos.

Diante a isso, o que poderia ser observado é que há consolidado o conflito de interesses daqueles que deveriam estar atuando em favor da democracia. De fato, a literalidade do texto normativo obsta tal interpretação, entretanto, se usado uma vista pragmática leva a um resultado que pode beneficiar a sociedade.

Outrossim, acerca das hipóteses apresentadas, compreende-se que o Legislativo, pode, como deve propor projeto de lei que conceda benefícios fiscais, não existe nenhum óbice à inauguração do processo legislativo por membro do parlamento. O que não pode ocorrer é a interferência na matéria orçamentária.

Em outras palavras, ainda sobre as hipóteses, as isenções fiscais devem estar pautadas dentro das prerrogativas previstas na LDO, para que o detentor da competência orçamentária manifeste a sua percepção quanto ao poder de isentar tributos, analisando se o caso é benéfico para a administração pública, uma vez que concedendo benefícios fiscais, deve-se, o Executivo, desenvolver artifício para que essa desoneração possa ser compensada de outra forma.

Acerca do que foi debatido, este trabalho tinha como problema responder a seguinte questão: A concessão de benefícios fiscais pelo Poder Legislativo, no exercício da sua competência para legislar em matéria tributária, nos termos reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal, compromete a autonomia e a exclusividade do Poder Executivo para dispor sobre a matéria orçamentária?

Sabe-se que, de fato, a CF menciona que não é matéria de competência exclusiva do Executivo. Sabe-se, ainda, que compete ao Legislativo a função de legislar. O que ocorre, nesse caso, não é o Legislativo atuando nas suas funções, mas sim, em matéria interligada à competência de outro poder. Mais, matéria essa que comporta o regimento dos entes federativos.

Então, é fato afirmativo de que o exercício da função do Legislativo em matéria tributária afeta a competência do Executivo. Embora haja entendimentos, inclusive do STF que a concessão de isenções fiscais não é relativa a orçamentária, a concessão destes acarreta na renúncia de receitas que não eram previstas pelo Executivo no tocante à matéria que compete a ele.

É de suma importância que sejam feitas estimativas e análises técnicas que abarquem uma avaliação dos impactos fiscais e econômicos com a concessão de benesses fiscais, em comum acordo com o poder que detém a função de administração do Estado, sobretudo para se evitar desonerações arbitrárias ou desproporcionais, ou mesmo que não sirvam para atingir a finalidade almejada pelo ato estatal, gerando algum risco de desequilíbrio das contas públicas, é para isso que existe a sistemática dos freios e contrapesos previsto na Constituição.

Aduzido é que antes mesmo de se exigir do Poder Legislativo e do Poder Executivo a realização de um sistema tributário voltado à justiça, deve se conscientizar

a todos que os benefícios tributários outorgados para alguns setores, representam gastos para toda a sociedade. Nem mesmo essa noção basilar se despertou para aqueles representantes capazes de definir os rumos da tributação brasileira.

Conquanto à conclusão exposta, fica evidente que o presente assunto não foi completamente fatigado, ainda há discussões a serem desprendidas. Ademais, esta pesquisa é um passo inicial para futuros questionamentos e variáveis reflexões e abordagem acerca de um ciclo mutável, onde as percepções daqueles que detém o poder de interpretar a Carta Maior possam a tornar esse caso discutível reiteradamente. Em relação às futuras contribuições reflexivas e intervencionistas sobre o tema em cotejo, frisa-se no estudo a contribuição para o entendimento acerca do contexto debatido, uma vez que há carência sobre no meio jurídico.

REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 6. ed. São Paulo: Método, 2012.
- ALMEIRA, Leonardo Monteiro Crespo de; REGO, George Browne. **Pragmatismo Jurídico e decisão judicial**. Disponível em: <https://periodicos.unifor.br/rpen>. Acesso em: 15 de jun de 2022.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ARGUELHES, Diego Werneck; e LEAL, Fernando. **Pragmatismo como [meta] teoria normativa da decisão judicial: caracterização, estratégias e implicações**. In: SARMENTO, Daniel (coord.). *Filosofia e teoria constitucional contemporânea*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.
- ARISTÓTELES. Política. In: **Os Pensadores**. São Paulo : Nova Cultural, 2000. ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 42.
- ATAÍDE JÚNIOR, Jaldemiro Rodrigues de **Precedentes vinculantes e irretroatividade do direito no sistema processual brasileiro: os precedentes dos tribunais superiores e sua eficácia temporal**. Curitiba: Juruá, 2012.
- BARRETTO, Vicente de Paulo. **Dicionário de filosofia do direito**. 1ª ed. São Leopoldo: Editora Unisinos; Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em 17. abr. 2022.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília-DF, 1988. Promulgada em 05/10/1988.
- CARNEIRO, Claudio **Curso de Direito Tributário e Financeiro** / Claudio Carneiro. – 9. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2020.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 9. Ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 2001.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**, 22ª ed., São Paulo: Malheiros, 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 31ª edição, 2017.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito Constitucional Didático**. 6ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. 3. ed. **Direito tributário – linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2011.

