

## **Em busca dos Direitos Fundamentais: parâmetros para uma reconstrução dogmática do Direito das Finanças Públicas**

*Seeking Fundamental Rights: parameters for a dogmatic reconstruction of brazilian Public Finance Law*

*Élida Graziane Pinto<sup>1</sup>*

*Francisco Mata Machado Tavares<sup>2</sup>*

- 
- 1 Possui doutorado em Direito pela UFMG (2006), pós-doutorado em Administração pela Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas - EBAPE/FGV (2010) e livre-docência em Direito Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - FDUSP (2022). Atualmente é Professora do Curso de Administração Pública e do Mestrado Profissional em Gestão de Políticas Públicas da Fundação Getúlio Vargas (EAESP-FGV) e Procuradora do Ministério Público de Contas do Estado de São Paulo (MPC-SP), titular da 2ª Procuradoria de Contas. É autora dos livros “Financiamento de direitos fundamentais: políticas públicas vinculadas, estabilização monetária e conflito distributivo no orçamento da União do pós-Plano Real” e “Financiamento dos direitos à saúde e à educação: uma perspectiva constitucional”. Email: elida.pinto@fgv.br; egraziane@tce.sp.gov.br.
  - 2 Francisco Mata Machado Tavares (Franck) realiza pesquisas e atividades de extensão interdisciplinares entre o direito, a ciência política e a teoria social. Responsável por introduzir um novo campo do conhecimento no Brasil, a Sociologia Fiscal, com a criação, em 2016, do GESF (Grupo de Estudos e Pesquisas Sócio-Fiscais) da UFG. Em suas atividades, dedica-se à clínica jurídica, à teorização e à pesquisa empírica em temas como racismo e tributação, gênero e tributação, regime fiscal e democracia, tax morale, federalismo fiscal, competição tributária, tributação global e

**RESUMO:** O artigo aplica uma perspectiva habermasiana sobre o método reconstrutivo para a dogmática do Direito das Finanças Públicas no Brasil. Este esforço é conduzido por um conjunto de diligências teóricas direcionadas à obtenção de conceitos, padrões hermenêuticos e princípios que priorizem os direitos fundamentais, em detrimento de se focarem na proteção à riqueza privada, como fazem as atuais correntes dominantes. Assim, questões referentes ao Direito Financeiro se apartam das perspectivas próprias ao estado da arte da subdisciplina, que entendem o respectivo objeto como o encolhimento dos gastos sociais sem correspondente reflexão normativa acerca dos custos e riscos fiscais incorridos na gestão da dívida pública para garantir a consecução das políticas cambial, creditícia e monetária. Opostamente, enfatizam-se o planejamento e os aspectos decisórios de um sistema estabelecido para a garantia de condições materiais para a implementação dos direitos fundamentais. O Direito Tributário, coerentemente, é desenhado como uma relação social que promove direitos fundamentais não apenas por meio dos recursos que extrai, mas em seus próprios termos. Assim, não é mais concebido como um conflito irreconciliável entre o Estado e seus contribuintes.

**PALAVRAS-CHAVE:** orçamento público; dívida pública; política fiscal; tributação; direitos fundamentais.

**ABSTRACT:** The article applies a Habermasian approach to the reconstructive method to the dogmatics of Brazilian Public Finance Law. Such an

---

custeio dos direitos fundamentais. Atua, em regime de dedicação exclusiva, na Faculdade de Direito da UFG, onde é docente permanente do curso de mestrado em direito e políticas públicas e do curso de mestrado e doutorado em direitos humanos. Email: francisco@sociologiafiscal.com; franciscotavares@ufg.br.

endeavor is lead by a set of theoretical efforts directed to achieving concepts, hermeneutical standards and principles that prioritize fundamental rights, rather than focus on private wealth protection, as current mainstream works do. Hence, public budget and public debt issues detaches from the state-of-art approach that understands its object as the shrinking of social expenditures with no normative considerations on fiscal costs and risks related to the public debt management, which should be aimed at accomplishing proper exchange, monetary and credit policies. On the contrary, it stresses planning and decision-making aspects of a system established to assure the material conditions for the implementation of fundamental rights. Tax Law, coherently, is depicted as a social relation that promotes fundamental rights not only by the means of the resources it extracts, but on its own terms. Thus, it is no longer regarded as an irreconcilable conflict between the State and its taxpayers.

**KEYWORDS:** public budget; public debt; fiscal policy; taxation; fundamental rights.

## 1 Introdução

Este artigo, apresentado em forma ensaística e produzido sob ânimo normativo<sup>3</sup>, relata uma pesquisa jurídica que se propõe a indicar elementos que justificariam uma agenda orientada à reconstrução dogmática do Direito das Finanças Públicas<sup>4</sup> no Brasil, com vistas a refluir uma tendência pau-

---

3 Encampa-se a ideia de ciência jurídica normativa e do respectivo método - pautado em lógica argumentativa, antes de descritiva - com base no trabalho de Jan M. Smits, que reconhece a pertinência metodológica de pesquisas jurídicas que não apenas indagam sobre o que diz o direito mas, complementarmente, também sobre o que deveria dizer (SMITS, 2009).

4 Entende-se como Direito das Finanças Públicas a soma dos conceitos,

latina de esvaziamento do sistema constitucional de tutela do custeio dos direitos fundamentais. A pergunta que se pretendeu esclarecer expressa-se no seguinte equacionamento: quais seriam as bases para uma dogmática jurídica das receitas e dos gastos públicos que ajustasse o respectivo *corpus* conceitual e normativo à integralidade do ordenamento jurídico erigido a partir da Constituição de 1988, com vistas a reparar as iniquidades ocorrentes no ambiente fático-social?

A hipótese que se busca discutir é a de que, tanto no Direito Financeiro como no Direito Tributário, remanescem compreensões sobre o objeto das disciplinas, seus fundamentos e seus principais conceitos ainda pendentes de uma contextualização reflexiva à luz da Constituição de 1988 e do ambiente social contemporâneo. De modo mais específico, contempla-se a possibilidade de que um foco primordial de defesa do contribuinte no Direito Tributário se somaria à lógica de ajuste fiscal incidente apenas sobre as despesas primárias no Direito Financeiro.

O artigo é composto por cinco seções, incluída esta introdução. Serão apresentados pressupostos metodológicos e teóricos a seguir, após o que, nas seções 3 e 4, serão analisados – sem pretensão de exaustividade e de modo pontilhista – elementos para cada uma das subdisciplinas cuja dogmática se pretende reconstruir. Na quinta e última seção, apresenta-se uma brevíssima síntese conclusiva.

## 2 Pressupostos Teóricos e Metodológicos

A pesquisa aqui relatada partiu de uma perplexidade detectada no contexto sócio-jurídico brasileiro: a rotina do campo acadêmico e profissional dedicado às normas sobre

---

normas e práticas de duas subdisciplinas consolidadas no campo jurídico brasileiro: Direito tributário e Direito financeiro.

receitas e dispêndios públicos é insuficientemente referenciada - tanto em sua prática estritamente hermenêutica, como na avaliação fática de políticas públicas, processos legislativos e decisões judiciais - na máxima eficácia social dos direitos fundamentais e no alcance dos objetivos da República. Para tratar deste tema com vistas à discussão da hipótese apresentada na Introdução, partiu-se do enquadramento metodológico e teórico abaixo justificado.

## 2.1 Uma abordagem reconstrutiva

Adota-se a metodologia de pesquisa teórica referente à reconstrução racional<sup>5</sup>, tal como edificada por Jürgen Habermas e compreendida em dois complementares sentidos.

Primeiramente, Habermas entendeu a ideia de reconstrução como a empreitada científica adequada às situações em que um campo teórico não estaria em condições de ser simplesmente aplicado, uma vez que suas premissas e noções mereceriam revisões; ao tempo em que tampouco ensejaria uma reposição ou substituição, pois ainda guardaria pertinência e potencialidades. Entre a reposição e a aplicação, restaria a reconstrução (HABERMAS, 1983). Aqui, sugere-se que o caso do Direito Financeiro e do Direito Tributário no Brasil é, precisamente, este: não há que se negar essas

---

5 No intervalo entre a publicação de *Mudança Estrutural da Esfera Pública* (HABERMAS, 2003a), em 1962 e o aparecimento da *Teoria do Agir Comunicativo* (HABERMAS, 2012), em 1981, Jürgen Habermas se dedicou a um esforço filosófico voltado, em síntese, à composição entre um horizonte marxiano de emancipação, um diagnóstico weberiano da modernidade e uma leitura sobre a ação racional inspirada na virada linguística, em especial no pragmatismo. Nesse processo, surgiram apontamentos inéditos e instigantes no plano da epistemologia, com ênfase nas Ciências do Espírito (*Geistwissenschaft*). Este itinerário projetou-se, posteriormente, na filosofia jurídica do autor, tal como apresentada em *Faticidade e Validade* (HABERMAS, 2003b), publicado já em 1992.

subdisciplinas e repor-se todo o respectivo acúmulo, mas já não é possível apenas aplicar-se as noções consensualmente compartilhadas pela maioria dos seus praticantes.

Em um sentido epistêmico mais profundo, o método de reconstrução racional se propõe, em segundo lugar, a elidir os conhecidos impasses entre as concepções objetivistas (como o positivismo) e subjetivistas (como a hermenêutica). A ideia reside em permitir uma reflexão sobre as condições e os interesses que movem a observação da realidade, sem descartar, contudo, os achados decorrentes dessa observação. Na prática de autorreflexão crítica emergiria uma síntese superadora entre o interesse e conhecimento (HABERMAS, 2011; PEDERSEN, 2008). Nos termos do próprio filósofo aqui em tela, “as ciências sociais precisam equilibrar internamente a tensão entre as abordagens divergentes; a própria práxis de pesquisa impõe a reflexão sobre os modos de procedimento analíticos e hermenêuticos” (HABERMAS, 2009, p. 12).

