

UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA

JAIR CORTEZ MONTOVANI FILHO

FEDERALISMO E TRIBUTAÇÃO:

**análise do imposto de renda retido na fonte pelos Estados sob a perspectiva
da repartição constitucional das receitas tributárias**

Vitória

2016

JAIR CORTEZ MONTOVANI FILHO

FEDERALISMO E TRIBUTAÇÃO:

análise do imposto de renda retido na fonte pelos Estados sob a perspectiva da repartição constitucional das receitas tributárias

Dissertação apresentada à Universidade Federal do Espírito Santo como requisito parcial para a obtenção do título de mestre em Gestão Pública

Orientador: Prof. Dr. Julio Cesar Pompeu

Vitória

2016

Dados Internacionais de Catalogação-na-publicação (CIP)
(Biblioteca Central da Universidade Federal do Espírito Santo, ES, Brasil)

M798f Montovani Filho, Jair Cortez, 1980-
Federalismo e tributação : análise do imposto de renda retido na fonte pelos estados sob a perspectiva da repartição constitucional das receitas tributárias / Jair Cortez Montovani Filho. – 2016.
106 f.

Orientador: Julio Cesar Pompeu.
Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão Pública) – Universidade Federal do Espírito Santo, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas.

1. Federalismo. 2. Impostos. 3. Imposto de renda. 4. Renda pública. I. Pompeu, Júlio César, 1971-. II. Universidade Federal do Espírito Santo. Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas. III. Título.

CDU: 35

JAIR CORTEZ MONTOVANI FILHO

FEDERALISMO E TRIBUTAÇÃO:

Análise do imposto de renda retido na fonte pelos Estados sob a perspectiva da repartição constitucional das receitas tributárias

Dissertação apresentada à Universidade Federal do Espírito Santo como requisito parcial para a obtenção do título de mestre em Gestão Pública.

Aprovada em 24 de novembro de 2016.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr. Julio Cesar Pompeu

Universidade Federal do Espírito Santo

Orientador

Prof. Dr. Thalm de Paiva Coelho Júnior

Instituto Federal do Espírito Santo

Prof. Livre-Docente Oivaldo José Seraphim

Universidade Estadual Paulista

RESUMO

Este trabalho aborda a questão do imposto de renda retido na fonte e suas nuances no Direito Constitucional Brasileiro.

Discute-se inicialmente o conceito de federalismo fiscal e a evolução da jurisprudência sobre o assunto, mais precisamente a legitimidade do Estado membro em ações de repetição do indébito tributário.

Em seguida, é descrita a alteração de posicionamento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Receita Federal do Brasil quanto à metodologia de cálculo do imposto devido, que afeta diretamente a arrecadação estatal.

Como resposta a essa situação, chega-se à conclusão de que a falta de tecnicidade do constituinte alterou a regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda, gerando um aparente paradoxo, que pode ser solucionado a partir da interpretação sistemática da Constituição, uma vez que o sistema jurídico é uno.

Palavras-chave: Federalismo Fiscal. Imposto de renda. Legitimidade processual. Regime de tributação. Gestão pública.

ABSTRACT

This paper approaches the issue of income tax withholding and its repercussions against Brazilian constitutional law.

At first, we discuss the concept of fiscal federalism and the developments of case law on the subject, more precisely the *locus standi* of the member State of the Federation in action replay undue tax.

Afterwards, we report a change in position of Brazilian National Treasury and IRS regarding the methodology of calculating the tax due, which directly affects state revenues.

As a response to such situation, we suggest the conclusion that the lack of technicality of the constitutional text distorted the rule of the income tax, creating an apparent paradox, which can be solved from the systematic interpretation of the Constitution.

Key-words: Fiscal Federalism. Income tax. Legal standing. Tax policy. Public administration.

1. INTRODUÇÃO	8
1.1 JUSTIFICATIVA DO TEMA.....	13
2. METODOLOGIA	17
2.1 PROBLEMA DE PESQUISA.....	17
2.2 CLASSIFICAÇÃO E MÉTODO DE INTERPRETAÇÃO	19
2.3 PECULIARIDADE DO MÉTODO EM TEORIA DO DIREITO.....	22
2.4 OBJETIVOS	27
2.4.1 Objetivo geral	28
2.4.2 Objetivos específicos	28
3. REFERENCIAL TEÓRICO	30
3.1 GESTÃO PÚBLICA E TRIBUTAÇÃO	30
3.2 O FEDERALISMO FISCAL E A REPARTIÇÃO CONSTITUCIONAL DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS.....	40
3.3 EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA QUANTO À LEGITIMIDADE DO ESTADO PARA FIGURAR NO POLO PASSIVO DA AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO	46
3.4 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE PELOS ESTADOS E PELO DISTRITO FEDERAL	51

3.5	ANÁLISE DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE PELO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO.....	58
3.6	LEI FEDERAL E LEI NACIONAL	60
3.7	REGIME DE CAIXA E REGIME DE COMPETÊNCIA.....	62
3.8	COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA	63
3.9	A EVOLUÇÃO DA LEGISLAÇÃO	69
3.9.1	O Parecer 815/2010 da Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional	69
3.9.2	A introdução do art. 12-A na lei 7.713/1988	71
3.9.3	A Instrução Normativa 1.127 da Secretaria da Receita Federal do Brasil ..	72
3.10	NATUREZA JURÍDICA DA ALTERAÇÃO DO REGIME DE CAIXA PARA O DE COMPETÊNCIA	73
3.11	CONTRIBUIÇÃO DA ADVOCACIA PÚBLICA PARA A RESOLUÇÃO DO PROBLEMA.....	76
3.12	<i>LAW AND ECONOMICS</i> : TRIBUTAÇÃO E COOPETIÇÃO NO FEDERALISMO BRASILEIRO	84
4	CONCLUSÕES.....	90
	REFERÊNCIAS	95

1. INTRODUÇÃO

Abraham (2015, p. 263) afirma que “vivemos em período em que ‘pedaladas fiscais’ e ‘contabilidade criativa’ ocupam rotineiramente os noticiários de todo o país e as pautas de julgamento do TCU, em um contexto de desequilíbrio nas finanças públicas e de inobservância das regras de gestão fiscal responsável”.

Política fiscal, corte de gastos públicos, necessidade de investimentos, orçamento público, pedaladas fiscais e necessidade de diminuição ou aumento de impostos são assuntos extremamente rotineiros, presentes entre os indivíduos de todas as classes sociais, de todas as regiões do país.

Também é lugar-comum a discussão a respeito da elevada carga tributária brasileira, existindo um sentimento generalizado na sociedade brasileira de que a reforma tributária se tornou necessária (LIMA, 1999).

Conforme afirma Mankiw (2013, p. 147), os tributos são frequentemente motivo de acaloradas discussões políticas:

Em 1776, a ira das colônias norte-americanas provocada pelos impostos cobrados pela Inglaterra desencadeou a Revolução Americana. Mais de dois séculos depois, os partidos políticos continuam a debater sobre quais são o tamanho e a forma do sistema tributário. Certamente, ninguém negaria que certo nível de impostos é necessário. Como afirmou Oliver Wendell Holmes Jr.: “Os impostos são o preço que pagamos pela sociedade civilizada”.

Rogério Mori (2016, p. 25) afirma que o grande debate atual no Brasil gira em torno da política fiscal:

Uma das grandes questões acerca da economia brasileira dos últimos anos remete ao debate em torno da política fiscal e seu papel no contexto atual. Essa problemática ganhou novas dimensões, tendo em face sua evolução ao longo da última década e das perspectivas para os próximos anos. Sob esse ângulo, o País caminha de forma inequívoca para uma trajetória na qual decisões difíceis terão de ser confrontadas à realidade de um ambiente economicamente cada vez mais complexo e globalizado que se avizinha ao final da primeira década do século XXI.

O presente trabalho traz à análise, como o próprio título diz, dois substantivos: federalismo e tributação. Cumpre a este capítulo introdutório, além de apresentar um

panorama geral e atual sobre o tema, demonstrar de que maneira se pretende relacioná-los no desenvolvimento da dissertação.

Pretende-se a análise do federalismo sob a perspectiva da tributação, o que pode ser chamado, de maneira genérica, de federalismo fiscal.

A discussão do pacto federativo é fundamental para o estudo da tributação no Brasil, uma vez que a autonomia política está intrinsicamente ligada à autonomia financeira.

Bachur (2005, p. 378) lembra que

Tantos juristas quanto cientistas políticos costumam passar pelo federalismo como dado institucional, pensando e refletindo as reformas apenas a partir dele, mas não o próprio pacto federativo. Recolocar a federação na agenda de pesquisa é passo necessário para viabilizar que a política social seja pensada de maneira estrutural, e não conjuntural.

Quintela (2015, p. 5) ressalta que

O estudo do federalismo fiscal é tão intrigante quanto complexo, o que denota a importância do aprofundamento teórico sobre o tema, demandando uma *re-significação* como conceito político-jurídico que exige amparo crítico-reflexivo, a possibilitar o albergamento do princípio federativo na *realidade fenomênica* brasileira (política, social, e econômica), escorado em valores como a lealdade, a confiança, a cooperação, o equilíbrio, a liberdade, o respeito às diferenças regionais e a solidariedade, sem descuidar dos impactos que a economia globalizada provoca no processo de elaboração das normas tributárias, em um contexto de governança, a envolver a aproximação pluralista e interativa da ação coletiva, em busca de uma teoria da justiça *na e para* a Federação brasileira.

O federalismo é um tema que desperta paixões. Como afirma Paulo Bonavides (2003, p. 126), “raro tema da ciência política ostenta talvez traços tão sedutores quanto o federalismo”.

No entanto, como alerta Silva (2015, p. 55), existe um “sensível desinteresse da doutrina constitucional brasileira recente pelo federalismo”.

As disputas entre tributaristas, desde a década de 1960 até 1990, resultou no pensamento inquestionável de que o núcleo do Direito Tributário se encontra na Constituição e que toda a legislação infraconstitucional tem que ser interpretada segundo esse postulado. Interpretar o Direito não é uma mera função instrumental de poder, mas sim verdadeira manifestação de cidadania (LEMKE, 1998).

Um estudo sobre federalismo e tributação, portanto, tem que ter como premissa a análise da Constituição, que é, segundo Carneiro (2016, p. 160), a principal fonte, não somente do Direito Tributário, mas de todo o sistema jurídico:

A Constituição é a mais importante fonte do Direito, por ser o diploma legal máximo de um Estado. O Direito Tributário não foge à regra, já que todo o Sistema Tributário Nacional, bem como a limitação constitucional do poder de tributar estão previstos expressamente na Constituição, como garantia constitucional assegurada ao contribuinte. Para alguns doutrinadores, o título da Constituição que trata da matéria tributária recebe o nome de Constituição Tributária (arts. 145 a 157 da CRFB/88). Podemos dizer, então, que a Constituição, em matéria tributária, tem algumas funções especiais: a) outorgar competência tributária aos entes federados; b) inaugurar as limitações constitucionais ao poder de tributar; c) enumerar exaustivamente as espécies tributárias; d) prever as hipóteses de repartição das receitas.

A aplicação do direito pressupõe a interpretação, que deve ser entendida como a atividade intelectual que se desenvolve à luz de princípios hermenêuticos, com a finalidade de construir o conteúdo, o sentido e o alcance das regras jurídicas (CARVALHO, 2011, p. 128):

Para bem explicar a diferença que se instala entre a Hermenêutica e a interpretação, convém dizer que neste instante, enquanto tratamos, de modo genérico, dos meios, critérios e esquemas interpretativos, estamos laborando em campo nitidamente hermenêutico. Agora, se nos propusermos analisar um determinado dispositivo legal e formos aplicar os princípios, instrumentos e fórmulas preconizados pela Hermenêutica, aí, sim, estaremos certamente desenvolvendo uma atividade interpretativa.

Macedo (2013, p. 32) complementa tal posição, enaltecendo a complexidade do sistema e a necessidade de uma adequada interpretação:

É quase unânime a constatação, pela doutrina, de que a Constituição brasileira apresenta-se rígida em sua repartição de competências tributárias em comparação com diversas outras Constituições, lacônicas em seu conteúdo no atinente a normas constitucionais de direito tributário, as quais costumam se restringir aos princípios da isonomia, da legalidade e da capacidade contributiva.

E não é raro perceber que boa parte da doutrina estendeu este raciocínio para a afirmação de que a nossa Constituição teria delineado com precisão ao extremo o desenho das diversas competências tributárias, não cabendo qualquer precisamento de fronteiras conceituais em seara infraconstitucional. Entretanto, não são poucas as vezes em que notamos que mesmo após exaustivo trabalho hermenêutico desenvolvido sobre o texto constitucional, mantém-se certa imprecisão de conceitos constitucionais no âmbito de algumas das competências tributárias outorgadas, o que gera entendimentos diversos sobre a matéria, e conseqüentemente discussões doutrinárias e jurisprudenciais.

Sacha Calmon (2005) alerta para a peculiaridade do constituinte brasileiro que, ao contrário de outros países de tradição romano-germânica, inundou a carta maior brasileira com princípios e regras atinentes do Direito Tributário, conduzindo a três importantes características:

- i. Os fundamentos do Direito Tributário brasileiro estão enraizados no texto constitucional, projetando influência determinante à ordens jurídicas parciais da União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios;
- ii. Ao Direito Tributário Constitucional deve ser dada primazia, uma vez que é a base de todas as outras normas tributárias;
- iii. Doutrinas estrangeiras devem ser observadas com cautela, em virtude de se referirem a ordens jurídicas diversas.

Será feita, portanto, uma interpretação sistemática do complexo de normas que envolvem o tema, a partir da Constituição, mais precisamente do sistema tributário nacional, que é, segundo Costa (2009, p. 33), "conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais que disciplinam a atividade tributante", o que será bem esmiuçado na metodologia.

Apesar do relativo desinteresse pelo tema do ponto de vista constitucional, discute-se muito a crise vivida pelos Estados-membros da Federação: governadores buscam o socorro da União para suas fragilidades, buscando o equilíbrio de suas contas.

Segundo Patu (2016), enquanto a União Federal consegue se endividar no mercado e postergar as medidas mais amargas de ajuste fiscal, os governos estaduais dispõem de poucas opções solucionar seus problemas financeiros, além de elevar tributos e atrasar pagamentos em caso de falta de dinheiro em caixa.

Ribeiro (2015, p. 321), ao analisar o cenário mundial atual, conclui que, diante da motivação crescente na atração de novos capitais por parte da maioria dos países do mundo, instalou-se um ambiente de guerra fiscal, tendente à redução da tributação dos rendimentos do capital, como o imposto de renda e sobre o patrimônio. Porém, se os governos abrem mão de receitas tributárias relacionadas a patrimônio e renda, não conseguem se livrar da necessidade de angariar receitas para a prestação de

serviços públicos, exigidos pela população, principalmente em Estados que utilizam o sistema de sufrágio universal como forma de escolha dos governantes.

Nesse cenário de desoneração, as fazendas públicas esperam, à luz do discurso da extrafiscalidade atrativa de investimentos, da geração de empregos e da praticabilidade na arrecadação tributária, obter os recursos necessários às suas obrigações na massa de trabalhadores e consumidores que não tem acesso ao planejamento fiscal, em razão da técnica simplificada de tributação indireta de bens de consumo e, sobretudo, de retenção na fonte de servidores públicos e assalariados.

Essa forma de arrecadação – retenção de imposto de renda na ocasião do pagamento – tornou-se uma importante fonte de receitas dos Estados-membros e do Distrito Federal no modelo de repartição de receitas tributárias desenhado pela Constituição da República de 1988. No entanto, conforme o posicionamento jurídico de que a União deve legislar sobre o referido tributo, fulmina-se o princípio de administração de quem tem o poder de decisão sobre a arrecadação deve ser o responsável pelas respectivas despesas.

A partir dessa questão de assimetria, analisar-se-á, a partir da teoria do direito, a problemática da capacidade do gestor de investir onde realmente quer investir, pois uma significativa alteração orçamentária impede que tal ação efetivamente aconteça.

O estudo da tributação, contudo, envolve uma abordagem interdisciplinar, destacando-se as ciências jurídicas, econômicas e contábeis.

Pohlmann (2006) esclarece que o foco dos economistas é o estudo dos aspectos relacionados à evasão ou à obediência tributária, à tributação ótima, à eficiência econômica dos tributos, assim como as questões macroeconômicas da tributação. O foco dos juristas é o estudo do sistema tributário enquanto um conjunto de normas que regem a tributação, com grande preocupação com a análise de aspectos relacionados à constitucionalidade e à legalidade das exigências tributárias. Os contadores, por sua vez, dedicam-se ao estudo dos fatores relacionados às normas tributárias que determinam práticas contábeis e procedimentos para a apuração de

tributos, bem como de questões de planejamento tributário e do impacto que os tributos causam nas decisões dos contribuintes.

Rosen e Gayer (2015, p. 3) afirmam que os economistas analisam quais devem ser as atividades de tributação:

Economistas das finanças públicas analisam não apenas os efeitos das atividades de tributação e gastos do governo, mas também quais deveriam ser essas atividades. As opiniões sobre como o governo deve funcionar na esfera econômica são influenciadas por visões ideológicas a respeito da relação entre o indivíduo e o Estado.

Thathiane Piscitelli (2011) disserta que o estudo das finanças depende da identificação das possíveis espécies tributárias e da própria definição de tributo.

Apesar da necessária interdisciplinaridade, a análise não deixa de ser jurídica, ou seja, por mais que as ciências contábeis e econômicas sejam fundamentais para a compreensão do tema, a resposta ao problema tem que ser possível do ponto de vista jurídico (VIANA, 2010).

1.1 JUSTIFICATIVA DO TEMA

O presente estudo teve origem no trabalho diário desenvolvido na Procuradoria de Execuções e Precatórios da Procuradoria-Geral do Estado do Espírito Santo. Uma alteração na legislação – e, principalmente, na sua interpretação – tributária, afeta ao imposto de renda, alterou a forma de pagamento realizado pelo Estado do Espírito Santo.

A diferença do *quantum debeat* provocada pela nova interpretação instigou o aprofundamento da análise do sistema tributário e da repartição constitucional das receitas tributárias.

Tal divisão de receitas, porém, é fruto da concepção de Estado escolhida pelo constituinte originário, ou seja, o modelo federal, o que determinou uma análise prévia

do federalismo brasileiro. O estudo da distribuição de receitas tributárias a partir do modelo de Estado é federal é chamado por vários autores de federalismo fiscal.