CARVALHO, Raquel. **Autonomia política dos entes federativos**. Disponível em: <http://raquelcarvalho.com.br/2019/02/26/autonomia-politica-dos-entes-federados/#:~:text=A%20amplia%C3%A7%C3%A3o%20do%20campo%20da,distribuidades%2C%20inclusive%20de%20estrutura%20administrativa>. Acesso em 04 de Abr. 2022.

CHEMIM, Vera. **Montesquieu tinha razão... Mas e agora?** Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jun-30/vera-chemim-montesquieu-razao-agora>. Acesso em 12 de outubro de 2021.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2016. p. 15.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 31ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

DA SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional** Positivo. 22º Edição, editora Malheiros, 2002.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (coord.). **Incentivos fiscais para o desenvolvimento**. São Paulo: José Bushatsky, 1971.

DWORKIN, Ronald. **Justiça para ouriços**. Coimbra: Almedina, 2012.

FERRAZ, Anna Cândida da Cunha. **Conflito entre poderes: o poder congressional de sustar atos normativos do poder executivo**. 1994.

FERREIRA, Pinto. **Curso de direito constitucional**. São Paulo, Saraiva, 2002.

FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira . **A separação dos poderes: a doutrina e sua concretização constitucional**. São Paulo. Cadernos Jurídicos, ano 16, nº 40, p. 67-81, Abril-Junho/2015.

FOLLADOR, Guilherme Broto. **As normas de competência tributária**. 1º Edição, Almedina, 2021.

GAMA, Tácio Larceda. **Competência tributária – Fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009.

HAMILTON, A.; MADISON, J.; JAY, JOHN. **O Federalista**. Tradução de Ricardo Rodrigues Gama. 3. ed. Campinas: Russel Editores, 2009

HARADA, Kiyoshi. **Lei de Responsabilidade Fiscal. Requisitos para concessão de incentivos tributários**. 2011. Disponível em <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/lei-de-responsabilidade-fiscal-requisitos-para-concessao-de-incentivos-tributarios>. Acesso em: 22 Abr.2022.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 94.

HORTA, Raul Machado. **Direito Constitucional**. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

HORTA, Raul Machado. **Poder Constituinte do Estado-Membro**. In: Revista de Direito Público n.º 88, 2001.

LEÃO, Martha Toríbio. **Critérios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos**. 2014. **Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro)**. Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-20012015-110559/pt-br.php>. Acesso em: 14 abr. 2022.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. São Paulo. Saraiva. 2008.

LIMA, Flávia Danielle Santiago. **A Separação de Poderes e a Constituição do Estado Moderno: o papel do Poder Judiciário na obra de Montesquieu**. Disponível em: . Acesso em: 02 de outubro. 2021.

LIMA, Rogério. **Incentivo tributário**. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015.

LIMA, Silvio Wanderlei do Nascimento. **Breve comentários sobre o pragmatismo jurídico e o processo decisório judicial no Brasil**. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/21595/breves-comentarios-sobre-o-pragmatismo-juridico-e-o-processo-decisorio-judicial-no-brasil>. 2012. Acesso em: 03 de Jun de 2022.

LUKIC, Melina Rocha. **Reforma Tributária no Brasil: Ideias, Interesses e Instituições**. Curitiba: Juruá, 2014.

LOVATO, Luiz Gustavo. **Federalismo e federalismo fiscal:: controvérsias sobre o sistema brasileiro de desenvolvimento regional**. Revista Jus Navigandi, ISSN

1518-4862, Teresina, ano 11, n. 1003, 31 mar. 2006. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/8179/federalismo-e-federalismo-fiscal>. Acesso em: 20 mai. 2022.

LUNARDI, Soraya; DIMOULIS, Dimitri. **Curso de Processo Constitucional**. Revista dos Tribunais. 8º ed. 2020.