Aqui, o que se pretendeu foi conceber os pressupostos que orientam o Direito Financeiro e o Direito Tributário à luz dos interesses, conflitos e problemas sociais em relação aos quais as prescrições normativas identificadas como direitos fundamentais e objetivos da República se erigem. Assim, almeja-se uma composição sintética que supere tanto a leitura normativa dissociada do ambiente fático-social, como o objetivismo que ambiciona apenas descrever as práticas de tribunais, governos e parlamentos. Antes de uma hermenêutica descolada dos fatos ou de uma descrição empírica sem fôlego normativo, a reconstrução do Direito das Finanças Públicas pretende contribuir para uma autocrítica do campo, de modo que a relação entre os seus conceitos e os conflitos sociais fique evidente e encontre novas abordagens.

Esse projeto exige algum grau de interdisciplinaridade. A perspectiva jurídica da Sociologia Fiscal, a seguir detalhada, é venturosa nesse sentido.

## 2.2 O Direito sob as Lentes da Sociologia Fiscal

Em clássico artigo escrito sob a crise fiscal alemã posterior à Primeira Guerra Mundial, o economista J. Schumpeter lançou as bases de um campo interdisciplinar denominado Sociologia Fiscal, sob a premissa de que as finanças públicas seriam, tanto causal como sintomaticamente, o melhor ponto de partida para a compreensão de uma sociedade (SCHUMPETER, 1991). Em tempos atuais, a disciplina proposta por J. Schumpeter ganha fôlego renovado e uma “Nova Sociologia Fiscal” (MARTIN *et. al.* 2009) emerge globalmente, com ênfase nos Estados Unidos. Apesar de ser denominada como “sociologia”, trata-se de seara que articula diversas áreas do saber, com papel central reservado ao Direito (MUMFORD, 2019).

Com efeito, o Direito das Finanças Públicas depende de uma Sociologia Fiscal para dar conta dos processos sociais e das complexidades associados à estrita normativamente do seu objeto. Trata-se, por exemplo, de pensar a interface entre tributação, orçamento, política monetária e endividamento público, de um lado; com temas como democracia, redução de desigualdades, sustentabilidade ambiental ou paridade de gênero, de outro. Para não perder a “floresta” social em meio às “árvores” da técnica jurídico-fiscal, a jurista inglesa Ann Mumford reforça a necessidade de se estudar o Direito Financeiro e Tributário sob a égide da Sociologia Fiscal e o compromisso de formação de um “novo olhar vindo de outras disciplinas” (MUMFORD, 2019, p. 114).

Os aportes intelectuais alheios às perspectivas acima sintetizadas e abertos a leituras sócio-fiscais costumam preponderar em trabalhos de ordem zetética. O que se pretende aqui é avançar sobre tal lacuna e sugerir uma preliminar e limitada crítica de natureza dogmática às ideias prevale-

centes no Direito Fiscal brasileiro. Este propósito é abaixo justificado.

## 2.3 A Relevância da Dogmática na Pesquisa Re-constructiva

Adota-se aqui uma postura inusual e não intuitiva: a dogmática jurídica pode se valer da interdisciplinaridade e suas bases constitutivas podem ser revistas à luz de transformações sóciocontextuais. Esta opção teórica se fundamenta em dois argumentos.

Um dos principais elementos da crítica aos limites da dogmática reside em sua associação ao monismo jurídico, de modo a se propor a ocorrência de juridicidade em relações e campos sociais que estão além da esfera estatal. (KONZEN & BORDINI, 2019, p. 315). No âmbito das finanças públicas, contudo, esta última questão parece não se colocar. O orçamento governamental, a dívida pública, os tributos e a emissão de moeda são, em qualquer caso, fenômenos inextricavelmente atados ao Estado. Daí, as linhas entre dogmática e crítica sociológica revelam-se mais tênues e sujeitas a hibridismos do que em outras subdisciplinas jurídicas.

Ainda que não se reconheça a especificidade acima sugerida, há um segundo argumento a justificar uma (re) consideração sobre a dogmática fiscal brasileira. O fato é que, em um país cujas relações políticas e conflitos sociais se judicializam de modo crescente, uma resposta insuficiente, mas necessária, aos riscos de surgimento de uma juristocracia (TUSHNET, 1999) reside precisamente na consolidação de uma dogmática coesa, estável e digna tanto do ordenamento jurídico em sentido deontológico, quanto do contexto sócio-histórico sobre o qual repousa.



Assim, esta pesquisa adota o entendimento de Peckzenick (2000), para quem a dogmática jurídica encerra a contribuição que a expertise acadêmica fornece aos praticantes do direito positivo, em especial aos tribunais, de modo que não atuem arbitrariamente e compensem com racionalidade epistêmica (ou, ao menos, técnica) a falta de autorização eleitoral que os define.

A proposta da pesquisa científica aqui relatada reside, portanto, em contribuir, sob pretensão normativa, com elementos parciais e incipientes para uma dogmática<sup>6</sup> reconstruída do Direito Financeiro e do Direito Tributário válidos no Brasil.

Sugere-se que, sob o argumento da juridicidade e do ancoramento na ordem constitucional vigente, tais disciplinas não têm ido muito além de uma defesa tácita das concepções ideológicas afinadas, em geral tacitamente, com influências como a Escola de Chicago, a Escola da Virgínia, a Escola de Genebra e, sobretudo, o ordoliberalismo austríaco<sup>7</sup>. As seções seguintes revisam criticamente este solo teórico e

---

6 A ideia de dogmática reconstruída não traduz a ambição de se reformular, em termos completamente inéditos, as premissas a partir das quais se integra, interpreta e aplica o Direito das Finanças Públicas no Brasil, o que encerraria uma reposição, mais do que reconstrução (HABERMAS, 1983). Antes, trata-se de um esforço em que ideias novas somam-se a noções já publicadas, de modo a se dar um passo, inicial e precário, em direção a leituras do Direito Tributário e do Direito Financeiro mais ajustadas ao ordenamento jurídico positivo brasileiro, em especial quanto aos objetivos da República e aos direitos fundamentais. Assim, contribuições como a teoria do dever fundamental de pagar impostos, lançada no final dos anos 90 do século XX pelo jurista português José Casalta Nabais (2009) e a incorporação da ideia de solidariedade social (GRECO & GODOL, 2005) ao *corpus* positivo do Direito Tributário brasileiro são entendidas como bases e influências que aqui se incorporam e a partir das quais o argumento nesta pesquisa apresentado se edifica.

7 Sobre a história, os pressupostos e as afinidades entre tais correntes, confira-se Callison & Manfredi (2020) e Biebricher (2018).

oferecem balizas para uma reconstrução das subdisciplinas aqui em tela.

### **3 Por uma Dogmática Reconstruída para o Direito Financeiro**

O Direito Financeiro brasileiro se ressentido de uma compreensão formalista e fragmentada das finanças públicas, como se seu objeto de estudo estivesse contido, na prática cotidiana, pelos limites normativos veiculados pela Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000) pelo Novo Regime Fiscal, previsto pela Emenda Constitucional nº 95/2016 e pela Emenda Constitucional nº 109/2021. A tais normas se somam, para lhe perfazer um sentido majoritariamente procedimental, a integração de instrumentos como a Lei nº 4.320/1964 e o Decreto-Lei nº 200/1967.

Ao operar majoritariamente como uma disciplina oca de conteúdo e apenas orientada por limites formais, o Direito Financeiro do Brasil acaba por negar reflexão e normatividade adequada ao desafio de ordenar legitimamente as prioridades alocativas do Estado, em consonância com o ordenamento constitucional. Assim, seu modo de operação oscila pendularmente entre regras fortemente burocráticas de contenção da ação governamental e pressões políticas por maior discricionariedade na execução orçamentária, sem que haja garantia de aderência qualitativa entre planejado e executado.

A submissão a uma lógica formalista e suscetível de captura é uma simplificação contra a qual Torres (2014) propõe uma Teoria da Constituição Financeira. Muito embora o assento da disciplina no texto permanente da Constituição seja inegável, sua orientação finalística em prol da garantia de custeio juridicamente estável e fiscalmente progressivo

dos direitos fundamentais tem sido negada por dispositivos alegadamente excepcionais e provisórios inseridos no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT e pela legislação infraconstitucional.

É como se houvesse um Direito Constitucional Financeiro<sup>8</sup> para fins de enunciação programática no texto permanente da CF, enquanto regimes fiscais excepcionais lhe são contrapostos no ADCT e em rígidas regras infraconstitucionais de ajuste, a pretexto de pragmáticos limites de ocasião. Eis o fenômeno que Bercovici e Massonetto (2006) chamam de “Constituição Dirigente Invertida”.

Limites normativos supostamente intransponíveis têm sido estabelecidos sobre a política fiscal, enquanto foram mantidas relativamente ilimitadas as políticas cambial, creditícia e monetária. Todavia, a repercussão dessas para a dívida pública é tão ou mais impactante que a daquela política macroeconômica, como já reconhecido pelo próprio TCU no Acórdão 1084/2018 (BRASIL, 2018).<sup>9</sup>

---

8 A esse respeito, Torres (2014, p. 359) destaca bem a relação de instrumentalidade, na medida em que os orçamentos públicos seriam meios de assegurar a eficácia dos direitos e liberdades fundamentais: “A proteção da efetividade dos direitos e liberdades fundamentais tem máxima eficácia no Estado Democrático de Direito. Por isso, o orçamento público regido por uma Constituição Financeira deve ter como objetivo alocar todos os *meios* necessários para a realização deste *fim* constitucional do Estado nas sumas máximas possibilidades. [...] Cumpre apenas assinalar o papel do orçamento público como “meio” privilegiado para que se evidencie o controle sobre a realização daqueles fins constitucionais do Estado e sua capacidade de funcionar como instrumento essencial para promover a aplicabilidade dos direitos e liberdades.”