Se, de um lado, existe a competência atribuída à União para instituir imposto sobre a renda, nos termos do art. 153, III, da Constituição Federal, por outro, a própria Constituição estabelece que pertence ao Estado e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem, conforme art. 157, I, CF.

Cláudia Costim (2010) ressalta que a Constituição de 1988 deu um tratamento específico ao Direito Tributário, ao estabelecer a competência concorrente entre União, Estados-membros e Distrito Federal para legislar sobre Direito Tributário e Financeiro, o que significa, por um lado, uma simbólica divisão de poder e possibilidade de cooperação, mas, por outro, possibilidade de competição e fonte inesgotável de problemas, incluindo a invasão de competência alheia.

O Poder Judiciário consolidou o entendimento de que, em caso de eventual discussão judicial sobre imposto de renda retido na fonte, é o Estado-membro o sujeito que detém legitimidade processual passiva ao invés da União Federal, desde que a discussão ocorra antes da declaração de ajuste anual.

Reiteradas decisões, no entanto, também determinaram a aplicação do chamado regime de competência para a apuração do imposto devido, em detrimento do regime de caixa.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional elaborou parecer em que aceita a aplicação do regime de competência.

Houve a introdução de um artigo – artigo 12-A – na Lei 7.713/88, legislação que trata do imposto de renda, discorrendo sobre o regime de competência e remetendo a regulamentação do dispositivo à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil editou instrução normativa sobre o tema, regulamentando o artigo em questão, explicitando e afetando diretamente a forma de

cálculo – e, conseqüentemente, o *quantum* – do imposto de renda a ser retido na fonte.

É preciso analisar as conseqüências desses atos em face dos Estados-membros e do Distrito Federal diante desse contexto descrito, sendo uma discussão recente, uma vez que a introdução do art. 12-A na Lei 7.713/88 foi feita pela Lei 12.350, de 20 de dezembro de 2010, e a Instrução Normativa 1.127 da Secretaria da Receita Federal do Brasil foi editada em 7 de fevereiro de 2011 (posteriormente alterada pela IN RFB 1.170, de 1º. de julho de 2011).

O presente trabalho está dividido em três partes. A primeira é a apresentação da metodologia utilizada. Em que pese o trabalho ser essencialmente bibliográfico, com uma abordagem predominantemente jurídica, por se tratar de um mestrado profissional interdisciplinar, que tem o escopo de atingir receptores das mais variadas áreas do saber, mostra-se desejável a apresentação das especificidades da ciência jurídica e de sua metodologia aos não juristas.

A segunda parte é teórica, discorrendo sobre o federalismo brasileiro, o conceito de federalismo fiscal e a repartição constitucional das receitas tributárias.

Roque Antonio Carrazza (2007, p. 124) reforça essa necessidade e acrescenta que “para que saibamos, de modo seguro e científico, até onde vai a competência tributária da União e dos Estados-membros, devemos conhecer, preliminarmente, as reais dimensões do princípio federativo, no Brasil”.

Ainda na segunda parte reside o estudo da regra matriz de incidência tributária do imposto de renda, ou, de maneira simplista, da norma que dá existência e validade ao imposto de renda, e da alteração da legislação e do entendimento a respeito do imposto de renda retido na fonte.

Apresenta-se o papel da advocacia pública diante da problemática apresentada e as possíveis soluções vislumbradas, bem como os prós e contras de cada uma delas. Assim como se discorre sobre Direito e Economia, relacionando a tributação no

sistema federativo com o fenômeno da coopetição, procurando vislumbrar a aplicação do ótimo de Pareto e do critério Kaldor-Hicks.

A terceira parte apresenta as conclusões do trabalho, oferecendo uma solução do ponto de vista prático-jurídico, pois o papel do jurista não é apenas a de analisar a ordem posta, mas de pensar o direito, de propor alternativas e de transformar a ordem existente, corrigindo suas imperfeições (MOREIRA, 2014).

2. METODOLOGIA

2.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Como adverte Queiroz (2012, p. 55), a definição do tema é o ponto de partida para um trabalho científico, sendo uma de suas etapas mais importantes:

Definir o tema de pesquisa, em seu formato pronto e acabado, faz parte do processo de averiguação – talvez seja a parte mais importante e, em muitos casos, também a mais difícil. Pesquisadores experimentados sabem que, uma vez definido o tema de pesquisa, o processo de investigação, ainda que trabalhoso, deflui com facilidade. Até a definição do específico tema da pesquisa, entretanto, tudo parece mais nebuloso, porque de fato o é: a pesquisa é um caminho que leva da dúvida ao conhecimento, e sem que se saiba de onde se parte e aonde se quer chegar, são enormes as chances de o pesquisador se perder no processo de redação de seu trabalho.

Em primeiro lugar, cumpre ressaltar que se trata de um estudo interdisciplinar, mas com um enfoque predominantemente jurídico, dentro da linha de pesquisa “aspectos legais do setor público” do Mestrado Profissional em Gestão Pública da Universidade Federal do Espírito Santo. Devido à pretensão de atingir um público que não seja somente de bacharéis em Direito, entende-se como necessária uma maior explicação das características de uma metodologia que envolva uma pesquisa jurídica no âmbito da gestão pública.

Segundo Calijuri (2009, p. 17):

Como um objeto de pesquisa, a tributação é um problema multidisciplinar. O processo de tributação repousa na lei e nos objetivos de governo, ela está onipresente nas decisões econômicas e também nos efeitos da interação social. Ao mesmo tempo, as técnicas contábeis dão visibilidade ao objeto da tributação e ajudam a regulação, além disso, a tributação pode ter significados diferentes para as pessoas envolvidas no processo, dependendo da perspectiva de análise que adotam.

Apesar do posicionamento de Calijuri, é mais técnico dizer que se trata de um estudo interdisciplinar, pois há um verdadeiro intercâmbio de conceitos e informações na análise tributária.

Queiroz e Acca (2012, p. 83) chamam a atenção para o fato de que, dentre os inúmeros temas jurídicos que se pode escolher, é especialmente importante um cujo tema central seja um problema de difícil resposta:

Muito embora seja possível teorizar em níveis altamente abstratos sobre o direito e a justiça, o direito, como prática social, é um ofício eminentemente prático, e a maior parte dos operadores do direito, e sobretudo das pessoas leigas, tem com ele preocupações igualmente práticas: posso ou não celebrar tal negócio jurídico? É ou não válida tal cláusula contratual? Está ou não vigente tal norma? É esta ou aquela a melhor interpretação deste enunciado constitucional? Perguntas desse tipo, que são os problemas jurídicos por excelência, são práticas porque suas respostas visam orientar ações concretas: não celebre o negócio desta forma; modifique a cláusula neste ou naquele sentido; obedeça à norma, pois ela segue vigente etc. [...] Este tipo de problema é o que se costuma chamar de um problema jurídico difícil, e um trabalho científico pode muito bem se ocupar de dar uma resposta bem fundamentada a uma questão assim.

Complementando tal posição, Moreira (2014, p. 27) discorre sobre o papel do jurista moderno:

O filósofo do direito, hoje, não tenta fazer teorias universais, como a kelseniana, nem permanecer buscando novas roupas para instrumentais antigos como o sistema, o ordenamento, a sanção, pois todo o seu envolvimento está depositado em questões específicas, acadêmicas e de dimensão multidisciplinar.

Cresce exponencialmente o número de filósofos do direito preocupados com uma ordem expansiva e transformadora. Os limites do direito e da norma, que funcionavam como um teto impeditivo de voos mais altos, foram ultrapassados justamente pelos aportes da filosofia prática. A postura do filósofo não é apenas a de analisar a ordem posta, mas de pensar o direito, de propor alternativas e de transformar a ordem existente, corrigindo as imperfeições.

A pergunta-problema apresentada consiste em saber se é constitucional a alteração da norma jurídica, em sentido amplo, que institui o imposto de renda retido na fonte quando tal mudança impactar a arrecadação de Estados-membros e Distrito Federal.

Tomando como base as posições acima a respeito da metodologia da pesquisa jurídica, bem como a proposta de Contandriopoulos *et al* (1999) de que toda pesquisa, análise ou estudo tem como ponto de partida uma situação percebida como problemática, o presente trabalho tem como escopo o estudo da tributação e do federalismo brasileiro, bem como da repartição constitucional das receitas tributárias, a partir da análise do imposto de renda retido na fonte pelos Estados-membros e pelo

Distrito Federal, previsto no art. 157, caput, combinado com seu inciso I, da Constituição da República:

Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do imposto da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.

A partir do problema de pesquisa formulado, é necessário que seja feita a identificação de regras jurídicas relacionadas com o tema, levando em consideração que “a estrita análise dos artigos é fundamental, mas o trabalho do pesquisador não pode parar por aqui. É preciso verificar como doutrina e jurisprudência se posicionam sobre o tema” (QUEIROZ, ACCA, 2012, p. 94).

2.2 CLASSIFICAÇÃO E MÉTODO DE INTERPRETAÇÃO

A pesquisa a ser desenvolvida utilizará o método tradicional preconizado por Marchi (2002, p. 85), baseado na consulta bibliográfica:

Em contrapartida, mesmo o honesto estudante, provido de grande engajamento político, ao optar ingenuamente por uma tese inteiramente política ou empírica, baseada em sua experiência pessoal, *desprezando por completo as técnicas ou métodos tradicionais da pesquisa jurídica*, estará, deste modo, conduzindo-se a prestar no futuro – mesmo não querendo – *um desserviço ao país*: será ele, eventualmente, aquele futuro tipo de político e administrador público que, mesmo munido de boas intenções, poderá preparar um falho projeto de desenvolvimento, desprovido de atendíveis fontes de consulta e de condições de veracidade e comprovação documental, requisitos justamente necessários para a clássica “cientificidade” de qualquer tese de láurea.

Rosen e Gayer (2015, p. 21), por sua vez, ressaltam que

A realização de pesquisas empíricas confiáveis é um desafio. Diferentes pesquisadores podem utilizar diferentes modelos teóricos, examinar o comportamento de diferentes amostragens de pessoas e aplicar diferentes técnicas estatísticas. Portanto, pesquisadores honestos frequentemente chegam a conclusões muito diferentes sobre as implicações de uma política.

Desse modo, optou-se pela pesquisa majoritariamente bibliográfica. A bibliografia é constituída pelas obras, livros, ensaios e artigos, ou seja, pela literatura crítica publicada em torno do tema sob análise (MARCHI, 2002).

A pesquisa bibliográfica é, segundo Martins (2000), aquela que tem por escopo recolher, selecionar, analisar e interpretar as contribuições teóricas já existentes sobre determinado assunto, tratando-se de uma “estratégia necessária para a condução de qualquer pesquisa científica” (MARTINS, THEÓFILO, 2007, p. 54).

Não se pode esquecer, contudo, dos principais métodos de interpretação constitucional (BÖCKENFÖRDE, 1993; CANOTILHO, 2003; MENDES, COELHO, BRANCO, 2008; NOVELINO, 2008):

- i. Método jurídico ou hermenêutico-clássico;
- ii. Método tópico-problemático;
- iii. Método hermenêutico-concretizador;
- iv. Método científico-espiritual, valorativo, sociológico ou integrativo;
- v. Método normativo-estruturante;
- vi. Método da comparação constitucional.

Segundo o método jurídico ou hermenêutico-clássico, a Constituição essencialmente é uma lei, devendo ser interpretada segundo as regras tradicionais da hermenêutica. Apesar de sua importância histórica, não é o melhor método a ser utilizado pelo jurista, uma vez que desconsidera outros elementos importantes para uma correta compreensão do fenômeno jurídico e construção da norma.

Pelo método tópico-problemático, a Constituição é um sistema aberto de regras e princípios, admitindo distintas interpretações, de modo que todo problema ou questão permite mais de uma resposta (MENDES, COELHO, BRANCO, 2008).

O método hermenêutico-concretizador consiste no fato de que qualquer leitura de um texto normativo, inclusive o constitucional, inicia-se com a pré-compreensão do intérprete aplicador, a quem compete aplicar a norma a partir de uma certa situação histórica, ou seja, o ambiente onde o problema é posto a exame, para que seja resolvido à luz da Constituição e não segundo critérios pessoais de justiça (MENDES, COELHO, BRANCO, 2008; HÄBERLE, 1997). Dessa forma, procura-se afastar a

noção pessoal do que seja certo ou errado, buscando no texto constitucional a solução e não no subjetivismo.

O método científico espiritual adota a ideia de constituição como instrumento de integração, não somente do ponto de vista jurídico-formal, enquanto norma de suporte e fundamento de validade de todo o ordenamento, mas também adotando uma perspectiva política e sociológica, como instrumento de regulação de conflitos e, conseqüentemente, de construção e preservação da unidade social (CARVALHO, 2010).

O método normativo estruturante parte da premissa de que existe uma implicação necessária entre os preceitos jurídicos e a realidade que eles tentam regular, “uma vinculação tão estreita que a própria normatividade, tradicionalmente vista como atributo essencial dos comandos jurídicos, parece ter-se evadido dos textos para buscar apoio fora do ordenamento e, assim, tornar eficazes os seus próprios propósitos normalizadores” (MENDES, COELHO e BRANCO, 2008, p. 106).

Finalmente, segundo o método da comparação constitucional, preconizado por Peter Häberle (1997), baseado nos quatro métodos tradicionais de Savigny – gramatical, lógico, histórico e sistemático – defende-se a canonização da comparação entre as Constituições como um quinto método interpretativo (CARVALHO, 2010).

Apesar dessa divisão, a interpretação constitucional não se esgota num único método, ocorrendo uma fusão dos mesmos, mas tendo em vista, sempre, o princípio da supremacia constitucional como vetor interpretativo, afastando a interpretação de baixo para cima, “entendendo-se esta como aquela que propugna a exegese da Carta Fundamental de acordo com a lei, ou, em outros dizeres a interpretação da Constituição conforme as leis” (CARVALHO, 2010, p. 27).

Do mesmo modo que no Direito, a pesquisa em Administração não se esgota em único método, havendo uma combinação dos mesmos, com o fim de proporcionar uma visão mais ampla do problema ou da questão de pesquisa (COLLIS, HUSSEY, 2015).

Será feita, finalmente, uma breve análise da participação do imposto de renda retido na fonte no orçamento estadual, por meio do uso da estatística descritiva, a partir da análise de dados governamentais sobre a arrecadação anual de tributos.

Em suma, trata-se de uma pesquisa (segundo o método de classificação de Jill Collis e Roger Hussey, 2005):

- i. bibliográfica, quanto ao método de coleta de dados (ou quanto ao procedimento técnico), pois se baseou na doutrina jurídica consubstanciada em livros e em vários artigos publicados em periódicos (físicos e eletrônicos) sobre tributação, federalismo e gestão pública;
- ii. qualitativa, quanto ao processo de pesquisa, uma vez que se baseou no estudo analítico da legislação e em observações sobre o sistema jurídico instaurado pela Constituição da República de 1988 (MARTINS, THEÓPHILO, 2007), também chamada de fenomenológica por Collis e Hussey (2005): o Direito, como uma projeção da imaginação humana, é essencialmente qualitativo ou fenomenológico;
- iii. exploratória, quanto ao objetivo da pesquisa, pois há pouca doutrina ou jurisprudência sobre a pergunta-problema apresentada;
- iv. dedutiva, quanto à lógica da pesquisa, pois o raciocínio feito para se chegar às conclusões apresentadas partiu da interpretação constitucional norma geral, para se chegar à aplicação do caso do imposto de renda retido na fonte.

Do ponto de vista jurídico, pode ser classificada como uma pesquisa dogmática, pois se utiliza de “um conjunto de raciocínios destinado a organizar sistematicamente, com a utilização de conceitos, institutos e princípios jurídicos, as leis e os casos julgados em determinado ordenamento jurídico” (RODRIGUEZ, PÜSCHEL, MACHADO, 2012, p. 10).

2.3 PECULIARIDADE DO MÉTODO EM TEORIA DO DIREITO

Na seara específica da tributação, como afirma Paulo de Barros Carvalho (2009), importante segmento dos tributaristas autodeterminou-se a oferecer os fundamentos de sua concepção jurídico-filosófica de modo expresso, antes de iniciar o desenvolvimento da matéria proposta, ensejando ao leitor o controle e a vigilância sobre o conteúdo do trabalho.

Sob essa perspectiva, é importante frisar que não se tem a pretensão, em que pese a posição de Rosen e Gayer (2015) no sentido de que o debate sobre a tributação nos Estados Unidos versa sobre a distribuição justa de seu peso entre a população, de discutir a justiça do sistema tributário, até mesmo porque, conforme disserta Kelsen (2001, p.01) a respeito da justiça:

Nenhuma outra questão foi tão profundamente discutida; por nenhuma outra foram derramadas tantas lágrimas amargas, tanto sangue precioso; sobre nenhuma outra, ainda, as mentes mais ilustres – de Platão a Kant – meditaram tão profundamente. E, no entanto, ela continua até hoje sem resposta. Talvez por se tratar de uma dessas questões para as quais vale o resignado saber de que o homem nunca encontrará uma resposta definitiva; deverá apenas tentar perguntar melhor.

Tem-se a pretensão, contudo, de realizar uma tarefa de sistematização de normas jurídicas, sobretudo de dois artigos da Constituição da República, pois, como preconiza Diniz (2014, p. 133), “é a ciência do direito que constrói o sistema, descrevendo, através do princípio da imputação, as relações e a interdependência existente entre os comandos, com o objetivo de reduzi-los a uma unidade inteligível”.

As normas jurídicas atuam segundo o princípio da imputação (TELLES JÚNIOR, 2001), ou seja, ao comportamento normativamente regulado imputa-se uma consequência juridicamente relevante (BORGES, 2015, p. 22): “dado um certo antecedente normativamente previsto, um descritor normativo (*Voraussetzung*), deve-se seguir um certo conseqüente, um prescritor normativo (*Folgerung*)”.

Macedo (2013, p. 13) chama a atenção para especificidade da Ciência do Direito:

O direito positivo, em que pese ser uma espécie de sistema jurídico – pois dotado de um mínimo de racionalidade, já que se apresenta como linguagem, conjunto de símbolos gráficos que se estruturam segundo leis sintáticas – não está livre de contradições, ambiguidades e lacunas, quando considerado nas limitações de suas estruturas fráscas.

Mas essas contradições, em nível de linguagem do objeto, não transitam para a linguagem da Ciência do Direito, que se apresenta em metalinguagem. Dois enunciados mutuamente excludentes permanecem válidos no sistema do direito positivo, mas as correspondentes normas não podem permanecer juntas no sistema da Ciência do Direito, pois aí os valores não são deônticos (válido e não válido), mas sim apofânticos (verdadeiro e falso), não podendo os enunciados “p” e “não-p” serem ambos verdadeiros ou ambos falsos, conforme a lei do terceiro excluído.