KFOURI, Anis. **Curso de direito tributário**. Editora Saraiva, 2018. 9788553600250. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553600250/>. Acesso em: 06 dez. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 12. Ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**, 31ª Ed, São Paulo, Editora Malheiros, 2019.

MARTINS, Fabio Andrade. **O Pragmatismo jurídico como método argumentativo de justificação da tomada de decisão pelo aplicador da norma geral antielisiva**. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/o-pragmatismo-juridico-como-metodo-argumentativo-de-justificacao-da-tomada-de-decisao-pelo-aplicador-da-norma-geral-antielisiva>. 2020. Acesso em 22 de Abr. 2022.

MAQUIAVEL, Nicolau. **O príncipe**. Tradução Lívio Xaxier. Rio de Janeiro: Ediouro, 1999

MENDES, Gilmar; COELHO, **Inocêncio**; BRANCO, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo. Saraiva. 2008.

MIRANDA RODRIGUES, C. DE R. P. **A proposição legislativa e a estimativa de impacto: uma limitação para a concessão dos benefícios fiscais**. CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS , v. 18, n. 2, 11 mar. 2020.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat. **O espírito das leis**. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. São Paulo. Atlas. 2007.

MORAES, Guilherme Peña de. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Rio de Janeiro. Lumen Juris. 2003.

NÓBREGA, Flavianne Fernanda Bitencourt. **Um método para a investigação de consequências: a lógica pragmática da abdução de C. S. Peirce aplicada ao Direito**. Paraíba: Ideia, 2013.

NÓBREGA, Marcus. **Lei de responsabilidade fiscal e leis orçamentárias**. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2002.

NUNES, Rafael Alves. **O PRAGMATISMO JURÍDICO: Sua influência na formação de juristas tecnicistas e os riscos para o Estado Democrático de Direito**.

Disponível em: <http://publicadireito.com.br/artigos/?cod=84f2e494266e3d8b>. Acesso em: 03 de Jun de 2022.

OLIVEIRA, Weder de. **Curso de Responsabilidade Fiscal: direito, orçamento e finanças públicas**. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. **A releitura do direito administrativo à luz do pragmatismo jurídico**. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro. 2011. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/8496/7245>>. Acesso em: 03 de Jun de 2022.

PORFÍRIO, Francisco. **Estado Democrático de Direito**; Brasil Escola. Disponível em: <https://brasilecola.uol.com.br/sociologia/estado-democratico-direito.htm>. Acesso em 08 de setembro de 2021.

POSNER, Richard A. **Legal Pragmatism**. Metaphilosophy, vol. 35, n.1/2, p. 147- 159, jan. 2004.

POSNER, Richard. **Problemas de Filosofia do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

POSNER, Richard Allen. **Direito, Pragmatismo e Democracia**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

SABBAG, Maristela Miglioli. In RT. **Competência tributária**. São Paulo, jun. 1996.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 8ªed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

SARMENTO, Daniel. **Filosofia e teoria constitucional contemporânea**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 34.

SEVERINI, Tiago. **Os efeitos da reforma tributária sobre o pacto federativo**. Disponível em: <https://legislacaoemercados.capitalaberto.com.br/impacto-da-reforma-tributaria-sobre-pacto-federativo/>. Acesso em 20 de mai de 2022.

SILVA, José Afonso. **O Estado Democrático de Direito**. In: Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro: FGV, vol. 173, jul./set. De 1988.

SILVA, José Afonso da apud LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 10. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Método, 2006.

_____ <https://www.migalhas.com.br/depeso/338026/controle-de-constitucionalidade-no-brasil>

SOUSA, Rainer Gonçalves. **Três Poderes**; Brasil Escola. Disponível em: <https://brasilecola.uol.com.br/politica/tres-poderes.htm>. Acesso em 13 de setembro de 2021.

STRECK, Lenio Luiz. **Dicionário de Hermenêutica: 50 verbetes fundamentais da Teoria do Direito à luz da Crítica Hermenêutica do Direito**. 2ª ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020.

TORRES, Heleno Taveira. **Democracia tributária e a tripartição de Poderes**. Disponível em . Acesso em 12 de outubro de 2021.

VOGEL, Klaus. Die Abschichtung von Rechtsfolgenim Steuerrecht. *SteuerundWirtschsft*, n. 2, 1977, 9. p. 106-107 (apud) LEÃO, Martha Toriba. **Crériterios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos**. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro). Programa de Pós- Graduação da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. p. 11. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-20012015-110559/pt-br.php>. Acesso em: 14 de abr de 2022.