9 Confira-se, a propósito, o seguinte trecho da referida decisão: “Em linhas gerais, foi constatado que os principais fatores para evolução da DBGG, de 2000 a 2017, foram: i) juros; ii) variação cambial; iii) resgate da dívida interna e externa; iv) crescimento do PIB e (...) [O]utro aspecto que tem impactado o resultado fiscal da União, e, por consequência, pressionado o aumento da dívida pública, é o excessivo nível de incentivos fiscais por meio de subsídios e renúncias tributárias (...)” (BRASIL, 2018).

Conforme a leitura integrada do art. 5º, §6º, com o art. 7º, §1º da LRF, apenas as despesas administrativo-orgânicas do Banco Central são inseridas previamente na lei do orçamento anual, enquanto seus resultados operacionais trafegam por fora do ciclo orçamentário, independentemente do respectivo custo e dos riscos fiscais incorridos. Caso haja resultados negativos, esses são sempre incorporados como obrigações do Tesouro Nacional e, portanto, tendem a ser absorvidos acriticamente pela dívida pública brasileira.

A LRF apenas pede a indicação genérica de objetivos, parâmetros e projeções das políticas cambial, creditícia e monetária a cargo do Banco Central, em um anexo específico da lei de diretrizes orçamentárias (art. 4º, §4º). Some-se a isso o fato de que seu controle é feito protocolarmente e *a posteriori* em audiências públicas trimestrais e semestrais no Senado (conforme dispõem respectivamente o art. 7º, §2º e o art. 9º, §5º da LC nº 101/2000).

Entre as despesas obrigatórias, a mais rígida e intangível ao debate democrático é a despesa com o serviço da dívida, conforme o art. 166, §3º, inciso II, alínea “b” da Constituição. Isso ocorre porque as duas outras hipóteses de vedação constitucional à anulação de despesa pelo Congresso – para fins de inserção de emendas parlamentares no projeto de orçamento anual – dizem respeito às despesas de pessoal e às transferências federativas, que são despesas constantemente sujeitas ao escrutínio parlamentar no mérito da sua própria geração e/ou expansão.

Enquanto somente as despesas primárias são ampla e plenamente sindicáveis nas leis do ciclo orçamentário, as despesas financeiras e as opções de tributação operam como zonas cinzentas, cuja rastreabilidade de custos e riscos fiscais é pouco suscitada na agenda de ajuste fiscal a que o país tem sido exposto, no mínimo, desde a LRF.

Oportuno retomar, de acordo com Wolfgang Streeck, que a crise da dívida pública (em curso desde a década de 1970 em diversos países do Norte Global) guarda correlação com a fuga à tributação, o que leva o autor a propor até mesmo a transmutação do Estado Tributo schumpeteriano em um Estado Dívida, em que o problema estaria situado na queda de receitas, mais do que no aumento de despesas, o que resultaria “do fato de a economia e a sociedade, organizadas segundo o princípio individualista da propriedade privada, restringirem a sua tributabilidade, ao mesmo tempo que exigem cada vez mais ao Estado” (STREECK, 2013, p. 106, grifos conforme o original).

Sob o pressuposto de que a Constituição não caberia no orçamento público, fez-se contrapor como mutuamente excludentes o fomento ao mercado (inclusive mediante incentivos fiscais) e a estabilização monetária brasileira promovida desde a década de 1990, de um lado; e a consecução fiscal do contrato social celebrado constitucionalmente, de outro.

Assim é que se sucederam estratégias de ajuste fiscal direcionadas – explícita ou implicitamente – para a finalidade de redução do tamanho do Estado brasileiro. Como se pudessem preterir indefinidamente a agenda de consecução progressiva dos direitos fundamentais inscritos na Constituição de 1988, regras formais de limites fiscais passaram a operar como se fossem o próprio núcleo de ordenação legítima de prioridades no país.

A concepção de equilíbrio das contas públicas trazida pela LRF passa pela fixação e pelo atingimento de metas de resultado primário nas leis de diretrizes orçamentárias, que seriam alcançadas mediante o contingenciamento de despesas discricionárias, caso houvesse frustração de arrecadação capaz de colocá-las em risco. Tal lógica de limite linear das metas anuais de resultado primário foi repetida e reforçada no Novo Regime Fiscal trazido pela Emenda 95/2016, com a

inserção no ADCT de um teto de despesas primárias dotado de vigência vintenária.

Em igual medida, foram impostas restrições interpretativas à execução de despesas amparadas por diferentes espécies de vinculações orçamentárias, como, por exemplo, fonte vinculada de receita ou dever de gasto mínimo. Eis o contexto em que, desde o início do Plano Real, foram instituídas, renovadas e ampliadas estratégias de desvinculação de receitas da União – DRU (que já fora Fundo Social de Emergência – FSE e Fundo de Estabilização Fiscal – FEF) e seus congêneres federativos (desvinculação de receitas dos Estados e dos municípios – DRE e DRM).

É possível, pois, afirmar a existência de um fluxo contínuo de redesenhos normativos (genericamente designadas como “reformas econômicas”) que, do ponto de vista do Direito Financeiro, implicaram a perda da relação de instrumentalidade entre regras fiscais e a finalidade de buscar assegurar, tanto quanto possível, máxima eficácia aos direitos fundamentais (PINTO, 2019). É como se as regras fiscais se autonomizassem e passassem a se comportar como fins em si mesmos no ordenamento constitucional brasileiro.

Ademais, tal compreensão formalista e procedimental da disciplina favorece não só a agenda de redução do tamanho do Estado, mas também a apropriação patrimonialista do ciclo orçamentário pelos agentes políticos que visam tão somente a resultados de curto prazo eleitoral.

O processo meramente protocolar na elaboração das leis de plano plurianual, diretrizes orçamentárias e orçamento anual é capturado como espaço de experimentação de brechas e esvaziamento hermenêutico, o que conforma um patrimonialismo decisório.

O descumprimento dos deveres de estimar adequadamente metas e impactos e de avaliar programas (por meio da mensuração de resultados em face dos seus custos no

contraste entre planejado e realizado) explica porque soa como norma programática o §10 acrescido ao art. 165 da Constituição pela Emenda 100, de 26 de junho de 2019: “A administração tem o dever de executar as programações orçamentárias, adotando os meios e as medidas necessários, com o propósito de garantir a efetiva entrega de bens e serviços à sociedade.”

Em vez de equalizarem as fortes tensões entre vinculação e discricionariedade, de um lado, e Legislativo e Executivo, de outro, as leis do ciclo orçamentário convivem com considerável nível de mitigação da sua força normativa.

A impositividade primordialmente das emendas parlamentares individuais e de bancada revela a baixa intensidade do princípio da legalidade em matéria orçamentária. Os comandos trazidos pela Emenda Constitucional nº 86, de 2015, bem como pelas Emendas nº 100, 102 e 105, essas de 2019, denotam esforço de retomada de espaço decisório pelo Legislativo.

Todavia, tais nichos residuais de impositividade orçamentária parlamentar revelam, a contrário senso, que todo o restante escapa, em maior ou menor grau, à capacidade legislativa de fixar limites legais para a ação do Executivo, dada a baixa coesão entre planejamento e orçamento. Desse modo, persistem consideráveis abusos de finalidade, por exemplo, no manejo das próprias emendas parlamentares impositivas, dos créditos adicionais suplementares, transferências, transposições e remanejamentos, bem como nos decretos de contingenciamento.

Para resgatar a essência conceitual do que seja ordenação legítima de prioridades, ideal seria que houvesse impositividade orçamentária aderente ao planejamento. Complexo, contudo, é operacionalizar tal perspectiva abstrata no mundo da vida em sociedade, ainda mais na realidade brasileira, tão suscetível a capturas patrimonialistas.

É importante, contudo, assumir essa premissa, até para que não se perca de vista o esforço pedagógico de devolver ao gestor a responsabilidade inadiável de planejar e executar bem o enfrentamento dos problemas sociais e econômicos sob sua alçada. Por outro lado, à dogmática do direito financeiro também não deve escapar a premissa de se deve devolver para a sociedade o quanto lhe cabe de compreensão do caráter limitado e contingente das escolhas democráticas feitas e executadas em seu nome. Algo como um princípio da clareza conceitual e um dever de gestão orçamentária participativa (que comunique a outros entes da federação a lógica já disposta no Estatuto da Cidade em seu art. 4º, inciso III, alínea f) seria pertinente em uma nova cultura disciplinar, mais próxima dos direitos fundamentais e menos atada aos dogmas fiscalistas. Uma constatação óbvia (de resolução complexa, contudo) é a de que, em regra, planeja-se mal e, por isso, gasta-se mal na Administração Pública brasileira. Daí decorre que as políticas públicas não entregam resultados qualitativamente compatíveis com o custo que elas impõem, direta ou indiretamente, à sociedade.