Nesse mister, se o ordenamento jurídico, constituído após laborioso processo gerador de sentido das normas jurídicas que dele fazem parte, apresenta-se ao fim como um sistema plenamente coerente, como afirmar que nele há conflitos normativos? [...] Pelo simples fato de que cada intérprete constrói o “seu” ordenamento, constituindo “suas” normas jurídicas, a partir do “seu” processo interpretativo. Como a sociedade não é composta somente de um intérprete, as divergências interpretativas podem chegar a um número limite correspondente ao número de integrantes dessa mesma sociedade.

O objetivo deste trabalho, contudo, não é a análise da linguagem do Direito, mas é fundamental esta breve explicação sobre as nuances próprias da Ciência do Direito, pois se trata de um trabalho interdisciplinar que tem o escopo de ser compreendido por leitores não juristas, a quem Zaffaroni e Pierangeli (2001) chamam de “profanos”.

O Direito, em brevíssima síntese, apresenta essa realidade própria que não corresponde necessariamente ao mundo fático em que vivemos, também chamado de mundo fenomênico. É fato corriqueiro alguém afirmar ter suposto direito baseado exclusivamente em uma lei ou ato infralegal, sem ter a noção do todo – *big picture*, como a doutrina americana gosta de ressaltar.

É exatamente a interpretação sistemática que possibilita a visão do todo, que será alcançada pela utilização da dogmática jurídica, conforme RODRIGUEZ, PÜSCHEL e MACHADO (2012, p. 21-26):

A dogmática jurídica é um conjunto de raciocínios destinados a organizar sistematicamente, com a utilização de conceitos, institutos e princípios jurídicos, as leis e os casos julgados em um determinado ordenamento jurídico, nacional ou transnacional, tendo em vista a solução de casos concretos por meio de organismos com natureza jurisdicional.

[...]

Sua função sistematizante tem como objetivo central efetivar o princípio da igualdade perante a lei, e não apenas resolver conflitos de maneira eficaz. A necessidade de sistematizar o direito não é um objetivo em si mesmo, tampouco apenas um imperativo de eficácia, mas uma maneira de garantir que casos semelhantes sejam tratados de forma semelhante, sem que sejam criadas exceções ou situações de privilégio.

O pensador dogmático, portanto, está tanto a serviço da eficácia como da legitimidade do direito ao exercer seu papel de organizar o material jurídico com o fim de obter soluções aos problemas sociais. Evidentemente, há autores e operadores do direito que colocam a sistematização acima de qualquer outro objeto, transformando esse valor em um fetiche, descolado de sua legitimação. Esse modo de pensar superdimensiona um dos aspectos da dogmática jurídica e, por isso mesmo, como será visto adiante, pode vir a comprometer a reprodução do sistema jurídico.

[...]

A sistematização promovida pela dogmática se faz em determinadas circunstâncias de espaço e tempo. Para que essa atividade seja eficiente em solucionar conflitos, deve dar conta, continuamente, de novos casos, ou seja, dos novos conflitos sociais os quais o direito é chamado a resolver. Não pode haver conflito sem resposta, e as respostas devem bem justificadas e aceitas pela sociedade do ponto de vista de sua justificação, ou seja, elas devem explicitar por que consideram ter adotado a melhor solução para o caso concreto.

Essa necessidade de constantemente dar conta de conflitos novos, a partir de um material jurídico já existente coloca o aparelho conceitual dogmático em um estado de "crise" permanente. Trata-se de uma atividade voltada, ao mesmo tempo, para o passado e para o futuro, sempre em função do princípio da igualdade perante as leis.

[...]

A busca da melhor resposta jurídica possível para o caso concreto é o princípio argumentativo que estrutura a dogmática jurídica, e não algo que se possa simplesmente descobrir com o exame do texto legal ou de princípios transcendentais ou inscritos na ordem das coisas ou na realidade histórica. Trata-se de uma construção deliberativa que nasce do debate entre juízes, advogados e outros operadores do direito, além da doutrina e da esfera pública não especializada.

Todos esses atores podem participar do debate dogmático, advogando por uma determinada interpretação do direito, considerada como a melhor solução para um determinado caso. O resultado do debate, por imperativo de eficácia, passa necessariamente por uma determinada instância jurisdicional, como veremos adiante, resulta na melhor resposta.

Não se pode esquecer que o intérprete jurídico detém uma carga valorativa impregnada em seu ser que é transposta para a interpretação. Desse modo, o que se espera é que haja uma interpretação imparcial, mas não neutra.

Segundo REALE (2010, p. XVII), quando tantos juristas se deixam dominar pelas recentes investigações lógico-formais ou lógico-linguísticas, com elas se contentando, por considerá-las a última palavra da Ciência do Direito, uma teoria jurídica que não se abra para a problemática social e política e não tome conhecimento das exigências histórico-axiológicas, fica a meio caminho, não atingindo plenamente seu objetivo, por mais que seja válida e essencial a contribuição haurida naqueles novos campos da ciência:

Indispensável é, em suma, que o jurista transcenda tudo o que tenha valor instrumental, deste tirando proveito para aprofundar e consolidar o conhecimento da experiência jurídica na integralidade de seus elementos constitutivos, com toda a força axiológica de seu sentido ético, oferecendo, assim, algo de válido e próprio aos que pesquisam na Sociologia, na Antropologia ou na Política. É somente essa visão integral que legitimará o trabalho do jurista, que jamais deve olvidar a destinação ético-política de seus conhecimentos.

Num país como o nosso, então, onde se avoluma a pressão violenta das carências sociais e econômicas, parece-me inadmissível uma Ciência Jurídica que não leve em conta a dramaticidade da vida comunitária e dos imperativos de seu desenvolvimento.

O objetivo, contudo, é o atingimento da “unidade inteligível” preconizada por Maria Helena Diniz (2014, p. 55) que se busca ao analisar a situação do imposto de renda incidente na fonte, tendo em vista que “o objeto de investigação do verdadeiro jurista deve ser a norma jurídica”. Dessa forma, o objeto de investigação deste estudo será a norma jurídica que institui o imposto de renda, conhecida, na terminologia de Paulo de Barros Carvalho, como regra matriz de incidência.

É importante, portanto, a noção de norma jurídica, conceituada como a significação que se obtém a partir do texto de direito positivo, como resultado do mundo exterior, captado pelos sentidos: é o juízo que a leitura do texto provoca no espírito humano e o leva a fazer ou deixar de fazer algo (CARVALHO, 2011).

Moreira (2014, p. 11-12) nos lembra, também, que

Cada vez mais o debate jurídico tem cunho filosófico. A filosofia do direito é campo que faz tal intersecção, ao diminuir os horizontes entre os ramos do conhecimento. Ponto cada vez mais consolidado - embora haja resistência inócua dos positivistas - é que entre direito-política-moral não há separação completa ou contingencial, mas relação de completude. [...] O filósofo do direito, hoje, não tenta fazer teorias universais, como a kelseniana, nem permanecer buscando novas roupas para instrumentais antigos como o sistema, o ordenamento, a sanção, pois todo o seu envolvimento está depositado em questões específicas, acadêmicas e de dimensão multidisciplinar.

José Souto Maior Borges (2015, p. 23-24), ao estudar a obrigação tributária, conclui que o método indutivo não se presta à análise jurídica, que deve ser feita a partir do estudo da norma jurídica enquanto elemento do sistema jurídico:

O Direito se definirá como uma ciência positiva precisamente porque as proposições jurídicas doutrinárias, à semelhança das formulações da Física, da Química, da Biologia, da Cosmologia etc., serão experimentalmente testáveis, ao serem confrontadas com o ordenamento jurídico. Porque a experiência jurídica é basicamente uma experiência do normativo, e não por outro motivo, as proposições da doutrina jurídica são cientificamente testáveis se e enquanto voltadas para as normas. Se o objeto da ciência do Direito é ordenamento jurídico-normativo, só as normas do direito positivo poderão infirmar ou confirmar as propostas doutrinárias que a doutrina jurídica se aventura em formular.

O teste de sua inserção no direito positivo, como que uma justaposição entre teoria e normas, é, pois, o supremo critério de experimentação da teoria jurídica.

[...]

O princípio da unidade do método científico postula o esclarecimento prévio de algumas considerações fundamentais para a teoria da ciência em geral e para a epistemologia jurídica em particular. Ele preconiza, de saída, a rejeição de qualquer possibilidade de aplicação do método indutivo. A indução, em qualquer plano do conhecimento, simplesmente é inviável.

Não há nenhuma evidência ou construção logicamente válida a autorizar a conclusão de que, dado um certo número de casos, em maior ou menor amplitude de experimentos e testes, outros casos idênticos se comportarão pela mesma forma. É esse o obstáculo, o impasse teórico, que a lógica indutiva não consegue superar. Por mais que se teste experimentalmente um fenômeno, nunca se poderá concluir, em rigor lógico, que fenômenos idênticos se verificarão futuramente da mesma forma.

[...]

A indução não é apenas um método inadequado, por inaplicável, para descrever fatos e fenômenos, acontecimentos de estrita universalidade. É, ao contrário, uma pura ilusão, porque simplesmente ela não existe. Nem mesmo a um conjunto finito de acontecimentos a indução se aplica.

Torres (2005, p. 560), ao discorrer sobre o conceito de tributo, esclarece, em última análise, a metodologia a ser utilizada neste trabalho:

O conceito de tributo deve ser buscado não só no discurso da Constituição, do Código Tributário Nacional e da doutrina (sistemas tributários objetivos e científicos), como também na riquíssima jurisprudência, que forneceu o balizamento para a compreensão das suas diversas espécies. O trabalho do Supremo Tribunal Federal no Brasil e dos Tribunais Constitucionais em países como a Alemanha, a Áustria, a Espanha e a Itália contribuiu decisivamente para a edificação do conceito de tributo, antecipando-se às definições legais, interpretando-as ou, nos ordenamentos que a omitem, oferecendo a pauta para a sua normatividade.

2.4 OBJETIVOS

2.4.1 Objetivo geral

O objetivo geral da pesquisa é justamente responder a pergunta problema, ou seja, se é possível, do ponto de vista da validade perante o sistema jurídico inaugurado pela Constituição da República de 1988, uma alteração na norma jurídica que define o imposto de renda a ser retido na fonte, promovida pela União Federal, que afete a arrecadação tributária dos Estados-membros e Distrito Federal.

2.4.2 Objetivos específicos

Para se atingir o objetivo geral, foi necessário o estudo de algumas situações peculiares existentes no Estado brasileiro. São os objetivos específicos desta pesquisa analisar:

1. A relação da gestão pública com a tributação;
2. A forma federativa de Estado e a repartição constitucional de receitas tributárias;
3. A jurisprudência sobre a legitimidade *ad causam* nos processos que envolvem o imposto de renda retido na fonte;
4. A construção da regra-matriz do imposto de renda retido na fonte;
5. Análise da arrecadação tributária do Estado do Espírito Santo no ano de 2015;
6. A diferença entre lei nacional e lei federal;
7. A diferença entre regime de caixa e regime de competência e a natureza jurídica da alteração de um regime a outro por força de lei;
8. A diferença e a relação entre competência tributária, competência material e capacidade tributária ativa;
9. A análise da legislação sobre o imposto de renda retido na fonte;
10. A teoria da análise econômica do direito e a aplicação do conceito de coopetição no federalismo brasileiro.

3. REFERENCIAL TEÓRICO

3.1 GESTÃO PÚBLICA E TRIBUTAÇÃO

Gestão pública e tributação estão intrinsicamente ligadas, seja pela necessidade estatal de obtenção de recursos para o desenvolvimento de políticas públicas, seja pelos efeitos que a tributação causa na economia como um todo. Frederick Taylor (1923, p. 7), no início do século XX, já colocava o Direito como extremamente relevante para a gestão, ao afirmar que “a melhor gestão é uma verdadeira ciência, que se baseia em leis, regras e princípios claramente definidos”.

Para Cintra (2016, p. 69), “uma das mais importantes questões contemporâneas na administração pública é encontrar caminhos para adequar os meios de financiamento do Estado ao novo ambiente político, econômico, social e tecnológico globalizado”.

Denhardt (2012, p. 198), ao apresentar o conceito de administração pública gerencial, relembra sua relação com a questão fiscal:

O que é hoje chamado de nova gestão pública (New Public Management) ou, no Brasil, administração pública gerencial, tem suas raízes em desenvolvimentos práticos da administração pública de todo o mundo, no conjunto de ideias em geral conhecido como reinvenção do governo, e na ligação conceitual com a política pública e, em especial, com a perspectiva da public choice na teoria da administração pública.

Em termos práticos, a crise fiscal da década de 1970 resultou em vários esforços para se produzir um governo que funcionasse melhor e custasse menos. Pode-se considerar que as medidas de austeridade fiscal, os esforços para melhorar a produtividade pública e as experimentações com mecanismos alternativos de prestação de serviços – incluindo terceirização e privatização – estão alicerçados no que alguns chamaram de racionalismo econômico, um esforço que busca encontrar soluções para os problemas governamentais a partir da análise econômica.

Não há dúvida de que o Estado necessita de recursos financeiros para desempenhar suas funções, que são cinco, segundo Alves (2015):

- i. Defesa dos indivíduos do Estado contra ameaças externas;
- ii. Defesa dos indivíduos uns dos outros (Justiça);

- iii. Regulação do mercado;
- iv. Investimento em infraestrutura;
- v. Estímulo à pesquisa e ao desenvolvimento.

O poder de tributar, por sua vez, é inerente à soberania estatal: em todos os tempos e em todos os lugares em que houve a figura do Estado, houve tributação (MACHADO, 2014), sendo esta sua principal fonte de recursos (COSTIM, 2010).

O Estado, segundo Domingues (2015), foi concebido pelo homem para garantir as justas expectativas de seres pensantes dotados de um desejo natural de liberdade e racional de igualdade, sem cuja satisfação o ser humano não tem condições de atingir a satisfação plena.

Para a persecução de tais objetivos, o Estado executa serviços públicos, necessitando de recursos financeiros (DOMINGUES, 2015, p. 101):

O Estado precisa de receita para prover a despesa que financia o custo do serviço público.

A Despesa (ou gasto público) determina que o Estado desenvolva uma intensa atividade destinada a amearhar, gerir e despender os recursos demandados para a obtenção e administração dos bens e do pessoal empregados no serviço público.

Nesse contexto, a Receita se constitui no conjunto de recursos financeiros (foros, laudêmios, alugueis, preços, royalties, ao lado do tributo, que é a sua expressão mais sofisticada e exuberante), destinados ao custeio da estrutura estatal e dos serviços públicos para atendimento das necessidades públicas.

Para conseguir tais recursos, portanto, o Estado utiliza-se do mecanismo da tributação, que é a atividade estatal incumbida da instituição, arrecadação e fiscalização de tributos (COSTA, 2009).

Como diz Oliveira (2010, p. 30):

Ao lado dos direitos expressamente consagrados, o Estado tem seus objetivos fixados na Constituição Federal. Em consequência, para atendê-los, deve ter os meios necessários para estruturar seu aparato burocrático.

Daí, é permitido ao Estado lançar mão de seus instrumentos para alcançar os particulares e deles haver o necessário para abastecimento de seus cofres.

Nesse sentido, Geraldo Ataliba (1992, p. 29) afirma:

Num primeiro momento, o Direito atribui determinada importância ao Poder Público, importância esta pertencente a uma pessoa privada. Num segundo momento, determina que esta ou outra pessoa leve esta importância e a entregue a um agente público, com destino aos cofres públicos.

Para Caliendo (2009, p. 83), a tributação existe, no Estado Democrático de Direito, para assegurar políticas públicas de direitos fundamentais:

Com o surgimento do Estado Democrático de Direito, consolida-se a ideia de que a defesa dos direitos individuais deve e pode ser realizada através de políticas ativas do Estado e não apenas de limitações à ação estatal. Cabe ao Estado, inclusive mediante a utilização de políticas fiscais, induzir a concretização de direitos fundamentais e tarefas públicas. Desse modo, tem-se pensado no uso de tributos como forma de proteção do meio ambiente, de estímulo à família, de incentivo à cultura, entre outros.

O que tributação, então, tem a ver com gestão pública?

Segundo Nascimento (2013, p. 1):

Conceitualmente, gestão é a prática que deve ser aprimorada para o alcance de determinados fins: no caso do setor público, a gestão existe para reduzir a pobreza, para melhorar a educação, para aumentar a competitividade da economia, para elevar a conservação de recursos naturais, para preservar, estender e expandir a cultura etc. Em geral, essas são algumas das principais demandas da sociedade, e todo o aperfeiçoamento da gestão do setor público deve ser orientado estrategicamente para o atendimento desses objetivos, ou seja, do desenvolvimento econômico e social.

Nesse sentido, a gestão pública deve fazer parte de um projeto amplo de desenvolvimento, que proporcione a melhoria das organizações e dos métodos, da informação gerencial, da capacitação das pessoas, ganhando um sentido estratégico

Não há como pensar a gestão pública, portanto, sem que haja algo a ser gerido. Qualquer programa de governo, qualquer política pública, depende da existência de recursos para a sua implementação, e a obtenção dos valores necessários depende, e muito, da instituição da figura tributária: “a razão de ser de um tributo é a de fornecer recursos financeiros ao Estado” (SEIXAS FILHO, 2010, p. 61).

Assis (2010) ressalta que a origem orçamentária está intrinsecamente ligada à origem do poder de tributar, que teve origem na *curia regia* – conselho de nobres e sacerdotes auxiliares dos reis europeus em assuntos de interesses coletivos e relevantes (BALEEIRO, 1998).

O gestor precisa realizar um planejamento, a partir de um orçamento definido *a priori*. A principal base orçamentária é a tributação, logo gestão e tributação caminham juntas.

Domingues (2015, p. 122-123) esclarece:

Com a evolução da democracia, não há lugar para recursos mal geridos se esvaziando no superfaturamento, na fraude em licitações, nos desvios de finalidade e de comportamento dos agentes públicos. E com a concomitante evolução das Finanças Públicas na direção do Estado de Bem-Estar o orçamento, como de resto a atividade financeira, deixa de ser um mero instrumento de organização estatal interna para desabrochar na sua real missão de veículo concretizador dos direitos humanos, especialmente os sociais, dos quais depende, para as majorias, a vida com dignidade. Nesse contexto, são intoleráveis a carga tributária (ademais injusta e regressiva) sem retorno em serviços públicos de qualidade e a insuficiência orçamentária acompanhada da inércia administrativa, por representarem a frustração das promessas constitucionais fiadoras dos anseios mais caros da sociedade. Em consequência, para além das políticas públicas indigentes ou negligenciadas, é mesmo o direito pessoal de cada cidadão-contribuinte que se vê aviltado e merecedor da cabível tutela jurisdicional.

O gestor público, portanto, precisa (ou, pelo menos, deveria) ter a exata noção de que valor dispõe para executar as políticas públicas.

Aliomar Baleeiro (2015, p. 23) acrescenta:

União, Estados-membros, D.F. e Municípios estão adstritos a arrumar o exercício de suas atividades no campo das receitas, das despesas, do orçamento e do crédito público, segundo princípios rígidos, desde os da competência exclusiva de cada um para a decretação dos tributos, até as chamadas “limitações constitucionais ao poder de tributar”, locução puramente doutrinária, que, afinal, logrou consagração no texto da Lei Suprema, que a reproduz no art. 18, §1º, dispondo que a lei complementar cuidará delas, o que não impede que várias sejam auto-executáveis. A conceituação é simples: - nenhum Estado pode existir sem obter e aplicar recursos, - dinheiro – na satisfação das necessidades da população atendidas pela rede de serviços públicos.

As necessidades públicas, por sua vez, são humanas como todas as outras, distinguindo-se das necessidades, em geral, e compondo um grupo específico cuja satisfação eficaz depende de ação coordenada do grupo, independentemente de ser voluntária ou coativa a participação das pessoas que o compõem (BALEEIRO, 2015, p. 4):

Em princípio, todas as necessidades públicas são coletivas, mas a recíproca está excluída, pois existem necessidades de interesse geral ou coletivo que não são necessidades públicas.

A necessidade é pública quando, em determinado grupo social, costuma ser satisfeita pelo processo do serviço público, para satisfazê-la, institui ou mantém um regime jurídico e econômico especial, propício à sua obrigatoriedade, segurança, imparcialidade, regularidade ou continuidade, a cargo de seus agentes ou por delegação a pessoas sob sua supervisão.

Necessidade pública é toda aquela de interesse geral, satisfeita pelo processo do serviço público. É a intervenção do Estado para provê-la, segundo aquele regime, que lhe dá o colorido inconfundível. A necessidade torna-se pública por uma decisão dos órgãos políticos.

Denhardt (2012, p. 155) afirma que, aos interesses tradicionais pela eficiência e pela economia, a nova administração pública acrescenta o interesse pela equidade, que envolve um senso de *fairness* ou justiça, especificamente a correção de desequilíbrios na distribuição de valores sociais e políticos.

Como exemplo elementar, imagine uma Câmara Municipal que acaba de receber uma verba de R\$ 20 milhões para melhorias de ruas. Uma abordagem que os vereadores poderiam tomar, com base em seu autointeresse, seria aplicar todo o dinheiro nos próprios bairros, de modo que obtivessem a maior vantagem. Outra abordagem, a imparcial, consistiria em distribuir os fundos de forma igual para todos os bairros, de modo a espalhar os benefícios por todas as partes da cidade. Uma terceira abordagem, baseada na equidade social, consistiria em concentrar o dinheiro nos bairros que mais precisam de melhorias nas ruas. Se os vereadores atuarem sob o "véu da ignorância" de Rawls, isto é, se agirem guiados pela *fairness* e não pelo autointeresse, será muito provável que escolham a terceira alternativa, aquela que promoveria a equidade social na comunidade.

Esclarece que o que hoje é chamado de nova gestão pública (*New Public Management*) ou, no Brasil, de administração pública gerencial, tem suas raízes em desenvolvimentos práticos da administração pública de todo o mundo, no conjunto de ideias em geral conhecido como reinvenção do governo, e na ligação conceitual com a política pública e, em especial, com a perspectiva da *public choice* na teoria da administração pública (2012, p. 198):

Em termos práticos, a crise fiscal da década de 1970 resultou em vários esforços para se produzir um governo que "funcionasse melhor e custasse menos". Pode-se considerar que as medidas de austeridade fiscal, os esforços para melhorar a produtividade pública e as experimentações com mecanismos alternativos de prestação de serviços - incluindo terceirização e privatização - estão alicerçados no que alguns chamam de racionalismo econômico, um esforço que busca encontrar soluções para os problemas

governamentais a partir da análise econômica. Ao mesmo tempo, os administradores públicos interessados em accountability e alto desempenho começaram a reestruturar seus órgãos burocráticos, a redefinir suas missões organizacionais e a descentralizar a tomada de decisão.

A reinvenção do governo tem que ser pensada a partir da tributação, pois aquele é desta dependente (COELHO, 2011).

Mankiw (2013) afirma que os impostos são inevitáveis porque os cidadãos esperam que o governo lhes proporcione diversos bens e serviços. Rezende (2010) defende que, independentemente de sua vontade, as pessoas nascem e vivem no mundo dos tributos: o simples fato de estarem vivas implica ganhos e perdas tributárias.

Quanto mais rapidamente o país reestruturar sua administração pública em sintonia com seus novos papéis, maiores serão as possibilidades de que seja ouvido e faça diferença na arena mundial. Inclusão social, competitividade internacional, capacidade empreendedora, políticas efetivas, federalismo cooperativo, inovações contínuas e transparência são algumas das áreas em que o custo de oportunidade da inação ou a lentidão custam caro ao desenvolvimento do país (GAETANI, 2012, p. 17).

A reestruturação da administração pública envolve, sem qualquer tipo de dúvida, o conceito de eficiência. A eficiência, por sua vez, tem que levar em consideração, obrigatoriamente, a arrecadação, pois nada se concretiza sem recursos.

Luiz Carlos Bresser Pereira (2009) afirma que o Estado é o instrumento político por excelência da nação ou da sociedade civil, e por meio dele as sociedades modernas buscam os grandes objetivos que definiram historicamente para si: segurança, liberdade, bem-estar, igualdade e proteção ao ambiente, e que por meio da administração pública moderna, o Estado e seu governo ganham a legitimidade política necessária para contribuir para tais objetivos, implicando a existência de serviços públicos caros e complexos.

Do mesmo modo, Ricardo de Oliveira (2012) disserta que o Estado exerce um papel fundamental na evolução da sociedade: saúde, educação, segurança, previdência,

desenvolvimento econômico, justiça, cultura, combate às desigualdades, redução da pobreza e cuidados com o meio ambiente são apenas algumas das inúmeras áreas em que a sociedade demanda a presença do Estado, que tem um papel relevante na promoção do desenvolvimento econômico e social dos países, pautado pela escolha de políticas públicas adequadas.

Para cumprir tal papel, a administração pública formula e implementa políticas cuja qualidade é essencial à melhoria das condições de vida da população. Tais políticas, no entanto, dependem das conjunturas, sobretudo da econômica: os direitos preconizados pela Constituição da República dependem de uma estrutura pública que garantam sua implementação. O Estado transfere, por meio de tributos, uma soma de recursos que beira 40% do PIB, uma despesa altamente expressiva:

Ora, se o Estado tem papel fundamental no funcionamento da sociedade e na prestação de serviços públicos, principalmente para os mais pobres, se extrai dela tal volume de recursos e ainda administra um enorme patrimônio, é de suma importância que seja administrado da melhor forma possível, para gerar os benefícios que dele se espera. A qualidade de sua gestão e a efetividade dos resultados são, portanto, fatores decisivos para a promoção do desenvolvimento social e econômico da sociedade, além de um compromisso com as futuras gerações (OLIVEIRA, 2012, p. 31).

A ação do governo através da política fiscal abrange três funções básicas: a função alocativa, que diz respeito ao fornecimento de bens públicos; a função distributiva, que está associada a ajustes na distribuição de renda, de modo a permitir que a distribuição prevalecente seja aquela considerada justa pela sociedade; e a função estabilizadora, que tem como objetivo o uso da política econômica visando a um nível de emprego, à estabilidade dos preços e à obtenção de uma taxa apropriada de crescimento econômico (ALÉM, GIAMBIAGI, 2011, p. 15):

A distribuição de renda, em determinado momento, das dotações dos fatores de produção – capital, trabalho e terra – e da venda dos serviços desses fatores no mercado pode não ser a desejada pela sociedade. Cabem, portanto, alguns ajustes distributivos feitos pelo governo, no sentido de promover uma distribuição considerada justa pela sociedade. Para isso, o governo se utiliza de alguns instrumentos principais: a) as transferências; b) os impostos e c) os subsídios. De fato, esses três instrumentos estão estreitamente relacionados, havendo várias formas de promover uma redistribuição da renda.

Em primeiro lugar, através do esquema de transferências o governo pode promover uma redistribuição direta da renda, tributando em maior medida os indivíduos pertencentes às camadas de renda mais alta, e subsidiando os

indivíduos de baixa renda. Um exemplo desse tipo de política é o imposto de renda negativo, que implica uma transferência de renda para as pessoas que ganhem menos do que um determinado nível de rendimentos.

Em segundo lugar, os recursos captados pela tributação dos indivíduos de renda mais alta podem ser utilizados para o financiamento de programas voltados para a parcela da população de baixa renda, como o de construção de moradias populares.

Finalmente, o governo pode impor alíquotas de impostos mais altas aos bens considerados de “luxo” ou “supérfluos”, consumidos pelos indivíduos de renda mais alta, e cobrar alíquotas mais baixas dos bens que compõem a cesta básica, subsidiando, desta forma, a produção dos bens de primeira necessidade, com mais alta participação no consumo da população de baixa renda.

Conforme Domingues (2015, p. 101), o Estado precisa de receita para prover a despesa que financia o custo do serviço público:

A Despesa (ou gasto público) determina que o Estado desenvolva uma intensa atividade destinada a amearhar, gerir e despender os recursos demandados para a obtenção e administração dos bens e do pessoal empregados no serviço público.

Nesse contexto, a Receita se constitui no conjunto de recursos financeiros (foros, laudêmios, aluguéis, preços, royalties, ao lado do tributo, que é sua expressão mais sofisticada e exuberante), destinados ao custeio da estrutura estatal e dos serviços públicos para atendimento das necessidades públicas. O tributo é o instituto criado pelo Homem que permite, num clima de liberdade, racionalizar juridicamente o esforço de cooperação individual em prol da comunidade: ao mesmo tempo em que representa uma contribuição, constitui uma obrigação, permitindo ao seu destinatário exigi-lo daqueles que, por uma razão ou outra, deixem de prestá-lo ou o façam em desconformidade com a norma vigente.

Surge, assim, a chamada atividade financeira do Estado, que se consubstancia na captação de receita, sua gestão e seu dispêndio. A monetização da economia atinge, evidentemente o tributo, que passa a ser prestado em dinheiro.

O funcionamento do sistema de mercado não é, por si só, capaz de assegurar altos níveis de emprego, estabilidade dos preços e altas taxas de crescimento econômico. Sendo assim, a intervenção do governo pode ser importante no sentido de proteger a economia de flutuações bruscas, caracterizadas por alto nível de desemprego e/ou alto nível de inflação. Para isso, os principais instrumentos macroeconômicos à disposição do governo são as políticas fiscal e monetária. A política fiscal pode se manifestar diretamente, através da variação dos gastos públicos em consumo e investimento, ou indiretamente, pela redução das alíquotas de impostos, que eleva a renda disponível do setor privado. Numa situação recessiva, o governo pode promover

um crescimento de seus gastos em consumo e/ou investimento e com isso incentivar um aumento da demanda agregada, tendo como resultado um maior nível de emprego e da renda da economia. Alternativamente, pode reduzir as alíquotas de impostos, aumentando, desta forma, o multiplicador de renda da economia (ALÉM; GIAMBIAGI, 201, p. 16).

A eficiência na arrecadação é um dos principais temas da política nacional. Mello (2013, p. 173) é contundente ao afirmar que “um dos principais desafios para o Federalismo Fiscal brasileiro é implementar uma Administração Tributária eficiente”.

Independentemente do modelo de administração pública utilizado, a questão orçamentária – e conseqüentemente, tributária – sempre foi um dos pilares a serem considerados, pois não existe política pública sem a respectiva contrapartida financeira.

Os fins e os objetivos políticos e econômicos do Estado só podem ser financiados pelos ingressos de receita. A arrecadação dos tributos – impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios – constitui o principal item da receita” (TORRES, 2013, p. 3).

Salinas (2013, p. 138) chama a atenção para o fato de que há um certo desprezo pelo Direito e pela lei por parte dos administradores em virtude de sua aparente incapacidade de solucionar os conflitos:

Parte do desprezo hoje dominante pelo papel da lei como mecanismo estruturador da ação administrativa decorre do reconhecimento de uma situação de “crise” da democracia representativa e de crise do direito e de suas fontes. A crise da democracia representativa é atribuída às limitações dos arranjos institucionais que estruturam a forma como o Poder Legislativo, o Presidente da República, bem como grupos de interesses diversos relacionam-se entre si para a formulação de políticas públicas legisladas. Tendo em vista que as condições políticas de que depende a eficácia do paradigma legislativo não se verificam hoje, não se pode esperar que as leis que emergem do processo legislativo reflitam escolhas que visam a satisfazer de forma plural e equilibrada as necessidades sociais. A este problema acresce-se o fato de que a lei, fonte por excelência de produção jurídica, há muito é percebida como instrumento insuficiente para tratar de uma realidade altamente cambiante. Quanto mais instável esta realidade se torna, mais complexa se revela a tarefa de regulá-la por meio de instrumentos legislativos. Conseqüentemente, hoje se assiste a um crescente desinteresse na literatura jurídica, ou até desprezo, pelo papel da lei enquanto elemento estruturador das ações da administração pública.

Em que pese tal desinteresse atual, não há como dissociar Administração Pública do Direito. O Estado passa a existir a partir da Constituição. O princípio da legalidade determina que a Administração Pública somente pode fazer o que estiver estipulado em lei. A própria existência da linha de pesquisa “aspectos legais do setor público” no mestrado em Gestão Pública da Universidade Federal do Espírito Santo demonstra a importância do Direito para a gestão.

Dessa forma, Salinas (2013) conclui que autores das mais diversas tradições científicas parecem concordar com o fato de que normas jurídicas fazem a diferença na estruturação e funcionamento do governo, havendo discordância apenas quanto à estrutura que os atos normativos devem possuir na tentativa de controlar o comportamento burocrático. Não há dúvida, no entanto, quanto à necessidade do Direito e suas normas para a fundamentação da gestão pública.

Cumprе ressaltar a lição de Michel Temer (2015, p. 31):

Ao falar-se em sociedade, fala-se em Direito. O Estado é uma sociedade. É sociedade política, de *finis políticos*. Como é de *finis comerciais* a sociedade comercial; de *finis literários* a sociedade literária; de *finis recreativos* a sociedade recreativa. Todas, porém, *juridicamente* organizadas. É o Direito que as estrutura, que lhes dá forma. O Direito corporificador da sociedade estatal instala-se em documento denominado Constituição. Nela se encontram os preceitos normativos do Estado.

Dallari (2016, p. 122) vai ao encontro do posicionamento de Temer ao afirmar que

A concepção do Estado como pessoa jurídica representa um extraordinário avanço no sentido da disciplina jurídica do interesse coletivo. Mais do que por qualquer teoria objetivando estabelecer, por critérios formais, limitações ao poder do Estado, esse objetivo é atingido de maneira mais científica – porque baseada em fatores substanciais – pela noção da personalidade jurídica do Estado. Esta noção promove a conciliação do *político* com o *jurídico*.

O Direito é o que corporifica a sociedade, o Estado, concedendo-lhe personalidade jurídica, estruturando-o, estabelecendo as regras a serem seguidas pelos gestores, bem como pelos cidadãos, não sendo possível dissociar, portanto, Direito e Gestão Pública.

3.2 O FEDERALISMO FISCAL E A REPARTIÇÃO CONSTITUCIONAL DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS

A escolha feita pelo constituinte originário foi o modelo federal, de inspiração estadunidense. Elazar (1996) afirma que o federalismo é um dos pilares da moderna democracia (os outros dois seriam a proteção dos direitos individuais e a ideia de sociedade civil).

A nota distintiva da forma federal de Estado não se encontra na relativa descentralização financeira, pois esta é um fenômeno que também pode existir no Estado unitário. O que diferencia o federalismo de outras formas é a autonomia político-jurídica, segundo a qual se distribui o poder de legislar, especialmente para a criação de tributos, que constitui a maior de todas as manifestações de autonomia política (DERZI, 1999; OLIVEIRA, 2015).

Para Affonso (1995, p. 57),

Federação é, antes de mais nada, uma forma de organização territorial do poder, de articulação do Poder central com os poderes regional e local. O que chamamos de “pacto federativo” consiste, na verdade, em um conjunto de complexas alianças, na maioria pouco explícitas, soldadas em grande parte por meio dos fundos públicos.

Palos (2011, p. 3), por sua vez, afirma que

A Constituição de 1988 promoveu significativa descentralização de recursos, sem a preocupação de redistribuir, simultaneamente, os encargos executivos. Em resposta ao desequilíbrio fiscal que a Constituição lhe outorgou, a União lançou mão da criação e majoração de alíquotas de tributos não partilhados, sobretudo de contribuições sociais. Mais recentemente, em vista das severas restrições fiscais sofridas pelos governos subnacionais, a União tem-se valido de medidas paliativas, tais como a entrega de recursos a título de auxílio financeiro a Estados e Municípios e o incremento marginal na participação destes entes na arrecadação federal. Por tudo isso, as restrições fiscais tem-se colocado como sério entrave ao avanço nas discussões sobre reforma tributária.

No mesmo sentido, Souza (2015, p. 2) defende que

Há um consenso entre aqueles que se debruçam sobre as questões federativas a percepção de que o constituinte de 1988 promoveu, sem

maiores atropelos ou resistências políticas, vigorosa descentralização de recursos em benefício dos Estados e dos Municípios, sem, contudo, distribuir para os entes subnacionais, na mesma medida, os encargos na execução das políticas públicas nas áreas sociais, e sem avaliar as consequências de tais escolhas no futuro.

Em resposta ao desequilíbrio fiscal que a Constituição lhe outorgou, a União viu-se, então, forçada a lançar mão mais tarde de criativos mecanismos tributários para reequilibrar suas combalidas finanças, como a criação ou majoração de alíquotas das contribuições sociais ou econômicas, recursos não partilhados com os Estados e Municípios, muito embora, ao contrário do senso comum, boa parte deles acaba não sendo capturada pela máquina pública federal, já que são repassados à sociedade sob a forma de transferência de renda, mais visíveis nos gastos com aposentadorias e pensões, nos benefícios continuados dos programas de assistência social (LOAS), no seguro-desemprego ou, ainda, para financiar programas do tipo bolsa família, entre outros.