Nesse contexto, a recorrente tese de desvinculação total do orçamento público (contida, por exemplo, na Proposta de Emenda à Constituição nº 188/2019) não passa de quimera. Sem pautar a fragilidade do planejamento governamental, a agenda em prol de uma suposta “PEC da Liberdade Orçamentária”<sup>10</sup> apenas tende a majorar os riscos de ineficiência alocativa e retrocesso patrimonialista com a ilusória tese de que bastaria uma desvinculação total do orçamento público para melhorar a qualidade do gasto público.

Falar em desvinculação total do orçamento público é, no plano fático, buscar discricionariedade desatrelada de

---

10 Tal como noticiado em <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2018/11/26/novo-governo-desenha-pec-da-liberdade-orcamentaria.ghtml>.



metas objetivamente comprometidas com o planejamento intertemporal das políticas públicas. Há, no ideário em prol de uma “base zero” para o ciclo orçamentário brasileiro, espécie de ilogicidade jurídica que oculta a impossibilidade factual de se comprimir – em absoluto – gastos com servidores, encargos da dívida pública e despesas previdenciárias, por exemplo.

Se a desvinculação total, mais cedo ou mais tarde, há de se revelar praticamente impossível, a busca por discricionariedade majorada no orçamento público só faz sentido se implicitamente pretender incidir sobre as repartições federativas obrigatórias, sobre as autonomias orçamentário-financeiras que lastreiam fiscalmente o sistema de freios e contrapesos, sobre os pisos de custeio da saúde e educação, sobre os fundos e sobre as destinações que justificam a existência de determinados tributos. No ordenamento constitucional brasileiro, vinculações a fins constitucionais podem ser aprimoradas, mas não podem ser esvaziadas ou preteridas.

Em qualquer caso, contudo, é preciso retomar a consciência histórica de que liberdade decisória sem finalidades claras que lhe justificam a existência tende, mais cedo ou mais tarde, a se corromper em arbitrariedade. O risco absolutamente consistente é de que o país abandone as vinculações orçamentárias para abrir espaço para o puro e simples fisiologismo fiscal.

Assim como a febre é apenas um sintoma da doença, cuja(s) causa(s) merece(m) investigação específica e atenta, a metástase das políticas públicas brasileiras não pode ser atribuída nuclearmente ao estágio atual de rigidez orçamentária.

A vinculação orçamentária não está na origem estrutural do adoecimento que causa concomitantemente corrupção e ineficiência na gestão dos escassos recursos públicos. O problema de base reside em não se saber o que é prioridade legítima da ação governamental, tampouco ter clareza da

ordenação das escolhas alocativas do Estado. Se não é possível resolver todos problemas de uma vez só para atender a todos, deveria haver clareza sobre o que pode ser feito a cada vez, em favor de quem e dentro de qual equação de custo-efetividade.

Mas tal horizonte de aderência entre planejamento e orçamento soa quimera no Brasil. Não há avaliação adequada dos gastos públicos em sua série histórica, nem mesmo monitoramento dos resultados e das falhas das políticas públicas verificados anteriormente, de modo que quase sempre se aceita como normal a trágica repetição dos erros ao longo dos anos e décadas.

Uma ignorância histórica de tal monta enclausura a sociedade em cenário de capturas cumulativas, revelado nas múltiplas e conflituosas demandas por renúncias fiscais, créditos subsidiados, emendas parlamentares, contratos administrativos direcionados, subvenções, auxílios etc. É como se só fosse possível a gestão patrimonialista, porque não há reflexão e correção dos erros, porque o controle não é pedagógico, tampouco retroalimenta o planejamento no ciclo da política pública.

Diante de tais fatos, há quem suscite ainda a necessidade de redução do tamanho do Estado brasileiro apenas às funções de polícia e justiça, em resposta que retrocede ao século XIX e que só agrava a injusta equação fiscal da seletiva e unívoca contenção de despesas primárias no âmbito da Emenda nº 95, de 2016.

Em face desse conjunto de indagações antigas e ainda pendentes de resolução, alguns caminhos analíticos cobram mudança de postura interpretativa, a começar do próprio faz-de-conta que encerra o planejamento estatal. Nenhuma promessa de aprimoramento da qualidade do gasto público se implementará, de fato, sem que haja a centralidade do

diagnóstico – sempre temporal e territorialmente circunstanciado – dos problemas, cuja resolução se busca priorizar no ciclo orçamentário.

Não há como se pensar em soluções sem se conhecer em profundidade os problemas. Porém, a praxe da maioria dos municípios brasileiros reside na contratação de consultorias contábeis e jurídicas que oferecem modelos padronizados e genéricos de planejamento setorial e/ou orçamentário. Tecnicamente, a responsabilidade estrutural da atividade de planejamento nem sequer pode ser terceirizada para consultorias, vez que só é cabível a execução indireta naquilo que implicar “serviços auxiliares, instrumentais ou acessórios”. Esse é o teor do artigo 3º, inciso I e § 1º do Decreto 9.507/2018, que regulamentou a execução indireta (terceirização) no âmbito da Administração Pública federal.

As consequências da concepção terceirizada e pasteurizada do planejamento estatal vão desde a abertura excessiva de créditos adicionais suplementares e especiais, até a própria ineficiência da gestão pública que realiza gastos fúteis diante de tantos vazios assistenciais em outras áreas prioritárias.

O aprimoramento democrático da concepção sobre qual é o papel do Estado brasileiro (o que pressupõe diagnóstico circunstanciado na realidade em que se insere) e sobre quais são suas prioridades na consecução de políticas públicas é um dos maiores desafios para o processo legislativo orçamentário. O público precisa ser feito em público, até porque diagnóstico de problemas e prognóstico de possíveis soluções na Administração Pública pressupõe inafastavelmente participação popular, tal como exigido pelo artigo 48, §1º, inciso I da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Diferentemente da agenda governamental que suscita a ideia de uma suposta “PEC da Liberdade Orçamentária” ou

da alcunha “DDD” relativa à desvinculação, à desobrigação e à desindexação para a PEC 188/2019, é preciso exigir majoradamente a vinculação orçamentária do gestor ao planejamento que ele formula em diálogo com a sociedade. Para tanto, é preciso retomar a imprescindibilidade do dever de diagnóstico específico que se impõe tanto ao gestor, quanto a todas consultorias que ele contrata a título de “serviços auxiliares, instrumentais ou acessórios”.

O Direito Financeiro, com efeito, deve ter como premissa normativa a imperiosidade do diagnóstico circunstanciado e individualizado de cada ente político da federação em cada política pública, para que a população possa – durante o processo legislativo que fomenta o debate das leis do planejamento setorial e orçamentário – exercer seu direito ao consentimento informado específico sobre o que ela reputa democrática e republicanamente (SCAFF, 2018) ser prioridade da ação governamental.

Sem esse esforço estrutural, a informação genérica continuará a ser permissivo de soluções ineptas ou abusivas nos instrumentos legais de planejamento protocolar, de onde se originam a má qualidade do gasto público posteriormente executado, a corrupção e a inércia do controle que quase sempre se orienta tardiamente para a punição dos delitos e improbidades consumados.

Igualmente frágil, no Direito Financeiro brasileiro, é a comprovação de atendimento ao dever de avaliar impactos. Tal dever nada mais é que calcular e antecipar racionalmente possíveis repercussões e consequências de uma decisão, em esforço de verificação *ex ante* da sua viabilidade e consistência.

Assim, é preciso associar a demanda por avaliação de impacto à construção de responsabilidade compartilhada ao longo do ciclo decisório das políticas públicas. Tal horizonte

reclama extensão temporal e qualitativa de instâncias de diálogo e controle, para fins de monitoramento e avaliação da política pública.

Mas, no ordenamento brasileiro, tem havido uma falseada aplicação desse instituto e, portanto, tem revelado baixa eficácia, por exemplo, o dever de estimativa e/ou avaliação dos impactos fiscais trazida pela Lei Complementar nº 101/2000, em seus arts. 7º, §2º, 9º, §5º, 14, 16, 30, §1º, II e 49, parágrafo único. Tais dispositivos dizem respeito ao cálculo dos impactos orçamentários e financeiros em passagens nucleares do regime de responsabilidade fiscal, a saber: (1) atuação do Banco Central, (2) renúncias fiscais, (3) geração de despesas novas, (4) limites da dívida pública e (5) a própria consolidação do balanço geral anual do Chefe do Executivo).

Em face das normas fiscais acima e mesmo à luz das regras inseridas na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) pela Lei 13.655/2018, o maior desafio, pois, é o de assegurar cumprimento ao dever de estimar impactos e avaliar consequências das decisões estatais, haja vista a necessidade de impor limites à discricionariedade administrativa por meio do reforço da vinculação do gestor ao planejamento setorial e orçamentário que orienta suas propostas de ação governamental.

O fato é que só se amadurece uma política pública se ela estiver estruturada em indicadores e dados empíricos, que apontem para um diagnóstico contextualizado do problema a ser resolvido e da própria solução aviada administrativamente.

Na seara fiscal, o cenário tem sido de falseamento para fins, por exemplo, de concessão de renúncias fiscais ou geração de despesas novas em todos entes da federação. Tal irresponsabilidade fiscal repercute para a economia, de modo que, na dimensão regulatória, o desafio ainda é maior, diante

dos riscos envolvidos no planejamento de médio prazo para quaisquer parcerias público-privadas ou mesmo quaisquer estratégias de fomento, por meio de crédito subsidiado ou renúncia fiscal.

Certo é que a realidade fiscal brasileira desafia a LRF, uma vez que os gestores formalmente até declaram haver estimado impactos, mas falta consistência às suas metodologias de cálculo. A consequência prática de tal cenário é que a crise econômica e orçamentário-financeira, desde 2015, tem se agravado e trazido empobrecimento per capita para a população brasileira.