Freixo (2006, p. 7) ressalta a complexidade do sistema tributário e a relação existente entre tributação e federalismo no Brasil:

É consenso, dentre os mais eminentes juristas, que a nossa Constituição é a que mais contem regras e princípios tributários em todo o mundo. Além disso, entre os Estados Federais, o Brasil é o que mais regrou as competências e limitações das pessoas políticas que convivem na Federação. Elaboramos a teoria das normas gerais mais que qualquer povo. Pode-se considerar o Direito Tributário no Brasil como piramidal, ou seja, as normas jurídicas extraem validade de uma norma que lhes está imediatamente acima. Constatase, portanto, que os dispositivos legais obedecem a uma estrutura hierarquizada, que se encontra descrita na nossa Carta Magna (na Seção VIII – Do Processo Legislativo). Desnecessário seria observar que a norma que está no topo é justamente a constitucional. Ela é que confere validade às demais normas do sistema, até as mais ínfimas, os regulamentos e as instruções normativas das autoridades administrativas.

Além da análise sobre a hierarquia das leis, outro ponto merece especial consideração. Nos Estados politicamente organizados em repúblicas federativas, a Constituição não apenas institui o poder de tributar como também deve reparti-lo entre as pessoas políticas que convivem na federação. Dá-se, assim, uma repartição constitucional de competências tributárias e também, sob uma outra ótica, uma repartição de fontes de receitas tributárias, processos constitucionais que se entrecruzam, embora um não se identifique com o outro, ressaltando-se que a repartição de competência não se limita a uma simples repartição de receitas.

Francisco Neto (2009, p. 51), por sua vez, correlaciona diretamente o federalismo fiscal com a repartição constitucional das receitas tributárias:

A teoria tradicional do federalismo fiscal traça uma estrutura normativa de atribuição de funções aos diferentes níveis de governo dos instrumentos fiscais apropriados para o desempenho das funções. No nível mais geral, o governo central deve ocupar-se das responsabilidades básicas relativas à

função de estabilização macroeconômica, além da redistribuição de renda, sob a forma de assistência aos mais pobres. O desafio que se apresenta é a busca pelos mecanismos que permitam maior eficiência na arrecadação de tributos, maiores benefícios de partilha e no próprio gasto, tudo sob um critério que garanta uma redistribuição justa e equitativa das receitas em todo o território.

A questão da autonomia está no centro de qualquer sistema federal, seja pela perspectiva política e ética, seja pela perspectiva da racionalidade econômica. A consequência imediata da autonomia é a descentralização do poder, que favorece o fortalecimento dos entes subnacionais.

Em decorrência da autonomia e da descentralização, outro componente central do federalismo fiscal é a distribuição das competências tributárias entre os entes da federação.

Carlos Vasconcelos Rocha (2016, p. 324) ressalta a problemática da definição do termo na atualidade:

Em décadas recentes, os estudos sobre o federalismo ganharam relevo na agenda de pesquisa da ciência política. Apesar da considerável produção de trabalhos realizados até o momento, essa área de pesquisa ainda se defronta com desafios que podemos caracterizar como básicos. Um desses desafios – talvez o mais fundamental de todos, mas nem por isto o menos problemático – é estabelecer um consenso minimamente razoável sobre o significado de federalismo. Não há, até o momento, um acordo suficiente sobre quais seriam os traços definidores de uma federação, pois a variedade de arranjos adotados pelos chamados estados federados resiste a uma única definição. As teorias, apesar de concordarem sobre alguns de seus traços característicos básicos, acabam enfatizando aspectos diferentes do fenômeno e, portanto, fornecem a mesma denominação para casos significativamente diferenciados. Como exemplo do grau de dificuldade envolvido nessa definição conceitual, Stewart listou 419 concepções diferentes para o termo (apud Wright, 1997, p. 103). Essa abundância de concepções viola o princípio da economia dos conceitos: não se deve elaborar um conceito tão amplo que nomeie da mesma maneira processos diferentes, como também não se deve adotar um conceito tão restrito que nomeie diferentemente processos semelhantes. A discussão sobre o significado de federalismo expressa bem esse dilema, pois encontramos, ao mesmo tempo, definições tão amplas do termo, que tendem a abarcar casos significativamente diferenciados, como outras tão restritas, que tratam casos semelhantes na sua essência como se fossem de natureza diversa.

Em que pese a dificuldade de definição do termo, podem ser identificadas oito características num Estado federal (BARBOSA FILHO, 2012; DALLARI, 2016):

- i. A união faz nascer um Estado novo e, de forma concomitante, aqueles que aderiram à Federação perdem a condição de estados (esta característica é observada em países que adotaram o modelo de

federalismo por agregação, que não é o caso do estado brasileiro, que se tornou federal por segregação);

- ii. A base jurídica de um Estado Federal é uma Constituição, não um tratado internacional;
- iii. Não existe o direito de secessão;
- iv. Somente o Estado federal detém soberania;
- v. As atribuições da União e dos entes subnacionais são fixadas na Constituição, por meio de uma distribuição de competências;
- vi. A cada esfera de competência atribui-se renda própria;
- vii. O poder político é compartilhado;
- viii. Os cidadãos do Estado aderente à Federação adquirem a nacionalidade da Federação.

O signo federalismo suscita diversas questões e comporta diversos cortes metodológicos de estudo (SERRA, AFONSO, 1999). O presente trabalho, contudo, está delimitado às características quinta e sexta, ou seja, na atribuição de competências materiais, competências tributárias e na repartição de receitas para a efetivação de tais competências materiais. O subcapítulo 3.8 retratará a diferença entre competência material, competência tributária e capacidade tributária ativa. O fato é que a questão tributária é fundamental no estudo da federação e este estudo deve ser feito a partir do plano constitucional.

Mendes (2004) afirma que a Constituição da República foi elaborada num momento de desequilíbrio de poder, em que o governo central se encontrava fragilizado, o que resultou em forte descentralização financeira, mediante diversas transferências federais e Estados e Municípios (CASTILHO, 2014).

Barbosa (1998, p. 02-03) chama a atenção para uma importante questão tributária enfrentada por países organizados sob a forma de federação:

Um problema normativo importante num país com organização federativa é a distribuição das competências tributárias entre os vários níveis de governo. A primeira questão que tem de ser tratada é a escolha do critério para esta distribuição. A teoria econômica da taxaçaõ ótima supõe que o objetivo da sociedade é o bem-estar dos seus cidadãos. Portanto, a distribuição das competências deve ser feita de tal modo que o bem-estar da sociedade como um todo seja maximizado. O arranjo institucional que permitiria cada membro da federação escolher livremente seus tributos não seria a solução adequada para a sociedade, porque daria margem a uma série de efeitos negativos provenientes de impostos ineficientes e injustos, que redundaria em perda de bem estar para a sociedade.

Schoueri (2015, p. 258), no entanto, ressalta que a repartição de competências não é essencial, mas sim a repartição de rendas:

Numa primeira aproximação, não haveria razão para o contribuinte ter repartido as competências tributárias. A discriminação de competências tributárias não é requisito de um sistema federal. Este exige que se assegure às pessoas jurídicas de direito público autonomia financeira. Entretanto, autonomia financeira implica discriminação de rendas, o que não se confunde com discriminação de competências.

Nos Estados Unidos, por exemplo, encontra-se a convivência de tributos federais e locais (com a mera reserva de poucos), sem que de tal bitributação se extraia qualquer inconveniência ao funcionalismo da federação. O que importa é assegurar que os integrantes da federação tenham autonomia financeira, i.e., que tenham orçamentos próprios, com recursos assegurados, independentemente de repasses de outros entes.

Segundo Giuberti (2012), a consolidação do processo de descentralização dos recursos federais, que havia se iniciado na década de 60, consolidou-se com a Constituição da República de 1988. Esse autor critica, contudo, a não regulamentação da repartição de despesas, que seria mais uma distorção do federalismo brasileiro.

Para Paulsen (2006), a competência para a instituição do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é determinada pelo art. 153, III, da Constituição da República. Os critérios a serem necessariamente observados estão elencados no §2º do mesmo artigo (generalidade, universalidade e progressividade). Suas normas gerais estão delineadas nos artigos 43 a 45 do Código Tributário Nacional, definindo hipótese de incidência, base de cálculo e sujeito passivo. O imposto sobre a renda de pessoa física encontra seu fundamento de validade nas leis ordinárias 7.713/1988 e 9250/1.995.

Falcão (2005) e Marques (2010) alertam, no entanto, que um dos temas mais árdusos em direito tributário diz respeito à interpretação do sistema e da legislação tributária; apesar de aparentemente simples, a análise das normas jurídicas – constitucionais, legais e infralegais – que dão sustentação a um tributo pode se mostrar um trabalho árduo e meticuloso, como será demonstrado.

Se, por um lado, o art. 153, III, outorga competência à União para a instituição do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, o art. 157, I, diz que “pertencem aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem a mantiverem”.

Uma alteração na sistemática desse tributo tem que ser discutida com todos os envolvidos. Oliveira (2010, p. 45) chama tal situação de “cortesia com chapéu alheio”:

Outra questão interessante do federalismo fiscal é a da chamada “cortesia com chapéu alheio”, que consiste na concessão de incentivos fiscais, por parte de um determinado ente da Federação, que implique diminuição de receitas transferidas para outros entes.

Trata-se de questão polêmica. A renúncia fiscal em relação a tributos que tenham suas receitas repartidas entre entes da Federação não é vedada pelo direito financeiro brasileiro. Contudo, a prática indiscriminada de concessão de incentivos fiscais que impliquem perda de receita para outros entes pode efetivamente prejudicar a autonomia financeira destes entes e levar a preocupantes desequilíbrios federativos.

Como bem relatam Portella e Teixeira (2016), o desequilíbrio na divisão de competências tributárias não resulta apenas em descompassos no volume de arrecadação entre os entes federados, mas verdadeiro desequilíbrio no poder político de tais entes.

A equalização regional é um dos principais problemas enfrentados pela federação brasileira: “tanto em relação aos estados quanto em relação aos municípios, a União centraliza a arrecadação e apropria-se de receitas tributárias sem, contudo, desonerá-los de suas atribuições constitucionais sociais” (BACHUR, 2005, p. 392).

É preciso verificar, contudo, se se trata de um posicionamento constitucional, pois “é cediço (STF e doutrina) que não é através da Lei que se interpreta a Constituição, mas a Constituição que se interpreta por si mesma, e os textos das normas a elas inferiores devem com ela conformar-se” (CASSONE, 2010, p. 458), sem perder de vista a noção de que se trata de um sistema uno, isento de anomias ou contradições reais – estas são apenas aparentes (ICHIHARA, 2010).

Elizabete Rosa de Mello (2013, p. 173), com precisão, conclui a questão do federalismo brasileiro, bem como analisa o conceito de federalismo fiscal:

Independentente do conceito adotado por cada autor neste livro, o Federalismo tem por objetivo integrar as diversidades existentes nas sociedades culturalmente heterogêneas com o intuito de manter a unidade de todos os entes Federativos preservando a autonomia e diferenciação de cada um. O Federalismo fiscal, que se consubstancia na divisão do poder de tributar entre os entes Federativos, também deve ser entendido como o poder de disciplinar sobre a repartição das receitas tributárias.

3.3 EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA QUANTO À LEGITIMIDADE DO ESTADO PARA FIGURAR NO POLO PASSIVO DA AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO

Em primeiro lugar, é importante esclarecer que a escolha pela apresentação da jurisprudência sobre o tema antes mesmo do dispositivo legal tem uma razão de ser. No sistema anglo-saxão, a jurisprudência é mais relevante do que o texto legal, se é que ele existe para determinados assuntos.

Outra motivação foi explicitar o motivo pelo qual a lei escrita é valorizada no sistema jurídico brasileiro antes de se adentrar propriamente à legislação e à regra-matriz de incidência tributária.

A legitimidade processual, apesar de não se confundir exatamente com a titularidade do direito ou com a subjetividade da obrigação tributária, é um forte indicativo de que pessoa jurídica de direito público interno deve figurar como sujeito ativo na regra matriz de incidência ou a quem pertence o crédito tributário do imposto de renda retido na fonte.

Christopoulos (2014, p. 27) vê com certa reticência os julgamentos que envolvem tributação e orçamento público:

Ao expor suas premissas, por exemplo, de que as decisões judiciais não podem ter impactos negativos profundos nas contas públicas, o tribunal seria demasiadamente criticado, e pode preferir, diante do caso concreto, estipular conclusões sem premissas muito claras, ou utilizando-se de premissas meramente formais, que não exprimem verdadeiramente os fundamentos jurídicos da decisão.

Ferraz Júnior (2013, p. 209-210) ressalta que é prudente lembrar duas tradições jurídicas importantes, a romanística e a anglo-saxônica. Na tradição anglo-saxônica, é conhecida a força vinculante dos precedentes judiciais:

Já no século XIII, era costume citarem-se os casos e suas decisões (*Case Law*). A princípio, era apenas um uso geral, não se achando que os juízes estivessem vinculados a decidir conforme os precedentes. Pouco a pouco, a doutrina foi aceitando o caráter vinculativo, que toma uma configuração mais definida nos séculos XVII e XVIII. O aperfeiçoamento dos repertórios de casos (*reports*) e o aparecimento de uma hierarquia judiciária mais homogênea terminaram, já no século XIX, por consagrar uma doutrina acabada, conhecida como *stare decisis*.

Seus traços fundamentais são os seguintes: primeiro, os tribunais inferiores estão obrigados a respeitar as decisões dos superiores, os quais se obrigam por suas próprias decisões; segundo, toda decisão relevante de qualquer tribunal é um argumento forte para que seja levada em consideração pelos juízes; terceiro, o que vincula no precedente é sua *ratio decidendi*, isto é, o princípio geral de direito que temos de colocar como premissa para fundar a decisão, podendo o juiz que a invoca interpretá-la conforme sua própria razão; quarto, um precedente (sua *ratio decidendi*) nunca perde sua vigência, ainda que os anos o tenham tornado inaplicável às circunstâncias modernas: ele permanece válido, e pode ser invocado desde que se demonstre sua utilidade para o caso.

O sistema anglo-saxão está baseado na concepção de que é extremamente relevante o papel desempenhado pelo juiz, desde a Idade Média: figura preeminente, social e politicamente conhecida, não sendo um mero funcionário da administração estatal, mas sim escolhido entre os melhores advogados do país, para os quais sua designação é vista como uma honra especial, de grande prestígio. Por outro lado, o sistema romanístico, próprio do continente europeu, que passou para o Brasil, é diametralmente distinto (FERRAZ JÚNIOR, 2013, p. 210):

Encontramos desde Justiniano uma expressa proibição de se decidir conforme o precedente ("*non exemplis, sed legibus judicandum est*" - *Codex*,

7, 45, 13). E nas grandes codificações que ocorrerem na Era Moderna, repetiram-se preceitos semelhantes (por exemplo, o Código Prussiano - Allgemeines Landrecht - de 1794). Assim, ao contrário do sistema anglo-saxônico, em que, desde os primórdios, reconhecia-se que o juiz podia julgar conforme a *equity* mesmo em oposição à *common law* (o direito costumeiro, comum a toda a Inglaterra), no Continente as decisões deviam ser subordinadas à lei de modo geral. Esta adquire desde cedo uma preeminência que nem mesmo as leis anglo-saxônicas (os *statutes*), não obstante sua publicação nos tempos atuais, chegam a alcançar (guardando uma função auxiliar, de complementação e esclarecimento do direito comum - o *common law*). Houve, na verdade, desde o princípio, uma desconfiança social em face da figura do juiz, adquirindo a condição de funcionário público. Essa desconfiança é bem clara na época da Revolução Francesa, pois os juízes eram vistos como homens do Antigo Regime, tanto que o direito pós-revolucionário cuidou de limitar-lhes o poder, no que foi acompanhado pela doutrina, segundo a qual o juiz aplica o código e nada mais do que isso.

Em que pesem as críticas às decisões judiciais, não há como negar, no atual sistema jurídico constitucional, que as decisões dos tribunais superiores influenciam tal sistema de maneira significativa, merecendo análise, sobretudo da evolução da jurisprudência, o que possibilita se traçar uma tendência.

Num primeiro momento, o Superior Tribunal de Justiça entendia ser a União a parte legítima para figurar no pólo passivo de demandas que dissessem respeito ao imposto de renda, independentemente de ter sido retido na fonte na ocasião do pagamento ou não.

É o que se depreende do julgamento do Recurso Especial 178.829/RJ, cuja ementa é abaixo transcrita:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO DE TRIBUTOS. MANDADO DE SEGURANÇA. JULGAMENTO. COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA FEDERAL, EM FACE DO EVIDENTE INTERESSE DA UNIÃO.

No processo de mandado de segurança, citada a União e manifestando-se essa o interesse jurídico para integrar a lide, a competência de desloca, desde logo, para a Justiça Federal (Súmula 150/STJ).

Somente a pessoa jurídica que tem competência para instituir o tributo, detém, também, o poder de isentá-lo.

Em se tratando de imposto de renda, a União tem interesse direto na demanda em que se discute a respectiva isenção (do imposto de renda), desde que, dependendo do quantum retido na fonte pelos estados, aquela (União) terá de transferir (aos estados federados) mais recursos ou menos rendas e, na última hipótese, reterá para si valores superiores em caixa.

Recurso provido. Voto vencido.

(REsp 178829/RJ, Relator Ministro Demócrito Reinaldo, Órgão julgador T1 – PRIMEIRA TURMA, Data da publicação/fonte DJ 15/03/1999, Data do Julgamento 03/12/1998)

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça modificou-se e passou a aceitar o Estado membro como parte legítima em ações que versassem sobre imposto de renda retido na fonte pela Fazenda Pública Estadual:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LEGITIMIDADE PASSIVA DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. IMPOSTO DE RENDA. DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO. INCIDÊNCIA. FÉRIAS. TERÇO CONSTITUCIONAL. ABONO PECUNIÁRIO. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. O Estado do Espírito Santo é parte legítima para figurar no pólo passivo de ação proposta por servidores públicos estaduais, visando a restituição de imposto de renda retido na fonte.

2. Os valores recebidos a título de 13º salário, ainda que em virtude de adesão a programa de demissão incentivada, têm natureza remuneratória, enquadrando-se no conceito de "renda" previsto no art. 43 do CTN, pelo que configuram fato gerador de imposto de renda. Precedentes.

3. As verbas recebidas a título de licenças-prêmio e de férias acrescidas do respectivo terço constitucional simples ou proporcionais e não gozadas por necessidade de serviço ou mesmo por opção do servidor (abono pecuniário), por possuírem natureza indenizatória, não são passíveis de incidência de imposto de renda.

4. Recurso especial provido parcialmente.

(REsp 694087 / RJ, Relator Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA (1123), Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA, Data da Publicação/Fonte DJ 21/08/2007 p. 177, Data do Julgamento 07/08/2007)

Numa etapa posterior, o Superior Tribunal de Justiça passou a adotar o entendimento de que é o Estado o único interessado na discussão de imposto de renda retido na fonte, justamente por ser uma verba a ele pertencente, por força do art. 157, I, CF.

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - AGRAVO DE INSTRUMENTO - RETIDO NA FONTE IMPOSTO DE RENDA DE SERVIDORES ESTADUAIS - DEMANDA QUESTIONANDO ISENÇÃO - UNIÃO - ILEGITIMIDADE - AGRAVO REGIMENTAL - DECISÃO MANTIDA.

Nas demandas movidas por servidores públicos estaduais questionando o imposto de renda que lhes é retido na fonte, a legitimidade é dos Estados da Federação; pois, apesar de instituído pela União, o produto de tal imposto é destinado aos Estados. A União é nessas demandas parte ilegítima. Precedentes: REsp 694.087/RJ, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 21.8.2007 e REsp 594.689/MG, Rel. Min. Castro Meira, DJ 5.9.2005.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no Ag 430959 / PE, Relator(a) Ministro HUMBERTO MARTINS (1130), Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA, Data da Publicação/Fonte DJe 15/05/2008, Data do Julgamento 06/05/2008)

Finalmente, o Superior Tribunal de Justiça considerou que o tema era de extrema relevância e utilizou a sistemática do recurso representativo de controvérsia para consolidar sua posição.

O REsp 989.419 – RS pacificou nessa egrégia corte a legitimidade nos casos de imposto de renda retido na fonte:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. RESTITUIÇÃO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. LEGITIMIDADE PASSIVA DO ESTADO DA FEDERAÇÃO. REPARTIÇÃO DA RECEITA TRIBUTÁRIA.

1. Os Estados da Federação são partes legítimas para figurar no pólo passivo das ações propostas por servidores públicos estaduais, que visam o reconhecimento do direito à isenção ou à repetição do indébito relativo ao imposto de renda retido na fonte. Precedentes: AgRg no REsp 1045709/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/09/2009, DJe 21/09/2009; REsp 818709/RO, Rel. Ministro Herman Benjamin, DJe 11/03/2009; AgRg no Ag 430959/PE, Rel. Ministro Humberto Martins, DJe 15/05/2008; REsp 694087/RJ, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, DJ 21/08/2007; REsp 874759/SE, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/11/2006, DJ 23/11/2006; REsp n. 477.520/MG, rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 21.03.2005; REsp n. 594.689/MG, rel. Min. Castro Meira, DJ de 5.9.2005.

2. *"O imposto de renda devido pelos servidores públicos da Administração direta e indireta, bem como de todos os pagamentos feitos pelos Estados e pelo Distrito Federal, retidos na fonte, irão para os cofres da unidade arrecadadora, e não para os cofres da União, já que, por determinação constitucional "pertencem aos Estados e ao Distrito Federal."* (José Cretella Júnior, in Comentários à Constituição Brasileira de 1988, Forense Universitária, 2a edição, vol. VII, arts. 145 a 169, p. 3714).

3. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 989419/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe 18/12/2009).

Seguindo esse entendimento atual do Superior Tribunal de Justiça, ou seja, de que é o Estado da Federação a única parte legítima para figurar no polo passivo de uma ação que envolva imposto de renda retido por ele na fonte, não há como negar que tal tributo é mais do que um simples repasse de receita.

Essa egrégia corte não tratou especificamente da regra-matriz de incidência tributária, lastreando suas decisões somente na questão da legitimidade processual. Apesar de não ter discutido exatamente o sujeito passivo da relação jurídica tributária, as reiteradas decisões sinalizam que o Estado (e, logicamente, o Distrito Federal) é o único titular do direito material quando a controvérsia envolver imposto de renda retido na fonte por esse ente federado.

Afirmar, contudo, que uma pessoa natural ou jurídica detém legitimidade, significa que tal pessoa é quem pode litigar sobre um direito alegado por haver uma correspondência lógica entre a causa posta em discussão e a qualidade para estar em juízo litigando sobre ela (GONÇALVES, 2007).

Deve haver uma simetria entre os titulares da relação jurídica de direito material subjacente à demanda e da relação jurídica de direito processual (WAMBIER; TALAMINI, 2013).

Se deve haver uma simetria entre a relação de direito material e a relação de direito processual, dizer que o Estado-membro detém legitimidade significa dizer que ele está envolvido na relação de direito material.

Do ponto de vista tributário, o termo que se usa para a pessoa jurídica de direito público interno que figura na relação material tributária é sujeito ativo – logo, o sujeito ativo do imposto de renda retido na fonte deve ser o Estado-membro (e o Distrito Federal), como será visto no próximo capítulo, que esmiúça a regra-matriz de incidência tributária.

3.4 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE PELOS ESTADOS E PELO DISTRITO FEDERAL

Segundo Queiroz (2005), o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é o tributo que melhor se adequa ao objetivo de atender os objetivos essenciais do Estado, tanto como instrumento de arrecadação, para custear a prestação de serviços públicos, como meio de realizar os primados da capacidade contributiva, da isonomia e alcançar a justiça fiscal. Sobre sua regra matriz, a autora disserta (p. 455):

Adentrando no âmago propriamente dito da incidência tributária, mister se faz conhecer a estrutura da norma jurídica que traz a previsão das exações, para que se possa identificar, à luz dos preceitos constitucionais a composição da regra-matriz do Imposto sobre a Renda, caracterizada como uma previsão abstrata, a que se subsume a realidade factual para se transnudar em fato jurídico tributário, o fato gerador do imposto.

No mesmo sentido, afirma Sidnei Pereira do Nascimento (2008):

A manutenção do Estado se dá basicamente via tributação, que pode ser direta, incidindo sobre o patrimônio do indivíduo e sua capacidade de pagamento, ou indireta, incidindo sobre o consumo ou vendas. O Imposto de Renda - IR incide diretamente sobre os rendimentos gerados no sistema econômico (salários, lucros, juros, aluguéis e dividendos).

Não é o objetivo deste trabalho estudar profundamente o conceito de regra-matriz de incidência, mas sim apresentar os elementos da mesma, aceitando que se trata da norma jurídica que institui o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (TÔRRES, 2005).

Faria (2012) alerta para o fato de ser o imposto de renda um tributo extremamente complexo, devido à circunstância de que seu fato gerador deve atender a três condições: realização de renda, acréscimo patrimonial medido em um determinado período de tempo e aquisição de disponibilidade econômica e/ou jurídica; somente se atendidas tais características de forma conjunta é o que o imposto sobre a renda passa a ser devido.

Partindo da posição de Lourival Vilanova (2003, p. 208), de que a proposição que dá forma à norma jurídica

[...] é uma estrutura lógica. Estrutura sintático-gramatical é a sentença ou oração, modo expressional frástico (de frase) da síntese conceptual que é a norma. A norma não é oralidade ou a escritura da linguagem, nem é ato-de-querer ou pensar ocorrente no sujeito emitente da norma, nem é, tampouco, a situação objetiva que ela denota. A norma é uma estrutura lógico-sintática de significação.

Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 602) afirma que

pode dizer-se com tranquilidade que as leis não trazem normas jurídicas organicamente agregadas, de tal modo que nos seja lícito desenhar, com facilidade, a indigitada regra-matriz de incidência, que todo tributo hospeda, como centro catalisador de seu plexo normativo. Pelo contrário, sem arranjo algum, os preceitos se dispersam pelo corpo do estatuto, compelindo o jurista a um penoso trabalho de composição.

A regra-matriz de incidência ou norma-padrão de incidência é a norma tributária em sentido estrito, expressão mínima e irreduzível com sentido completo, que pode ser simbolizada por (CARVALHO, 2009, p. 605):

$$\text{RMIT}\{[\text{Cm}(\text{v.c}).\text{Ce.Ct}]\rightarrow[\text{Cp}(\text{Sa.Sp}).\text{Cq}(\text{bc.al})]\}, \text{ onde:}$$

RMIT = regra matriz de incidência tributária

Cm = critério material.

v = verbo.

c = complemento.

Ce = critério espacial.

Ct = critério temporal.

Cp = critério pessoal.

Sa = sujeito ativo.

Sp = sujeito passivo.

Cq = critério quantitativo.

bc = base de cálculo.

al = alíquota.

Construindo a regra-matriz de incidência para o imposto de renda, temos:

D = é a validade da norma, sua pertinência perante o sistema jurídico, consubstanciada na rigorosa observância de regras e princípios constitucionais.

Cm = auferir renda.

v = auferir.

c = renda.

Ce = território nacional + casos de extraterritorialidade.

Ct = 1º de janeiro a 31 de dezembro.

Cp = Pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação (art. 119, CTN) e aquele que teve acréscimo patrimonial

Sa = Pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação (art. 119, CTN)

Sp = aquele que teve acréscimo patrimonial

Cq = valor expresso pela incidência da alíquota sobre o valor da base de cálculo

bc = valor do acréscimo patrimonial

al = alíquota constante da tabela do imposto de renda vigente

O presente estudo foca-se na análise do critério pessoal da regra matriz de incidência tributária, mas especificamente no sujeito ativo.

O art. 43, caput, do Código Tributário Nacional dispõe que “o imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica”.

O art. 119 do mesmo diploma legal, por sua vez, estabelece que “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

Dessa forma, poder-se-ia dizer que o imposto sobre a renda é de competência da União e, portanto, ela é o sujeito ativo da regra matriz de incidência tributária

Tal posicionamento estaria perfeito e completo caso não existisse a previsão constitucional do art. 157, I, da Constituição da República, que outorga a total propriedade do imposto de renda retido na fonte – **a qualquer título** – aos Estados e ao Distrito Federal.

Importante a lição de Schoueri (2015) no sentido de que o critério pessoal é extremamente relevante para a estipulação da hipótese tributária, pois não serão raras as vezes que este critério é que determinará a própria hipótese.

Do mesmo modo, Gonçalves (2002) defende a ideia do destinatário constitucional do imposto sobre a renda, no que vai ao encontro ao posicionamento da importância do aspecto subjetivo em razão de sua estreita conexão com a materialidade do imposto (FARIA, 2012, p. 25):

O caráter subjetivo da relação jurídica obrigacional (consequente) é o seu principal traço. Pode-se afirmar que as relações jurídicas são autônomas, singulares, únicas e insubstituíveis. Tanto é que uma determinada relação jurídica obrigacional formada entre os indivíduos A e B nunca será equivalente ao elo formado entre A e C, mesmo que se tome o mesmo evento econômico e esteja inserido em idênticas condições, ainda que o indivíduo C substitua B, ocupando-lhe o lugar. A relação jurídica é outra, i.e., trata-se de uma nova relação jurídica.

Finalmente, no que diz respeito à análise da regra matriz de incidência tributária do imposto sobre a renda, cumpre ressaltar o que dispõe o art. 4º, caput, combinado com seu inciso II, também do Código Tributário Nacional:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Não se pode considerar a destinação do produto do tributo para se determinar a sua natureza jurídica. O que a norma quer aqui explicitar é que a hipótese de incidência – o fato narrado pela norma que, concretamente realizado, denomina-se fato gerador – é quem determina com que tipo de produto estamos a lidar. O art. 4º, caput, c/c inciso II, CTN, não diz respeito ao sujeito ativo da relação jurídica tributária, mas pode afetar o raciocínio até aqui exposto (PACHECO, 2005).

Não se pode esquecer, contudo, da hierarquia das normas, uma vez que todas elas retiram seu fundamento de validade da Constituição da República.

Dessa forma, pode-se considerar que, no caso do imposto retido na fonte pelos Estados e pelo Distrito Federal, são estes o sujeito ativo da relação jurídica tributária, por deterem a totalidade de tal tributo, desde que se considere que se trata de um outro tributo ou uma subespécie do imposto sobre a renda.

Faria (2012, p. 275) defende o posicionamento de ser a retenção na fonte mera técnica de pagamento:

O IRF não corresponde a uma espécie tributária autônoma, com hipótese tributária própria e distinta do IR das pessoas físicas e jurídicas. O IRF é mera técnica de pagamento antecipado do IR devido pelas pessoas físicas e jurídicas e atende, na maior medida possível, aos moldes definidos pelo fato gerador do IR.

De fato, a retenção na fonte do imposto da União é uma técnica de pagamento antecipado. No entanto, quando se trata do imposto de renda de propriedade de Estados e Distrito Federal, não ocorre uma retenção, ocorre o pagamento definitivo. Dessa forma, estamos, sim, diante de uma espécie tributária distinta, pois a alteração do sujeito ativo implica a alteração da espécie tributária.

Regis Fernandes de Oliveira (2010, p. 488), ao analisar as transferências obrigatórias, chega à conclusão de que o titular do tributo é o destinatário da transferência, não o agente arrecadador:

A Constituição da República, diante do caráter federativo de nosso Estado, atribui competência tributária aos três entes que integram a federação: União, Estados-membros, Distrito Federal (que acumula competências reservadas a Estados e Municípios) e Municípios. A cada qual dá legitimidade ativa para instituição de tributos. No entanto, diante da maior arrecadação da União e dos Estados, determina o texto da Lei Maior que haja transferência de parte de alguns tributos aos entes menores. Tais transferências tributárias são obrigatórias e compulsórias, descabendo a qualquer deles impedir ou evitar o repasse. A eles não pertence o tributo, mas àquele que dele é titular, cabendo apenas ao que arrecada tal tarefa. Não se torna titular do tributo pelo fato de arrecadá-lo, exercendo mera atividade material. Logo, descabe retê-la a qualquer título, salvo exceções constitucionalmente previstas.

José Afonso da Silva (2007, p. 678) nomeia essa situação de imposto de decretação da União e percepção dos Estados e do Distrito Federal:

Trata-se da hipótese em que o poder tributante cabe à União, mas o produto do imposto pertence aos Estados ou ao Distrito Federal. Isso se dá nos casos em que o imposto de renda e proventos de qualquer natureza incide sobre rendimentos pagos por essas entidades federadas com a obrigação de sua retenção na fonte. A “pertinência” do imposto ao Distrito Federal e ao Estado que o reteve na fonte significa titularidade do valor retido.

Cita, ainda, acórdão do Superior Tribunal de Justiça¹, que assim dispõe:

I – A teor do art. 157, I, da Constituição Federal, o imposto de renda retido na fonte é tributo estadual. Assim, o agente estadual, quando efetua a retenção, age no exercício de competência própria – não delegada.

II – Compete à Justiça Estadual conhecer de mandado de segurança impetrado contra a retenção de imposto de renda, no pagamento de vencimentos de servidor público estadual.

José Afonso reconhece a titularidade do imposto, mas ainda mantém a União como instituidora do tributo. O Superior Tribunal de Justiça vai além, afirmando se tratar de verdadeiro tributo estadual, afirmando a competência estadual em relação ao mesmo.

O caso do imposto de renda retido na fonte por Estados-membros e Distrito Federal é *sui generis* no sistema tributário brasileiro. Não pode ser propriamente classificado como uma transferência, pois nada é transferido. Tais entes federados promovem uma retenção de algo que lhes pertence, ou seja, efetivam um recolhimento que se configura como pagamento. Estados e Distrito Federal são agentes arrecadadores e titulares da arrecadação, ou seja, verdadeiros sujeitos ativos dessa espécie tributária.

¹ Recurso em Mandado de Segurança 6.9.1995-RJ

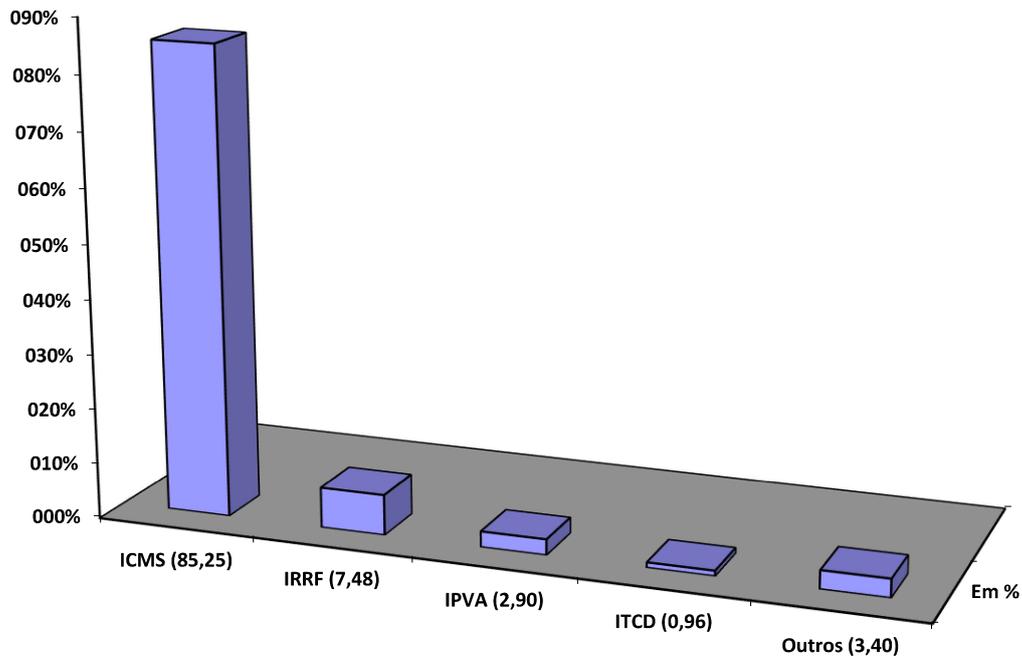
3.5 ANÁLISE DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE PELO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

A tabela abaixo mostra a arrecadação do Tesouro do Estado do Espírito Santo, prevista e realizada, para o ano de 2015:

Receitas	Previsão	Arrecadação	% Realizado
Receita total	10.285.797.454,00	10.421.846.713,36	101,32%
Receitas tributárias	7.923.251.685,00	7.887.913.756,20	99,55%
IRRF	562.951.103,00	590.211.858,35	104,84%
IPVA	225.477.248,00	228.907.309,79	101,52%
ITCD	51.221.975,00	76.041.376,55	148,45%
ICMS	6.803.997.783,00	6.724.695.821,43	98,83%
Outras	279.603.576,00	268.057.390,08	95,87%

Fonte: Anexo I da Ordem de Serviço SUBSET nº 03, de 28 de janeiro de 2016

O gráfico abaixo, construído a partir dos dados acima, mostra o impacto dos diferentes tributos na arrecadação tributária do Estado do Espírito Santo no ano de 2015.