Não é sem razão que a Emenda 95/2016 quis reforçar o sentido e o alcance daqueles dispositivos da LC 101/2000, anteriormente citados, ao inserir no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias o seguinte art. 113: “A proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro.”

Descumprimentos reiterados à LRF não deixam de existir porque houve parcial constitucionalização das suas regras, a pretexto de “Novo Regime Fiscal” inscrito no ADCT. Ora, o desafio é o de superar soluções aparentemente fáceis e que, por isso mesmo, geram perdas para o processo democrático ao infantilizar o gestor, simplificar a dinâmica do controle e substituir o cidadão como o principal agente de pressão por mudanças sociais em todas instâncias competentes.

A necessidade de equalizar a tensão entre eficiência e segurança jurídica é o mote que justifica as alterações à LINDB, mas não se avança estruturalmente na noção de que é preciso majorar a própria força normativa das leis que definem o fluxo decisório das políticas públicas, impondo ao gestor maiores ônus argumentativos em relação a mudanças de rota e ao não atingimento das finalidades ali planejadas.

Mal se controlam impactos fiscais e/ou regulatórios, tampouco se avaliam custos e resultados da ação governamental, na medida em que ainda sobreleva a prevalência dos controles formais (basta a declaração do ordenador de despesas?). O dilema é que a pluralidade de controles de meios e formalidades tende, no médio prazo, a conduzir o ciclo orçamentário a mais procedimentos formais por serem controlados e mais instâncias de recheagem. Por outro lado, não se pode admitir que os fins justifiquem a adoção de quaisquer meios, por mais ilegítimos que eles sejam.

Uma dogmática reconstruída do direito financeiro pressupõe a incorporação ao campo subdisciplinar de estratégias de comparação de indicadores dentro e fora do país, atraindo lições de sistemas bem-sucedidos para replicá-las na medida do possível, bem como depurando práticas de gestão reconhecidamente ineptas. Ora, tentar e errar sucessivas vezes, trafegando de um extremo a outro no trato do interesse público e no manejo de recursos sabidamente escassos não é uma questão que se possa acatar no corpus de uma subdisciplina que pretenda operar segundo padrões epistemicamente reconhecidos como rigorosa teórica e metodologicamente.

A sociedade brasileira, com efeito, é contumaz prisioneira da armadilha patrimonialista que associa discricionariedade orçamentária quase no limite da arbitrariedade, tamanhos o despreço ao médio prazo inscrito no planejamento, e o trato pessoal (quicá feudal) das transferências voluntárias e das emendas parlamentares.

As Emendas Constitucionais 86/2015, 100/2019, 102/2019 e 105/2019 prometeram avanço na relação do Legislativo com o Executivo ao longo das várias etapas do ciclo orçamentário, bem como visaram a aproximar os parlamentares com suas bases eleitorais nos municípios e estados.

Mas os riscos envolvidos superam largamente os supostos benefícios alardeados, sobretudo, na figura da “transferência especial” inscrita no art. 166-A, para fins de repasse flexibilizado das emendas parlamentares impositivas.

Em suma, o risco comum que perpassa o caráter rígido dos limites fiscais trazidos pela LRF, pela EC 95/2016 e pela EC 109/2021 e a frágil compreensão acerca da impositividade orçamentária no Brasil é o de captura patrimonialista do interesse público, por trás da roupagem formalista e protocolar de que se reveste a legislação orçamentária.

O ciclo da política pública reclama maior vinculação ao planejamento, para que se tenha uma execução orçamentária, de fato, mais motivada e aderente ao prognóstico positivado em lei como obrigação de fazer. Daí é que decorre a legitimidade do percurso adotado pelo gestor como capaz de resolver os problemas diagnosticados junto à sociedade como prioridades de ação governamental.

Nesse escopo reflexivo, o controle difuso e plural assumiria o seu primordial papel (pedagógico) de retroalimentar o planejamento e as leis orçamentárias, aprimorando o exame não só dos problemas sociais, mas também das propostas de atuação integrada com o mercado/terceiro setor e das possíveis soluções eleitas democraticamente como prioridades de ação governamental para o próximo ciclo da política pública.

Para tanto, impõe-se o próprio diálogo anterior sobre qual é conjunto de prioridades estatais e como executar os projetos e atividades que lhes concernem em termos de serviços públicos, donde a essencialidade do planejamento a nortear o processo legislativo orçamentário.

Talvez essa seja uma sensível razão ensejadora da irresponsabilidade política temporalmente estendida na seara orçamentária brasileira (STARK; BRUSZT, 1998): não se sabe claramente como as leis orçamentárias promovem – ou não – a “efetiva entrega de bens e serviços à sociedade”, tal como



pugna o §10 do art. 165 da Constituição de 1988.

Regras fiscais se superpõem enquanto a distância entre a realidade e o ordenamento vigente parece desafiar a tese ilusória de que basta alterar sucessivas vezes a Constituição, para que o patrimonialismo fiscal persistente apenas mude de nome ou formato jurídico.

O Direito Financeiro brasileiro reclama mirada substantiva, sob pena de incorrer, mais uma vez, na frágil repetição de regras que tendem a prosseguir descumpridas.

#### **4 Por uma dogmática reconstruída para o Direito Tributário**

Em 2002, fora publicado um texto (MURPHY & NAGEL, 2002) por dois filósofos de linhagem liberal igualitária e pertencentes ao contexto sócio-político anglófono, que chamou a atenção da comunidade de estudiosos da tributação para as lacunas e contradições associadas à relação entre Direito Tributário e Teoria da Justiça. A obra, cujo título é “The myth of ownership: taxes and justice”, alcançou impacto em escala global.

O trabalho sustenta, a partir de um alicerce filosófico liberal, que a propriedade é, antes de um dado anterior à sua caracterização jurídica ou de um atributo da natureza, a resultante de um complexo aparato normativo emanado do Estado. Este, por sua vez, só pode existir e exercer suas atividades por meio de recursos tributários, ratificando-se a tese de que a imposição fiscal não é algo que se extrai de uma riqueza particular antecedente.

Ainda antes da tradução dessa obra para o idioma português, uma minoritária, mas influente, parcela de jovens estudiosos do Direito Tributário brasileiro já exercitara a pesquisa científica sobre o seu objeto de estudos sob o ângulo

de teorias da justiça (GODOI, 1999; LEONETTI, 2003), em um claro acerto de contas com a gênese kelseniana de uma subdisciplina que, em seu cânone mais remoto, estabelecera que “nada tem a ver o jurista (Teoria Geral do Direito) com o problema da justiça” (BECKER, 1972, p. 79). O ânimo dessas contribuições residiu em compreender temas caros ao Direito Tributário positivo – como capacidade contributiva ou isonomia – à luz de registros filosóficos como o da rawlsiana justiça como equidade, ou do direito como integridade, na esteira da obra de Dworkin.

Essa agenda avançou e, mais recentemente, a associação entre justiça tributária e o respeito à capacidade contributiva (COELHO & BORBA, 2018); o uso de um modelo econométrico que correlaciona efetiva progressividade fiscal com aumento dos níveis de *tax morale* (COELHO & OLIVEIRA, 2019); e a relação entre a pesquisa empírica de T. Piketty sobre desigualdades com uma noção rawlsiana de justiça fiscal redistributiva (BATISTA JÚNIOR *et. al.*, 2015) têm comparecido ao debate jurídico sobre tributação no Brasil, o que consolida um campo de estudos que procura entender o ambiente sócio-histórico, os interesses em conflito e as bases jusfilosóficas do sistema tributário no país.

Tratam-se, preponderantemente, de exercícios zetéticos, que buscam problematizar os consensos positivistas assentados sobre o campo justributarista. Assim, questões de justiça fiscal e ideias inovadoras como a do dever fundamental de se pagar tributos (NABAIS, 2012)<sup>11</sup> mantêm-se preponderantemente no terreno da problematização acadêmica e não sedimentam, com o alcance que poderiam,

---

11 Ainda que esta noção tenha informado episodicamente a atuação do STF, como ocorreu em uma decisão sobre a utilização de dados bancários pelo fisco, a teoria em questão está distante de integrar o *corpus dogmático* do Direito Tributário brasileiro.

um novo corpo de premissas estáveis para a interpretação e a aplicação das normas jurídicas de Direito Tributário em nosso ordenamento jurídico.

O processo de dogmatização (VIEHWEG, 1969) das concepções ancoradas em perspectivas transcendentais ao entendimento da subdisciplina como atada a um corpo normativo tendente a proteger o contribuinte de um Estado que tributa para, principalmente, levantar os recursos que mantêm seu aparato, chegou a se desenvolver apenas timidamente. Desse modo, cursos, manuais, apostilas e a prática jurisprudencial continuam, ainda na atualidade, prevalentemente circunscritos a uma clivagem irreconciliável entre os interesses do fisco contrapostos aos do contribuinte e à premissa, mais ou menos expressa, mas sempre presente, de que a norma tributária teria uma natureza deontológica de defesa do sujeito passivo em relação ao fisco, de modo a entender-se que “o paralelismo feito por muitos autores com o conceito de crime, formulado pela lei penal, é rigorosamente apropriado” (ATALIBA, 2000, p. 58). Com efeito, escreveu Misabel Derzi, no contexto do debate sobre a promulgação de uma norma geral antielisiva no Direito Tributário brasileiro, que “resta evidenciado que, à luz da Constituição, são prevalentes os princípios da segurança, certeza e previsibilidade no Direito Tributário, assim como no Direito Penal” (DERZI, 2001, p. 224).

Manifestações ainda mais extremadas desta concepção, a proporem a norma tributária como “de rejeição social” e o Estado como um “mantenedor de privilégios em benefício dos detentores do poder” (MARTINS, 2001, p. 121), remanescem, malgrado a falta de base empírica para se lastrearem<sup>12</sup> cientificamente.

---

12 Os estudos histórico-documentais e empírico-sociais atestam que, tanto na gênese do Estado moderno (HOFFMAN & NORBERG, 1994), como na

Ainda quando se tratou de ampliação dos horizontes hermenêuticos – a partir de uma teoria da norma e do sistema jurídico-constitucional referenciada em distinções analíticas entre regras, princípios e postulados com base alexyana – ou da contextualização sistêmico-constitucional do Direito Tributário, de modo a se associar a relação de imposição fiscal ao conjunto normativo maior do ordenamento jurídico brasileiro, o resultado prático foi a apresentação, em termos ampliados, da ideia de um sistema constitucional tributário como orbitado pela limitação ao poder de tributar (ÁVILA, 2006), ou seja, pela prevalência pré-tributária do direito à propriedade.

Referências esparsas à tese de que “um tributo não pode ter outro escopo que o de instrumentar o Estado a alcançar o bem comum” (CARRAZZA, 2002, p.64) não encontraram um dia seguinte jurídico-científico e jurídico-profissional, de modo a gestarem uma dogmática fiscal que irrompesse para além da premissa de que o tributo é, em regra, mero meio de custeio da máquina estatal que, para tanto, subtrai, nos termos admitidos pelo ordenamento jurídico, uma propriedade já assegurada previamente à contribuinte.

O propósito desta seção, com efeito é a transposição de elementos egressos de uma zetética jurídico-tributária assentada na história, na sociologia política e na economia, para a proposição de uma dogmática reconstruída, que encontre respostas suficientes e satisfatórias para o conjunto de questões colocadas (VIEHWEG, 1969).

De modo especial, sugere-se que a complexidade jurídico-constitucional da relação de Direito Tributário não se contém, como indicam estudos emanados da centenária

---

atualidade (ROSS, 2004; KATO & TANAKA, 2029), a correlação positiva se dá, ao contrário da opinião acima transcrita, entre elevação da tributação e democratização e, igualmente, entre aumento dos tributos e maior *accountability* dos agentes estatais.

ciência interdisciplinar da sociologia fiscal (MUMFORD, 2019), em um aparato normativo voltado à relação bilateral entre fisco (portador da prerrogativa de coletar recursos para manutenção do Estado) e contribuinte (titular de um direito pré-tributário à propriedade privada).

Novos elementos, conforme adiante pormenorizados, devem passar por um processo de dogmatização no Direito Tributário brasileiro, de modo a se incorporarem ao rol de premissas normativas imperativas à compreensão do sistema constitucional tributário e ao deslinde de situações fáticas controvertidas ou contenciosas.

#### **4.1 Todo tributo é extrafiscal e toda extrafiscalidade deve referenciar-se na promoção dos direitos fundamentais**

O tributo não é, historicamente, apenas ou principalmente um meio de abastecimento dos cofres públicos. Permanece válida a tão citada – e pouco levada a sério pela dogmática justributária brasileira – constatação apresentada por J. Schumpeter, há cem anos, ao lançar a *Sociologia Fiscal*, segundo a qual “o espírito de um povo, seu nível cultural, os feitos que sua política pode preparar – tudo isso e mais está escrito em sua história fiscal, despida de todas as frases<sup>13</sup>” (SCHUMPETER, 1991, p. 101).

A premissa de que o tributo extrafiscal “ao invés de ser neutro, desorganiza a economia, em prol de interesses puramente arrecadatários” (COELHO, 2001, p. 283), opera em uma abstração literária, contrária àquilo que os dados e

---

13 Tradução livre. No original: “The spirit of a people, its cultural level, its social structure, the deeds its policy may prepare -all this and more is written in its fiscal history, stripped off all phrases.”

documentos históricos indicam, a supor um mercado neutro, sobre o qual a prática tributária incide.

Como é sabido, o próprio mercado, na modernidade, gesta-se e cria riquezas apenas por meio da regulação jurídica (PISTOR, 2019) e da atuação estatal, entendida como necessária e atada à economia até mesmo para as mais radicais concepções hayekianas (SLOBODIAN, 2018). Nenhuma tributação, portanto, é neutra ou estritamente fiscal. Cabe à dogmática reconstruída do Direito Tributário, com efeito, trazer ao seu *corpus* a associação entre extrafiscalidade e promoção dos direitos fundamentais constitucionalmente prescritos.

Nos Estados Unidos da América, por exemplo, o Direito Tributário há muito cuida dessa abordagem, com o avanço, em grandes centros acadêmicos, da Teoria Crítica da Tributação (INFANTI & CRAWFORD, 2009). Desde então, ficou empírica e argumentativamente claro que a tributação supostamente neutra em relação a temas como raça, gênero, orientação sexual e origem é, na verdade, reificadora de marcadores de opressão ou de estratificação sociais. O raciocínio acima estende-se a domínios como promoção de um meio ambiente ecologicamente equilibrado, observância à função social da propriedade, garantia da livre manifestação do pensamento e a uma infinidade de outros direitos e prescrições constitucionais<sup>14</sup>.

Nota-se, em particular, o modo como a tributação se define como o principal mecanismo para a promoção do objetivo da República concernente à redução das

---

14 Na cultura jurídica Lusófona, José Casalta Nabais (2012) discute, em um excuro contido entre os capítulos 25 e 27 de sua tese de doutorado publicada como livro, a necessidade de composição entre a constitucionalidade fiscal e a constitucionalidade extrafiscal de tributos, remetendo à ferramenta hermenêutica da proporcionalidade para tratar de situações potencialmente conflitivas entre tais imperativos.

desigualdades sociais. Há consenso na literatura de que o elemento tributário é imprescindível para a mitigação de quadros definidos por extrema concentração de renda e riqueza (SAEZ & ZUCMAN, 2019; PIKETTY, 2014). No Brasil, o regressivo sistema tributário não contribui para o alcance do objetivo constitucional em tela (IMF, 2017), dado ocorrente quase sob o silêncio da dogmática justributarista.

Em síntese, sob a inexistência e impossibilidade de um mercado neutro ou de tributos estritamente fiscais, aspectos como gênero, raça, meio ambiente, redução de desigualdades e promoção da função social da propriedade, dentre outros, devem compor o estudo do Direito Tributário e, dogmaticamente, informarem os juízos sobre a validade das exações. Tecnicamente, isso significa, na esteira do que propõem Grown e Valodia, que aos critérios de equidade vertical (associados à posição econômica de contribuintes), sejam acrescentados os de equidade horizontal, relativos à premissa de que “contribuintes que não estão em uma situação idêntica sob a perspectiva da economia, mas estão situados de modo diferente, deveriam ser tratadas/os de forma diferente para propósitos tributários” (GROWN & VALODIA, 2010, p. 8)<sup>15</sup>.

## 4.2 Tributos são indecomponíveis da promoção dos direitos humanos

O Brasil é signatário de normas internacionais protetivas dos direitos humanos. Ademais, a ordem jurídica interna as concebe em elevada estatura quanto à hierarquia das fontes formais do direito e à respectiva rigidez (BRA-

---

15 Tradução livre. No original: “taxpayers who are not identical from an economic standpoint, but are differently situated, should be treated appropriately differently for tax purposes”.

SIL, 2008). A dogmática do Direito Tributário deve associar a estas premissas a constatação de que, sob processos de globalização, não há que se falar em adequada eficácia dos direitos humanos, senão por meio de uma associação entre o tema e sua necessária dimensão tributária. A vinculação entre as dimensões analíticas de Direito Tributário e de Direitos Humanos é um desafio recente, que começa a se efetivar em escala internacional, sob a constatação de que esses dois campos têm um oceano de informações, lições e conclusões a intercambiarem (ALSTON & REISCH, 2019).

Assim, temas como relatos de ganhos de multinacionais discriminados país por país (MURPHY, 2016); tributos cobrados e geridos em escala mundial (PATOMÄKI, 2000), medidas para controle de competições tributárias nocivas (OCDE, 1998) e instrumentos jusinternacionais (como o Base-Erosion-Profits-Shufling da OCDE) voltados à contenção de situações em que a interação entre diferentes normas tributárias domésticas levam a resultados como dupla não-tributação (CORRICK, 2016), são parte indissociável do corpo dogmático do direito tributário.

Como expressamente reconhecido e afirmado na Terceira Conferência das Nações Unidas sobre Financiamento do Desenvolvimento, realizada em 2015 na cidade de Addis Ababa, há uma clara conexão entre a promoção dos direitos humanos e um regime globalmente integrado e solidário de tributação (LENNARD, 2019).

Se o Direito Tributário brasileiro é pródigo, até aqui, em avaliar e discutir as normas tributárias à luz do direito de propriedade, a dogmática reconstruída deve ampliar esta tarefa para um rol mais amplo de direitos humanos reconhecidos pelo Brasil na ordem internacional, de maneira a se conceber as exações em relação aos direitos ao desenvolvimento sustentável, à redução da pobreza e à promoção da paz, dentre inúmeros outros.



### 4.3 Democracia, representação e *accountability* são matérias de Direito Tributário

Não há significativa dúvida na literatura sobre a relação entre processos de democratização, surgimento de governos representativos e aprimoramento dos meios de *accountability*, de um lado; e implementação ou ampliação da arrecadação tributária pelos entes estatais, de outro (SCHUMPETER, 1991; ELIAS, 2011; TILLY, 2009; HOFFMAN & NORBERG, 1994).