A análise da tabela e do gráfico demonstra que o ICMS é o principal imposto arrecadado pelo Estado do Espírito Santo, mas traz uma outra conclusão importante para o presente trabalho: o imposto de renda retido na fonte é o segundo imposto mais significativo da arrecadação estadual, **maior do que a soma da arrecadação de todos os outros impostos no âmbito estadual.**

Esse dado demonstra a importância do presente estudo: o imposto de renda retido na fonte é extremamente relevante para o caixa estadual; apesar de não ter havido um impacto significativo no momento, isso não quer dizer que não possa haver no futuro, **pois a mesma regra que permite uma leve alteração pode levar à total supressão.**

O fato de que o Estado do Espírito Santo efetivamente arrecadou mais do que o previsto para o ano de 2015 pode dar a falsa ilusão de que não há um problema federativo relativo a esse tributo, mas o mesmo argumento jurídico pode ser utilizado

para promover uma pequena alteração ou, até mesmo, a supressão de toda a arrecadação, pois a validade ou invalidade da norma independe dos valores.

3.6 LEI FEDERAL E LEI NACIONAL

Basicamente, lei nacional é aquela que atinge os três entes federados: União, Estados e Municípios. Já lei federal é aquela que tem aplicação restrita ao âmbito federal, como é o caso paradigmático da Lei 8.112/90, que incide sobre o funcionalismo federal.

Ambas, contudo, são de competência do Congresso Nacional e, formalmente, identificam-se, mas há sensível distinção no campo da incidência.

A distinção doutrinária das espécies normativas lei nacional e lei federal tem lugar na discussão do tema imposto de renda retido na fonte uma vez que o artigo 12-A da Lei 7.713/88 afeta, mesmo que de forma indireta, os Estados-membros e o Distrito Federal em suas receitas.

Roque Carrazza (1981, p. 77) bem define essa distinção ao expor que lei nacional e lei federal não se confundem, apesar de geradas pelo mesmo órgão legislativo – o Congresso Nacional. Explica, ainda, que

[...] no que respeita ao âmbito material de validade, a lei federal e a lei nacional de apartam, na exata medida em que a matéria regulada pela primeira (e que é expressamente cometida pela Lei Suprema) alcança não só a União (o que acontece com a lei federal), como as demais pessoas políticas, impende remarcar, projeta-se até os Estados e Municípios, paralisando a eficácia das normas advindas destas pessoas, que com elas se sobreponham.

Oliveira e Horvath (2002, p. 26-27) afirmam que a problemática da distinção pressupõe a definição de Estado federal, uma vez que inexistente no Estado unitário, tendo surgido com a Constituição de 1946, que dispunha da competência da União para legislar sobre normas gerais de direito financeiro, chegando ao problema atual:

De outro lado, não se pode esquecer da existência de leis *nacionais*, ou seja, as expedidas pelo Congresso Nacional, valem para todo o território nacional,

alcançando todas as pessoas que nele estejam e que são de cumprimento obrigatório pelos Estados, Municípios, Distrito Federal e Territórios (caso do Código Civil, Código de Processo Civil, por exemplo). Ao lado deles existem as leis *federais*. Editadas pela mesma Casa de Leis, apenas alcançam as pessoas vinculadas à União, sem vínculo, portanto, para as demais entidades federadas.

José Souto Maior Borges (2008, p. 67) coloca a questão sob o ponto de vista federativo:

Na federação brasileira, cumpre distinguir, consoante a formulação kelseniana, entre três ordens jurídicas distintas: a) a global e as parciais; b) central e c) periféricas, correspondendo respectivamente à (a) ordem nacional (do Estado federal); (b) simplesmente federal (da União) e (c) estadual (dos Estados). Conseqüentemente, no Brasil, a lei federal é expressão de uma ordem jurídica parcial central (a comunidade jurídica constituída pelas leis federais, de competência da União).

Schoueri (2015, p. 85), ao estudar o modelo federativo brasileiro, faz a seguinte análise:

O modelo auxilia na compreensão de que nem todos os diplomas legislativos têm igual atuação. Assim, por exemplo, a legislação que trata da remuneração do funcionalismo público paulista não terá relevância para a relação entre o Estado de Minas Gerais e seus funcionários. Neste sentido, a ordem jurídica (parcial) estadual paulista não se confunde com a ordem jurídica (parcial) mineira. Do mesmo modo, a legislação que versa sobre o funcionalismo público federal é inócua para os Estados-membros. Ou seja: a ordem jurídica (parcial) federal é diversa das ordens jurídicas (parciais) mineira e paulista. Esta circunstância não impede que haja normas que se apliquem a toda a ordem jurídica nacional (ordem jurídica total). Assim é que a Constituição Federal se faz observar por todas as ordens jurídicas parciais (federal, estaduais, distrital e municipais), porque integra a ordem jurídica nacional. Igual importância deve ser emprestada à lei complementar, já que também esta integra a ordem jurídica nacional.

A grande discussão doutrinária, de efeitos práticos, como se demonstrou, tem origem na situação de ser o mesmo órgão – Congresso Nacional – que elabora tanto a lei nacional quanto a lei federal, não havendo distinção de forma entre ambas.

Não está nem um pouco claro no texto constitucional tal distinção, sendo uma construção muito mais doutrinária e jurisprudencial do que constitucional ou legal. Não

há como, ao se observar o processo formal de elaboração da lei, identificar se a norma a ingressar no sistema jurídico é federal ou nacional.

3.7 REGIME DE CAIXA E REGIME DE COMPETÊNCIA

No regime de competência, para a contabilidade, o registro de determinado documento ocorre na data do fato gerador (ou seja, na data de expedição ou confecção do documento, não importando quando se paga ou se recebe).

As Ciências Contábeis usualmente utilizam-se do regime de competência, ou seja, são contabilizados como receita ou despesa, os valores dentro do mês de competência (quando gerados), na data em que ocorreu o fato gerador, na data da realização do serviço, material, venda ou desconto, não importando para a contabilidade quando se paga ou se recebe, mas sim quando foi realizado o ato (NASCIMENTO, L. S., 2008).

Pelo regime de caixa, diferentemente do que ocorre com o regime de competência, considera-se o registro dos documentos quando esses foram pagos, liquidados ou recebidos, como se fosse uma conta bancária: a tributação da renda é feita na medida em que ela é efetivamente auferida, na medida em que esteja economicamente disponível para seu titular (MINATEL, 2014).

No julgamento do REsp 1118429/SP, *leading case* sobre o assunto, cujo Relator foi o Ministro Herman Benjamin², ficou estabelecido que o imposto de renda incidente sobre os benefícios pagos acumuladamente deve ser calculado de acordo com as tabelas e alíquotas vigentes à época em que os valores deveriam ter sido adimplidos, observando a renda auferida mês a mês, não sendo legítima a cobrança de IR com parâmetro no montante global pago de maneira extemporânea, ou seja, deve ser aplicado o regime de competência e não o de caixa.

² Primeira Seção, DJe de 14.5.2010.

A adoção do regime de competência é desfavorável aos Estados e ao Distrito Federal, pois há nítida alteração no valor do imposto a ser retido, seja pela mudança na forma do cálculo do imposto devido ou pela alteração da base de cálculo do mesmo³, desde que o valor a ser percebido mensalmente seja superior à faixa de isenção mensal para o tributo em questão.

Exemplificando, caso o Estado ou o Distrito Federal deva pagar uma diferença salarial de R\$ 1.000,00 a um servidor pelo período de sessenta meses, adotando-se o regime de caixa, o montante de R\$ 60.000,00, pago de uma só vez, sofreria a incidência e a consequente retenção de imposto de renda sobre tudo o que exceder a faixa de isenção, atualmente em 1.903,98 (a partir de abril do ano-calendário 2015). Pelo regime de competência, deve ser considerada uma ficção, como se o pagamento tivesse sido feito em sessenta parcelas. Deste modo, cada parcela estaria dentro do limite de isenção e não haveria qualquer retenção de imposto de renda.

O regime de competência, na situação em que se deve pagar um débito relativo a prestações periódicas, é extremamente prejudicial aos Estados e ao Distrito Federal, pois influencia diretamente no montante de imposto de renda a ser retido na fonte.

Como exposto na premissa do trabalho, não se trata de uma discussão da justiça da tributação do ponto de vista do contribuinte, mas sim do pacto federativo, da competência tributária e da repartição constitucional de rendas.

3.8 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E CAPACIDADE TRIBUTÁRIA ATIVA

Segundo Aliomar Baleeiro (2015), não existe Constituição no mundo que exceda à brasileira na minúcia e no rigor com que disciplina o sistema tributário e as instituições financeiras. União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios estão adstritos a arrumar o exercício de suas atividades no campo das receitas, das despesas, do

³ O Superior Tribunal de Justiça entende que se trata de uma mera mudança na forma de cálculo, mas é possível sustentar que há verdadeira alteração da base de cálculo.

orçamento e do crédito público, segundo princípios rígidos, desde os da competência exclusiva de cada um para a instituição dos tributos, até as chamadas limitações constitucionais ao poder de tributar, locução doutrinária que adquiriu status constitucional com o art. 18, §1º, da Constituição da República.

Nenhum Estado pode existir sem obter e aplicar recursos na satisfação das necessidades da população atendidas pela rede de serviços públicos. Para tal fim, todos os Estados tributam, gastam, tomam empréstimos e planejam sua política e administração nos orçamentos. O Estado de Direito, contudo, é auto-limitado, estabelecendo casos em que o governo não pode tributar absolutamente ou somente pode o fazer dentro de restritas condições, formalidades ou normas imperiosas.

Nesse emaranhado de normas tributárias, com a finalidade de organização e planejamento, a Constituição da República traz os conceitos de competência tributária e capacidade tributária ativa.

As expressões são costumeiramente confundidas ou tidas como sinônimas, quando se referem a fenômenos jurídicos diversos, mas ambas estão relacionadas à autonomia dos entes federativos, esta somente alcançável com uma verdadeira autonomia financeira; estão relacionadas também à repartição das receitas tributárias.

Tais expressões também não devem ser confundidas com a competência material, que nada mais é do que a definição constitucional do que cada ente federativo deve fazer de política pública para os cidadãos, ou seja, delimita-se qual matéria – saúde, segurança pública, defesa nacional, etc. – é atribuída a quem.

Freixo (2006, p. 10), ao analisar a norma constitucional que estabelece a competência à União para instituir o imposto de renda, esclarece:

Vê-se, assim, que a Constituição atribuiu à União a competência tributária privativa para instituir, através de lei, o Imposto de Renda. Essa atribuição envolve, também, toda a regulamentação pertinente à tributação, fiscalização, arrecadação e administração do tributo, o que deve ser feito através de dispositivos legais infraconstitucionais. Nesse sentido, após a promulgação da lei que instituiu o Imposto de Renda, havia a necessidade de proceder-se à sua regulamentação.

Na ótica de Régis Fernandes de Oliveira (2010), a Constituição Federal distribuiu entre os entes federativos competência para a instituição e arrecadação de tributos, mas previu também uma partilha do produto da arrecadação alcançada, sendo a competência tributária a aptidão para a instituição de tributos e o critério utilizado para a repartição decorrente da vontade política do constituinte originário.

De maneira mais técnica, conforme lições de Paulo de Barros Carvalho (2009), pode-se chamar essa aptidão para a instituição de tributos de competência legislativa tributária, pois a instituição do tributo ocorre por intermédio de um processo legislativo. É a autorização concedida às pessoas políticas de direito constitucional interno para que legislem sobre matéria tributária (e instituam os tributos).

Schoueri (2015, p. 257), assevera que “o estudo do sistema tributário brasileiro revela que o constituinte optou por conferir a cada uma das pessoas jurídicas de direito público um campo próprio para instituir seus tributos. Chama-se competência tributária tal faculdade”.

Vieira (2005, p. 610) chama a “possibilidade de instituir e exigir tributos” de “poder ou potestade tributária”.

Ricardo Lobo Torres (2013) pondera que existe uma separação vertical do poder tributário, de forma que este se fraciona e se distribui verticalmente pelas três órbitas de governo: o da União, o dos Estados-membros e o dos Municípios: há, no federalismo brasileiro, o tridimensionalismo vertical.

Enquanto o estudo da competência tributária ocorre em momento anterior à instituição do tributo, a capacidade tributária ativa refere-se ao exercício da própria competência. É a aptidão para figurar no polo ativo da relação jurídica tributária e exigir o pagamento do tributo (OLIVEIRA, 2010).

A competência legislativa tributária é indelegável, ou seja, em caso de não-exercício, não poderá ocorrer a transferência de tal poder-dever a outro ente, ao passo que tal fenômeno não se verifica para a capacidade tributária ativa.

Paulo de Barros Carvalho (2009) disserta que é perfeitamente possível que o ente federativo habilitado para legislar sobre determinado tributo edite uma lei em que nomeia outra pessoa para compor a relação jurídica tributária, na condição de titular de direitos subjetivos.

Dessa forma, chega-se à conclusão de que a competência legislativa nada tem a ver com a capacidade para arrecadar tributos, uma vez que esta é delegável, conforme art. 7º, caput, combinado com seu §3º, do Código Tributário Nacional, que dispõe (SCHOUERI, 2015):

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.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

O imposto de renda retido na fonte pelo Estado-membro ocupa uma posição intermediária entre essas duas situações.

Não há dúvida de que o imposto de renda seja de competência legislativa da União Federal, mas não foi uma lei editada por ela que determinou a capacidade tributária ativa do Estado para a retenção do imposto de renda na fonte: foi a própria Constituição Federal, na repartição constitucional das receitas tributárias.

Além disso, é preciso analisar o art. 8º do Código Tributário Nacional, que diz que “o não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído”.

Apesar de o Código Tributário Nacional dizer que a competência é indelegável, diferenciando-a da função de arrecadação e fiscalização, não necessariamente tal regra está transferindo o produto da arrecadação a outra pessoa política; é perfeitamente possível uma interpretação no sentido de que a norma apenas permite que o ato de arrecadar e fiscalizar seja feito por órgão da receita de outro ente.

Era lugar-comum dizer que a Constituição não criou tributos e seria uma faculdade do ente federativo instituir ou não os tributos de sua competência legislativa.

No caso do imposto de renda, tal afirmação não pode ser tida como correta, uma vez que o art. 157, I, da Constituição Federal, estabelece que pertence aos Estados e ao Distrito Federal uma parcela do imposto sobre a renda genericamente considerado, pois é a totalidade do que for retido na fonte que pertence a tais entes subnacionais.

Caso a União não editasse lei instituindo o imposto de renda, haveria um prejuízo aos cofres públicos estaduais consubstanciado na diminuição considerável de seu orçamento.

A Lei Complementar 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, coibiu a possibilidade de uma discussão nesse sentido, uma vez que seu art. 11 determinou que a pessoa jurídica de direito público interno institua a arrecade “todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação”.

A União é, portanto, o ente federativo dotado de aptidão para o exercício da competência legislativa para instituir e regulamentar o imposto sobre a renda, mas não pode se furtar a esse poder-dever. Ao exercer a competência por meio de lei nacional, deve, também, dialogar com os Estados e com o Distrito Federal, em razão do impacto em suas receitas que pode vir a causar.

Como lembra Bachur (2005, p. 397), “a estrutura federativa da Constituição tem de ser repensada e operacionalizada de maneira dinâmica. Do contrário, remanescerá a prática indiscriminada com a preponderância do poder fiscal da União”.

Em tese, deveria haver uma correspondência entre as competências materiais e a alocação de recursos financeiros para a persecução dos bens e serviços públicos constitucionalmente atribuídos aos entes federativos. A repartição de receitas, contudo, é feita com dominação da política da ocasião – e não lastreada em princípios econômicos, o que causa sérias distorções. Dória (1972, p. 18) relata tais imperfeições do sistema:

As críticas, de que periodicamente padecem as discriminações, deviam antes ser dirigidas às realidades do poder político, que as engedraram, ou à atrofia,

em que se encontram, em face de novas realidades políticas que as ultrapassaram. A melhor discriminação de rendas, concluir-se-á com alguma dose de ceticismo, é a que melhor se amolde às realidades dominantes da Política.

Dessa forma, o sistema de repartição de receitas é frágil, diante da falta de correspondência entre necessidades e recursos. Existe uma proeminente realidade a ser transcendida, conforme palavras de Heron Charneski (2006, p. 178):

Se ainda não se tem uma discriminação de rendas, posto que não ideal, pelo menos satisfatória, é porque há uma realidade ampla a superar. No entanto, o conhecimento de suas técnicas jurídicas, o endosso dos preceitos e indicadores econômicos e um trabalho contumaz de exploração do sistema de discriminação de rendas de que se dispõe, podem arvorar uma maior eficiência na atribuição de rendas aos entes federativos. O sistema de discriminação de rendas tributárias adotado num Estado Federal será tão ou mais satisfatório e eficiente à medida que contemplar os objetivos e preservar as características e a autonomia mais caras a essa Federação, gravadas nas próprias linhas da Constituição Federal.

A característica da rigidez constitucional – Constituição rígida é aquela que demanda processo especial e qualificado para a sua modificação (TEMER, 2015) – aliada à noção de sistema, já exposta na metodologia, obriga o hermeneuta a encontrar uma solução dentro da própria Constituição, ainda que as normas aparentem ser contraditórias.

O Supremo Tribunal Federal rechaça a ideia de normas constitucionais inconstitucionais, teoria inaugurada por Otto Backof (1994), que admite, por exemplo, que uma norma constitucional originária que infrinja o direito natural não pode reivindicar qualquer obrigatoriedade jurídica, o que acabou sendo aceito pela Suprema Corte Alemã em meados do século passado.

No Brasil, tal construção teórica não é aceita, e toda norma emanada do constituinte originário é absolutamente constitucional, não podendo ser questionada perante outra norma, pois não existe uma norma originária mais constitucional do que outra.

Mendes, Coelho e Branco (2008, p. 222) retratam a repartição de competências sob a ótica da constitucionalidade e da federação:

A repartição de competências é crucial para a caracterização do Estado Federal, mas não deve ser considerada insuscetível de alterações. Não há obstáculo à transferência de competências de uma esfera da Federação para outra, desde que resguardado certo grau de autonomia de cada qual. O STF decidiu que a emenda à Constituição que fere o princípio da imunidade tributária recíproca entre os entes da Federação agride a cláusula pétrea da forma federal do Estado.