Como afirma Alex Cobhan (2019), tributos dizem respeito a recursos (para a manutenção do Estado), redistribuição (para a redução das desigualdades, como visto acima, no tópico 1), reprecificação (para promover ou inibir condutas no mercado, por meio de expedientes como o da seletividade em função da essencialidade dos bens de consumo) e representação. Esta última dimensão é praticamente ignorada pelo Direito Tributário brasileiro, até mesmo em textos de ordem zetética.

O estudo da relação jurídica de Direito Tributário deve, ainda que por razões estritamente dogmáticas e normativas, atadas ao direito positivo – para além de todos os fatores sócio-políticos associados ao tema – levar em consideração duas premissas suficientemente estáveis e pacíficas no estado da arte das pesquisas empíricas sobre a democracia, tanto no campo da ciência política (TILLY, 2009; ROSS, 2004), como da história (ELIAS, 2011, HOFFMAN & NORBERG, 1994): i) processos de democratização associam-se a contextos de implementação ou ampliação de obrigações tributárias e; ii) a democratização do processo decisório atinente às normas de natureza tributária é uma variável crucial para a consolidação de regimes democráticos.

Ora, sobre tais bases percebe-se que a compreensão dogmática do sistema constitucional tributário deve estar associada aos pétreos princípios republicano e democrático. É papel da subdisciplina do Direito Tributário, com efeito, da mesma maneira como submete as normas de imposição fiscal a um cotejo com o direito fundamental à propriedade, considerar-lhes sob o prisma dos respectivos efeitos em relação à democracia e à representação política. Esta tarefa desdobra-se em dois eixos:

a) Primeiramente, a cognoscibilidade, a transparência e a simplicidade dos comandos normativos tributários e dos respectivos efeitos distributivos sobre a realidade nacional afiguram-se imperativos. O dever de transparência fiscal, com divulgação de dados sobre gastos tributários, critérios para concessão de exonerações, cálculo do multiplicador fiscal das medidas de incentivo e informação clara sobre a distribuição da carga tributária segundo estratos de renda e regiões são aspectos normativos necessários ao sistema constitucional tributário.

b) Em segundo lugar, o processo decisório sobre a tributação é parte do campo de estudos dedicado à aferição da validade e das condições de aplicação das normas jurídicas tributárias.

A abertura do processo legislativo fiscal para formas como a tributação participativa (TAVARES, 2012) e a superação do hermetismo procedimental associado a *lobbies* e audiências fechadas, além da associação entre os efeitos da prática tributária e a participação político-democrática integram de modo inextricável o conjunto temático ao qual se associa o Direito Tributário.

Uma dogmática reconstruída do Direito Tributário se direciona normativamente, portanto, para superar o cenário descrito por Alex Cobhan, com foco na realidade global, a

indicar que “talvez, o mais importante resultado dos tributos, contudo, seja negligenciado: a representação política<sup>16</sup>” (COBHAN, 2019, p. 137).

#### 4.4 As Limitações Constitucionais ao Poder de Exonerar

O constitucionalismo liberal há muito se despediu das teorias que classificavam direitos fundamentais segundo o critério da ação estatal e a clivagem entre direitos negativos ou de defesa e direitos positivos ou prestacionais. A teoria constitucional percebeu, ainda que tardiamente, algo que o exame histórico do Estado moderno e um escrutínio empírico dos orçamentos públicos já comprovavam: todo direito é positivo e demanda dispêndio de recursos do erário (HOLMES & SUNSTEIN, 1999).

Ora, se o sistema tributário está acoplado ao custeio dos direitos, à redução de desigualdades e à garantia da democracia, revelando-se como condição necessária desses valores constitucionais, conclui-se que a tributação é tão indisponível como o são os elementos por ela assegurados.

Assim, chega-se à constatação de que, no regime estabelecido com a Carta de 1988, a facultatividade da competência tributária não se afigura como um postulado normativo absoluto<sup>17</sup>. Ao contrário, a regra é o dever de exercício das possibilidades de arrecadação, a menos que a disponibilidade de recursos para que o Estado opera de modo a garantir

---

16 Tradução livre. No original: “Perhaps the most important result of tax, however, is also often overlooked: political representation”

17 Manuais mais recentes de Direito Tributário já tratam de modo sistemático de temas como a não existência de propriedade pré-tributária ou das limitações constitucionais ao poder de não tributar. É o caso, dentre outros, de Ferraz *et. al.*, 2020.

a máxima eficácia aos seus deveres constitucionais seja tamanha, que se justifica a exoneração ou o não exercício da competência, em favor do direito de propriedade das contribuintes.

Assim, a dogmática reconstruída do Direito Tributário pergunta-se sobre a validade constitucional do não exercício da competência para tributação de grandes fortunas<sup>18</sup>; da não incidência do imposto de renda sobre os dividendos percebidos por sócios ou acionistas de empresas; da não tributação de lucros corporativos quando, por simples escolha de denominação efetivada segundo o alvedrio do contribuinte, podem ser chamados de juros sobre o capital próprio; das alíquotas exacerbadamente inferiores às médias internacionais prescritas no aspecto quantitativo do mandamento das normas de imposição do ITCMD; da não implementação do IPTU progressivo por razões extrafiscais em quase todas as cidades brasileiras, entre outras opções tributárias regressivas.

Os elementos acima, uma vez introduzidos ao conjunto de dogmas que orientam o Direito Tributário brasileiro, podem contribuir, parcialmente, para a superação de uma compreensão da norma tributária, ainda preponderante no campo, mas que aqui se argumentou como incompatível com a Constituição de 1988, a entendê-la como restritiva de direitos e, assim, sujeita a parâmetros hermenêuticos e considerações deontológicas semelhantes à da norma penal. Entender a propriedade anterior à tributação como bem jurídico análogo à liberdade é uma escolha política e ideológica possível e respeitável. Não é, porém, uma conduta jurídica compatível com o constitucionalismo liberal-democrático,

---

18 Este é um exemplo já pontualmente incorporado pela prática dogmática no Brasil, como se conclui do ajuizamento da ADO 55/2019 junto ao STF, que trata da omissão parlamentar em instituir o tributo em questão.

como ensinam os estudos de filosofia da tributação que ganharam o mundo no limiar do século XX.

## 5 Considerações Finais

A pesquisa teórica relatada nesta exposição, em forma de ensaio e sob lógica argumentativa com finalidade normativa, buscou parâmetros que visem à aproximação entre o Direito das Finanças Públicas e o sistema constitucional positivo brasileiro, assim entendido levando-se em consideração o contexto fático de desigualdades e conflitos sociais. Partiu-se do entendimento de que a crítica jurídica deve exceder o plano zetético e comunicar-se aos termos específicos da dogmática disciplinar. A ideia aqui desenvolvida consistiu em propor possibilidades para a superação, no Direito Financeiro, de uma lógica fiscalista centrada em redução de gastos para o adimplemento da dívida pública, com vistas a se edificar uma subdisciplina focada na coesão entre planejamento e orçamento para fins de viabilização das políticas que asseguram direitos e; no Direito Tributário, a sua redefinição como instrumento fiscal e extrafiscal de viabilização material dos direitos fundamentais, antes de conflito irreconciliável entre fisco e contribuinte.

A contribuição ofertada pela pesquisa teórica aqui apresentada assim se decompõe analiticamente:

i) O Direito Tributário e o Direito Financeiro dispõem sobre o sistema normativo de viabilização material do pacto constitucional, antes de se definirem como mecanismos para a defesa da riqueza privada.

ii) O Direito Financeiro tem como eixo jurídico a precedência da viabilização material dos direitos fundamentais, antes da orientação teleológica à supressão de gastos primários com vistas à priorização absoluta do serviço da dívida pública.

iii) A coesão entre planejamento e orçamento é um fundamento do Direito Financeiro indispensável à eficácia dos direitos fundamentais e à legitimação democrática das decisões públicas.

iv) A sucessão de metas fiscais contracionistas e a contínua iniciativa reformista voltada à desvinculação de recursos afetados a direitos de cidadania cedem terreno, em uma dogmática reconstruída do Direito Financeiro, à avaliação entre custo das políticas e benefícios entregues à coletividade, sob parâmetros decorrentes dos objetivos constitucionais da República e das decisões democraticamente gestadas.

v) A relação social de tributação é, em todas as suas manifestações, extrafiscal, de modo que a arrecadação deve, em seus próprios termos, promover e assegurar direitos fundamentais.

vi) O Direito Tributário é, antes do campo dedicado ao conflito irreconciliável entre fisco e contribuinte, a subdisciplina voltada aos acordos sociais gestados democraticamente, ainda que em ambiente adversarial mediado pelas regras procedimentais constitucionais, com vistas à promoção dos direitos fundamentais e dos objetivos da República.

vii) O Direito Tributário integra-se de modo indissolúvel ao campo da proteção internacional aos direitos humanos, o que pressupõe que sua dogmática deve ter em consideração os impactos e alcances das normas tributárias para a equidade tributária em escala global.

viii) A relação entre Direito Tributário e democracia é determinante e direta, o que exige que a dogmática just tributária incorpore a dimensão político-decisória em seu corpo disciplinar.

O que se espera com esta preliminar e pontilhistica contribuição é que o olhar dos/as operadores/as jurídicos/as sobre as finanças públicas incorpore uma compreensão

referenciada nos elementos normativos mais caros ao ordenamento jurídico e os considerem à luz do contexto social, antes de se limitarem a uma técnica referenciada na geração ou perpetuação de desigualdades. Acaso seja bem sucedida, a proposta normativa aqui delineada contribuirá cientificamente para uma cultura jurídica - manifestada em peças processuais, manuais, cursos e decisões - que entenda o Direito Financeiro e o Direito Tributário com ênfase na equidade, nos direitos fundamentais e nos objetivos da República, sempre cotejados com o ambiente fático, antes de reproduzir, à falta de uma autorreflexão sobre as suas bases, práticas e noções que se dissociam dessas balizas.

## Referências bibliográficas

ALSTON, P.; REISCH, Nikki (eds). *Tax, Inequality, and Human Rights*. Oxford: Oxford University Press, 2019.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2000.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de; MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. Liberalismo, Desigualdade e Direito Tributário. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, n. 110, jan./jun. 2015, p. 217-272.

BIEBRICHER, Thomas. *The Political Theory of Neo-Liberalism*. Cambridge: Harvard University Press, 2018.

BRASIL – Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 349.703-1*, julgado em 3 de dezembro de 2008. Relator para o Acórdão Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14716550/recurso->

-extraordinario-re-349703-rs. Acesso em: 21 de dezembro de 2020.

BRASIL – Tribunal de Contas da União. *Acórdão 1084-2018 – Plenário*. Relator Ministro Aroldo Cedraz. Julgado em 16 de maio de 2018.

CALLISON; Willian; MANFREDI, Zachary. Introduction. In: CALLISON; Willian; MANFREDI, Zachary (eds.) *Mutant Neoliberalism: Market Rule and Political Rupture*. Nova Iorque: Fordham University Press, 2020.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2002.

COBHAN, Alex. Procuring Profit Shifting: the State role in tax avoidance. In: ALSTON, P.; REISCH, Nikki (eds). *Tax, Inequality, and Human Rights*. Oxford: Oxford University Press, 2019.

COELHO, André Felipe Canuto; BORBA, Bruna Estima. Esperando por uma Tributação Ideal: o imperativo categórico da capacidade contributiva. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, n.117, jul./dez. 2018, p. 55-96.

COELHO, André Felipe Canuto; OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de. How to Fight Tax Evasion: real progressivity. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, n. 118, jan./jun. 2019, p. 13-51.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Os Limites Atuais do Planejamento Tributário. ROCHA, Valdir de Oliveira. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

CORRICK, Lee. The Taxation of Multinational Enterprises. In: PAGGE, Thomas; MEHTA, Krishen. *Global Tax Fairness*. Oxford: Oxford University Press, 2016.



DERZI, Misabel de Abreu Machado. A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, segundo a Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

ELIAS, Norbert. *O Processo Civilizador*. v.2. Tradução de Rui Jungmann. Rio de Janeiro: Zahar, 2011.

FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano; SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 3.ed. Belo Horizonte: Forim, 2020.

GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade Social e Tributação* (orgs.). São Paulo: Dialética, 2005.

GROWN, Caren; VALODIA, IMRAAN (eds). *Taxation and Gender Equity: a comparative analysis of direct and indirect taxes in developing and developed countries*. Londres e Nova Iorque: Routledge, 2010.

HABERMAS, Jürgen. *Para a Reconstrução do Materialismo Histórico*. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. São Paulo: Brasiliense, 1983.

HABERMAS, Jürgen. *Mudança Estrutural da Esfera Pública: investigações quanto a uma categoria da sociedade burguesa*. 2.ed. Tradução de Flávio R. Kothe. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003a.

HABERMAS, Jürgen. *Direito e Democracia: entre facticidade e validade*. Tradução de Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003b.

HABERMAS, Jürgen, *A Lógica das Ciências Sociais*. Tradução de Marco Antônio Casanova. Petrópolis: Vozes, 2009.

HABERMAS, Jürgen. *Teoria do Agir Comunicativo*. v.1 e v.2. São Paulo: Martins Fontes, 2012.

HOFFMAN, Philip T; NORBERG, Kathryn. Introduction. In: HOFFMAN, Philip T; NORBERG, Kathryn (eds.) *Fiscal Crises, Liberty, and Representative Government 1450-1789*. Stanford: Stanford University Press, 1994.

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

IMF - International Monetary Fund. Tackling Inequality. *IMF Fiscal Monitor*, oct., 2017. Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2017/10/05/fiscal-monitor-october-2017>. Acesso em: 21 de dezembro de 2020.

INFANTI, Anthony C.; CRAWFORD, Bridget J. Introduction. In: INFANTI, Anthony C.; CRAWFORD, Bridget J. *Critical Tax Theory: an introduction*. Cambridge: Cambridge University Press, 2009.

KATO, Junko; TANAKA, Seiko. Does Taxation Lose its Role in Contemporary Democratisation? State revenue production revisited in the third wave of democratisation. *European Journal of Political Research*, v.18, n.1, fev. 2019.

KONZEN, Lucas p.; BORDINI, Henrique S. Sociologia do direito contra dogmática: revisitando o debate Ehrlich-Kelsen. *Direito & Práxis*, Rio de Janeiro, vol. 10, n.1, 2019.

LENNARD, Michael. Some Aspects of the Architecture of International Tax Reform (and their human rights consequences). In: ALSTON, P.; REISCH, Nikki (eds). *Tax, Inequality, and Human Rights*. Oxford: Oxford University Press, 2019.

MARTIN, Isaac; MEHROTRA, Ajay; PRASAD, Monica; The Thunder of History: the origins and development of the new fiscal sociology. In: MARTIN, Isaac; MEHROTRA, Ajay;

PRASAD, Monica (eds). *The New Fiscal Sociology: Taxation in Comparative and Historical Perspective*. Cambridge: Cambridge University Press, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma Antielisão é Incompatível com o Sistema Constitucional Brasileiro. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

MUMFORD, Ann. *Fiscal Sociology at the Centenary: UK Perspectives on Budgeting, Taxation and Austerity*. Londres: Palgrave Macmillan, 2019.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *The Myth of Ownership: taxes and justice*. Oxford: Oxford University Press, 2002.

MURPHY, Richard. Country-by-country Report. In: PAGGE, Thomas; MEHTA, Krishen. *Global Tax Fairness*. Oxford: Oxford University Press, 2016.

NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2012.

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. *Harmful Tax*

*Competition: an emerging global issue*. Paris: OCDE, 1998.

PATOMÄKKI, H. The Tobin Tax: A New Phase in the Politics of Globalization? *Theory, Culture and Society*, v. 17, n. 4, 2000.

PECZENIK, Alexander. Scientia Iuris: an unsolved philosophical problem. *Ethical Theory and Moral Practice*, v.3, 2000. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1023/A:1009948025411>. Acesso em: 23 de dezembro de 2020.

PEDERSEN, Jorgen. Habermas' Method: Rational Recons-

truction. *Philosophy of The Social Sciences*, v. 8, n.4, dec. 2008.

PIKETTY, T. *O capital no século XXI*. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PINTO, Élidea Graziane. Erosão Orçamentário-financeira dos Direitos Sociais na Constituição de 1988. *Ciência & Saúde Coletiva*, v.14, n.12, Rio de Janeiro, dec., 2019.

PISTOR, Katharina. *The Code of Capital: how the law creates wealth and inequality*. Princeton: Princeton University Press, 2019.

ROSS, Michael. Does Taxation Lead to Representation? *British Journal of Political Science*, v. 34, n.2, abril, 2004.

SAEZ, Emmanuel; ZUCMAN, Gabriel. *The Triumph of Injustice: how the rich dodge taxes and how to make them pay*. Nova Iorque: Norton, 2019.

SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento Republicano e Liberdade Igual: ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil*. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

SCHUMPETER, Joseph A. The Crisis of The Tax State. In: SWEDBERG, Richard (org.). *Joseph A. Schumpeter: The economics and sociology of capitalism*. Princeton: Princeton University Press, 1991.

SLOBODIAN, Quinn. *Globalists: the end of empire and the birth of neoliberalism*. Cambridge: Harvard University Press, 2018.

SMITS, J. M. Redefining normative legal science: Towards an argumentative discipline. In: M. Kamminga, F. Grunfeld, & F. Coomans (Eds.). *Methods of human rights research*. Cambridge: Intersentia, 2009. p. 45-58.

STARK, David; BRUSZT, Laszlo. 'Enabling constraints':

fontes institucionais de coerência nas políticas públicas no pós-socialismo. *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, São Paulo: ANPOCS, v. 13, n. 36, fev. 1998.

STREECK, Wolfgang. *Tempo Comprado: a crise adiada do capitalismo democrático*. Lisboa: Actual, 2013.

TAVARES, Francisco Mata Machado. Democracia participativa, fiscalidade e participação social: a tributação participativa como mecanismo de inclusão política. In: Dilamar Cândida Martins; Manuel Ferreira Lima Filho. (Org.). *Subalternidades, fluxos e cenários*. Goiânia: PUC Goiás, 2012.

TILLY, Charles. Extraction and Democracy. In: MARTIN, Issac Willian, et al.(Org.). *The new Fiscal Sociology: taxation in comparative and historical perspective*. New York: Cambridge University Press, 2009.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Financeiro: Teoria da Constituição Financeira*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

TUSHNET, Mark. *Taking the Constitution Away From the Courts*. Princeton: Princeton University Press, 1999.

VIEHWEG, Theodor. Some Considerations Concerning Legal Reasoning. In: HUGHES, Graham (org.). *Law, reason and justice: essays in legal philosophy*. Nova Iorque: New York University Press, 1969.

---

*Recebido em: 23/07/2021*

*Aprovado em: 11/07/2022*

**Élida Graziane Pinto**

*E-mail: elida.graziane@gmail.com*

**Francisco Mata Machado Tavares**

*E-mail: franciscotavares@ufg.br*