O estudo sistemático da Constituição, portanto, leva à conclusão que as competências não são inalteráveis, desde que não firam a forma federativa de Estado, que é exatamente o que ocorre quando se altera a repartição constitucional de receitas tributárias, pois não é inoportuno lembrar que não existe autonomia política sem autonomia financeira.

3.9 A EVOLUÇÃO DA LEGISLAÇÃO

3.9.1 O Parecer 815/2010 da Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

A redação do art. 12 da Lei 7.713/88 dispõe que:

No caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto incidirá, no mês do recebimento ou crédito, sobre o total dos rendimentos, diminuídos do valor das despesas com ação judicial necessárias ao seu recebimento, inclusive de advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização.

O dispositivo determina a aplicação do regime de caixa para a estipulação do *quantum debeat* de imposto de renda.

A jurisprudência, entretanto, caminhava no sentido inverso, conforme demonstrado, o que fez com que a Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil encaminhasse à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da

Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional uma consulta, o que resultou no Parecer 815/2010⁴.

O parecer concluiu que o cálculo do imposto de renda incidente sobre rendimentos acumuladamente recebidos deve ser realizado segundo o regime de competência, seguindo as decisões do Superior Tribunal de Justiça, bem como em razão da negativa do Supremo Tribunal Federal em conferir repercussão geral à matéria.

O parecer baseia-se também na decretação da inconstitucionalidade, pelo Tribunal Regional Federal da 4^a. Região, da regra que permitia a utilização do regime de caixa para o cômputo de valores recebidos de maneira acumulada.

Com base nesse diploma infralegal, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional passou a adotar a regime de competência para a apuração do imposto de renda devido em caso de pagamento referente a um ganho acumulado.

Esse entendimento não é extensível aos Estados-membros e Distrito Federal, bem como às Procuradorias Estaduais, em decorrência do princípio federativo.

Do mesmo modo, a jurisprudência, por si só, não deve conduzir o jurista na busca do conhecimento e da melhor postura diante dos casos que lhe são apresentados.

Somente uma lei poderia vincular o Estado ao entendimento exposto no Parecer PGFN/CAT 815/2010.

Coêlho (2010, p. 395) é enfático ao colocar a legislação infraconstitucional “no seu devido lugar”, não sendo conferido a decretos ou pareceres a dignidade da lei, sendo imposto ao administrador tributário o princípio da reserva legal, consubstanciado no art. 97 do Código Tributário Nacional:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;
II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

⁴ O Parecer PGFN/CAT 815/2010 é de autoria de Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy, Coordenador-Geral de Assuntos Tributários, sendo referendado por Fabrício da Soller, Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário e por Adriana Queiroz de Carvalho, Procuradora-Geral da Fazenda Nacional.

- III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;
 - IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
 - V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
 - VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.
- § 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.
- § 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

O diploma normativo deve, necessariamente, ser uma lei nacional, se tiver a pretensão de ser aplicável a todos os entes da federação, como será demonstrado.

Não cabe, também, aos agentes públicos, mais precisamente os auditores fiscais e técnicos da Receita Federal do Brasil e da Receita dos Estados, um juízo de conveniência e oportunidade no sentido de não aplicação da lei com base na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça⁵. O princípio da legalidade, na seara pública, impõe ao agente um comportamento estritamente com base na legislação de regência, o que é mais um motivo da necessidade de haver a disciplina da matéria por lei.

3.9.2 A introdução do art. 12-A na lei 7.713/1988

A Lei 12.350, de 20 de dezembro de 2010, incluiu o art. 12-A na Lei 7.713/1988, sendo que são extremamente relevantes seu caput e seu parágrafo primeiro:

Art. 12-A. Os rendimentos do trabalho e os provenientes de aposentadoria, pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma, pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, quando correspondentes a anos-calendários anteriores ao do recebimento, serão tributados exclusivamente na fonte, no mês do recebimento ou crédito, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês.

⁵ Exceção à regra é a Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, que vincula a Administração Pública e os outros órgãos do Poder Judiciário.

§ 1º O imposto será retido pela pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento ou pela instituição financeira depositária do crédito e calculado sobre o montante dos rendimentos pagos, mediante a utilização de tabela progressiva resultante da multiplicação da quantidade de meses a que se refiram os rendimentos pelos valores constantes da tabela progressiva mensal correspondente ao mês do recebimento ou crédito.

O dispositivo trata de uma situação específica, porém corriqueira: o pagamento feito pelas pessoas jurídicas de direito público relacionado a “rendimentos do trabalho e os provenientes de aposentadoria, pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma”. Em suma, o pagamento realizado a servidores ativos e inativos, bem como o dispêndio em razão de empregos públicos ou relações de trabalho.

A tese jurídica retratada no Parecer PGFN/CAT 815/2010 foi consubstanciada no art. 12-A da Lei 7.713/1988, que introduziu, agora por intermédio de lei, o regime de competência para pagamentos “correspondentes a anos-calendários anteriores ao do recebimento”.

A regulamentação da matéria, por força do parágrafo 9º do mesmo artigo, foi remetida à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

3.9.3 A Instrução Normativa 1.127 da Secretaria da Receita Federal do Brasil

Esse diploma infralegal tem o escopo de dispor “sobre a apuração e tributação de rendimentos recebidos acumuladamente de que trata o art. 12-A da Lei 7.713, de 22 de dezembro de 1988”.

Além de repetir os ditames da lei que regulamenta, explicita também que o regime de competência deve ser aplicado aos rendimentos decorrentes das Justiças do Trabalho, Federal, Estaduais e do Distrito Federal.

Seguindo o mesmo raciocínio já exposto para o Parecer PGFN/CAT 815/2010, uma instrução normativa de um ente federal não tem o condão de vincular outro ente federativo a que não esteja vinculado.

No caso, o que autoriza a adoção do regime de competência é a lei nacional, que assim o determina.

À primeira vista, pode parecer que a Instrução Normativa 1.127 extrapolou seu poder regulamentar, ao estabelecer hipóteses não contempladas no art. 12-A da Lei 7.713/1988: “rendimentos decorrentes das Justiças do Trabalho, Federal, Estaduais e do Distrito Federal”.

O parágrafo 2º desse artigo, porém, dispõe que:

Poderão ser excluídas as despesas, relativas ao montante dos rendimentos tributáveis, com ação judicial necessárias ao seu recebimento, inclusive de advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização.

A devida exegese desse dispositivo permite se chegar à conclusão de que a aplicação do regime de competência também alcança os rendimentos resultantes de uma ação judicial, uma vez que as despesas decorrentes dessa ação podem ser abatidas da base de cálculo do tributo.

Não é, portanto, a Instrução Normativa 1.127 que autoriza tal procedimento, mas sim a própria Lei 7.713/1988.

3.10 NATUREZA JURÍDICA DA ALTERAÇÃO DO REGIME DE CAIXA PARA O DE COMPETÊNCIA

É comum em trabalhos e peças jurídicas o uso da expressão “natureza jurídica”. Apesar de ser uma expressão que pode assumir mais de um significado, ela expressa o sentimento de se tentar explicar o fenômeno objeto de observação, tentando enquadrá-lo em alguma categoria previamente estipulada no sistema jurídico, ou simplesmente descrever o que se observa.

Segundo Maria Helena Diniz (2010), natureza jurídica é a afinidade que um instituto possui em diversos pontos, com uma vasta categoria jurídica, podendo nela ser incluído o título de classificação.

Para Faria (2012), encontrar a natureza jurídica significa determinar sua essência para estabelecer uma classificação dentro do universo de figuras existentes no Direito.

Neste trabalho, o aspecto a ser considerado para a determinação da “natureza jurídica do fenômeno será o seguinte: a alteração do regime de caixa para o de competência é mera mudança na forma de cálculo ou há alteração na base de cálculo do imposto a ser retido na fonte?

Trata-se de uma questão fundamental para a validade da introdução do regime de competência no sistema jurídico tributário brasileiro, em razão das implicações a seguir expostas.

Do ponto de vista formal, não há irregularidades no cenário aqui apresentado, após a introdução da sistemática do regime de competência feita por intermédio de lei em sentido estrito, ressalvada a falta de uma maior discussão com os Estados e com o Distrito Federal, diretamente interessados no assunto (e, segundo o Superior Tribunal de Justiça, únicos detentores de legitimidade processual para a discussão em juízo).

A Constituição Federal, em seu art. 146, III, “a”, estabelece que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre base de cálculo de impostos nela discriminados, dentre os quais se inclui o imposto de renda:

Art. 146. Cabe à lei complementar:
III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Além disso, a Carta Magna dispõe que redução de base de cálculo deve ser feita somente por lei específica:

Art. 150, § 6.º 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, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

A lei que introduziu o art. 12-A na Lei 7.713/1988 e, conseqüentemente, o regime de competência na situação aqui descrita, foi a Lei 12.350, de 20 de dezembro de 2010, que:

Dispõe sobre medidas tributárias referentes à realização, no Brasil, da Copa das Confederações Fifa 2013 e da Copa do Mundo Fifa 2014; promove desoneração tributária de subvenções governamentais destinadas ao fomento das atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica nas empresas; altera as Leis nºs 11.774, de 17 de setembro de 2008, 10.182, de 12 de fevereiro de 2001, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 9.959, de 27 de janeiro de 2000, 10.887, de 18 de junho de 2004, 12.058, de 13 de outubro de 2009, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.931, de 2 de agosto de 2004, 12.024, de 27 de agosto de 2009, 9.504, de 30 de setembro de 1997, 10.996, de 15 de dezembro de 2004, 11.977, de 7 de julho de 2009, e 12.249, de 11 de junho de 2010, os Decretos-Leis nºs 37, de 18 de novembro de 1966, e 1.455, de 7 de abril de 1976; revoga dispositivos das Leis nºs 11.196, de 21 de novembro de 2005, 8.630, de 25 de fevereiro de 1993, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003; e dá outras providências.

Caso se considere que a alteração do regime de caixa para o de competência não seja uma mera alteração na forma de cálculo do tributo, mas sim verdadeira alteração da base de cálculo do mesmo, o art. 12-A da Lei 7.713/1988 estará eivado do vício de inconstitucionalidade, seja por não ter sido veiculado por lei complementar, seja por não ter sido uma lei específica sobre redução de base de cálculo.

3.11 CONTRIBUIÇÃO DA ADVOCACIA PÚBLICA PARA A RESOLUÇÃO DO PROBLEMA

Este subcapítulo tem o objetivo de contribuir para a solução do problema apresentado a partir do local em que foi identificado, cumprindo o mister de um Mestrado Profissional.

A advocacia pública está prevista na Constituição da República, dentre as funções essenciais à Justiça, em seus artigos 131 e 132, que dispõem sobre a Advocacia Geral da União e sobre as Procuradorias estaduais e do Distrito Federal, respectivamente:

Art. 131. A Advocacia-Geral da União é a instituição que, diretamente ou através de órgão vinculado, representa a União, judicial e extrajudicialmente, cabendo-lhe, nos termos da lei complementar que dispuser sobre sua organização e funcionamento, as atividades de consultoria e assessoramento jurídico do Poder Executivo.

§ 1º A Advocacia-Geral da União tem por chefe o Advogado-Geral da União, de livre nomeação pelo Presidente da República dentre cidadãos maiores de trinta e cinco anos, de notável saber jurídico e reputação ilibada.

§ 2º O ingresso nas classes iniciais das carreiras da instituição de que trata este artigo far-se-á mediante concurso público de provas e títulos.

§ 3º Na execução da dívida ativa de natureza tributária, a representação da União cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, observado o disposto em lei.

Art. 132. Os Procuradores dos Estados e do Distrito Federal, organizados em carreira, na qual o ingresso dependerá de concurso público de provas e títulos, com a participação da Ordem dos Advogados do Brasil em todas as suas fases, exercerão a representação judicial e a consultoria jurídica das respectivas unidades federadas. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

Parágrafo único. Aos procuradores referidos neste artigo é assegurada estabilidade após três anos de efetivo exercício, mediante avaliação de desempenho perante os órgãos próprios, após relatório circunstanciado das corregedorias. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

As Procuradorias Estaduais e a Distrital exercem, portanto, a representação judicial e a consultoria jurídica nos Estados e no Distrito Federal, respectivamente, com exclusividade, como já decidido pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado de constitucionalidade:

O Direito apresenta soluções para os conflitos internos de seu sistema, que são, na verdade, aparentes. Como afirma Macedo (2013, p. 13):

Assim como o direito prevê mecanismos jurídicos para resolver os conflitos após a sua existência – afinal é para isso que o direito existe – o direito também prevê mecanismos para tentar evitar que esses conflitos ocorram, para preveni-los. Basta ir ao texto constitucional, por exemplo, ao art. 146, I, da Constituição de 1988, que prescreve que “cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, e Distrito Federal e os Municípios.

A advocacia pública é essencial para a identificação dos conflitos aparentes existentes no sistema a apresentação de propostas de solução por intermédio de sua consultoria.

A atuação consultiva das procuradorias ocorre por meio do assessoramento e orientação dos dirigentes do Poder Executivo Estadual e do Distrito Federal, de suas autarquias e fundações públicas, para dar segurança jurídica aos atos administrativos que serão por eles praticados, notadamente quanto à materialização das políticas públicas, à viabilização jurídica das licitações e dos contratos e, ainda, na proposição e análise de medidas legislativas (leis, medidas provisórias, decretos e resoluções, entre outros) necessárias ao desenvolvimento e aprimoramento do Estado Brasileiro (GUIMARÃES, 2012).

Além disso, desenvolvem atividades de conciliação e arbitramento, cujo objetivo é o de resolver administrativamente os litígios entre a União, autarquias e fundações, evitando, assim, a provocação do Poder Judiciário.

A atuação preventiva da advocacia pública tem ganho força nos últimos tempos, com o escopo de evitar a crescente judicialização de demandas repetitivas, esgotamento do Poder Judiciário e negativa de prestação jurisdicional a quem realmente precisa. Dessa forma, contribui para a diminuição do custo da máquina judicial e a concretização da democratização do acesso à Justiça.

No âmbito do Estado do Espírito Santo, tal mister é exercido com exclusividade pela Procuradoria-Geral do Estado do Espírito Santo, cuja competência para atuação é definida em seu sítio eletrônico⁶:

⁶ <<http://pge.es.gov.br/competencias-da-pge>> acesso em 30.08.2016.

A Procuradoria Geral do Estado (PGE) é um órgão do Poder Executivo vinculado diretamente ao governador e responde pelas atividades de advocacia do Estado. A função da PGE é assessorar a Administração Pública Estadual quanto às decisões na área jurídica. Este trabalho abrange desde a orientação de gestores para a assinatura de contratos relacionados à realização de obras e de outros serviços para a sociedade até a defesa judicial do patrimônio e dos recursos públicos.

O procurador-geral do Estado tem atuação semelhante à de um secretário estadual. Ele dirige, coordena e orienta os trabalhos do órgão, aprovando os pareceres emitidos pelos diversos setores da Procuradoria. Os casos que tratam de assuntos divergentes ou relevantes são encaminhados ao Conselho da PGE, órgão consultivo por ele presidido cujas decisões têm força de lei.

Os procuradores do Estado são advogados que representam com exclusividade o Estado na Justiça e extrajudicialmente, quando são solicitados.

Algumas das atribuições da Procuradoria Geral do Estado:

- i. Cobrar judicialmente a dívida do Estado
- ii. Defender o patrimônio do Estado e o meio ambiente
- iii. Zelar pela legalidade, moralidade e eficiência dos atos da Administração Estadual
- iv. Examinar e aprovar as minutas dos editais de licitação, de contratos, de acordos, de convênios e de ajustes celebrados por órgãos da Administração do Estado do Espírito Santo
- v. Prestar assessoramento legislativo ao governador do Estado na elaboração de projetos de lei, decretos, vetos e atos normativos em geral.
- vi. Assessorar o governador do Estado na elaboração de pareceres e de estudos destinados ao estabelecimento de normas, medidas e diretrizes.
- vii. Elaborar ações de inconstitucionalidade de leis e de atos estaduais, submetendo-as ao governador do Estado

A identificação da situação do imposto de renda retido na fonte aqui explicitada permite uma atuação da advocacia pública estadual nas suas duas vertentes, consultiva e contenciosa.

Existe uma questão de competência a ser analisada, conforme dispõe o novo Código de Processo Civil, em vigor desde março de 2016:

Art. 42. As causas cíveis serão processadas e decididas pelo juiz nos limites de sua competência, ressalvado às partes o direito de instituir juízo arbitral, na forma da lei.

Art. 43. Determina-se a competência no momento do registro ou da distribuição da petição inicial, sendo irrelevantes as modificações do estado de fato ou de direito ocorridas posteriormente, salvo quando suprimirem órgão judiciário ou alterarem a competência absoluta.

Art. 44. Obedecidos os limites estabelecidos pela Constituição Federal, a competência é determinada pelas normas previstas neste Código ou em legislação especial, pelas normas de organização judiciária e, ainda, no que couber, pelas constituições dos Estados.

Art. 45. Tramitando o processo perante outro juízo, os autos serão remetidos ao juízo federal competente se nele intervier a União, suas empresas

públicas, entidades autárquicas e fundações, ou conselho de fiscalização de atividade profissional, na qualidade de parte ou de terceiro interveniente, exceto as ações:

I - de recuperação judicial, falência, insolvência civil e acidente de trabalho;

II - sujeitas à justiça eleitoral e à justiça do trabalho.

§ 1º Os autos não serão remetidos se houver pedido cuja apreciação seja de competência do juízo perante o qual foi proposta a ação.

§ 2º Na hipótese do § 1º, o juiz, ao não admitir a cumulação de pedidos em razão da incompetência para apreciar qualquer deles, não examinará o mérito daquele em que exista interesse da União, de suas entidades autárquicas ou de suas empresas públicas.

§ 3º O juízo federal restituirá os autos ao juízo estadual sem suscitar conflito se o ente federal cuja presença ensejou a remessa for excluído do processo.

Como há interesse da União na causa, o processo em que se discute repartição de imposto de renda deve tramitar na justiça federal, desde que o interesse remanesça; caso contrário, o processo deve retornar ao juízo estadual competente, conforme art. 45, §3º, do novo CPC.

O novo Código de Processo Civil também possui um título específico para a Advocacia Pública:

Art. 182. Incumbe à Advocacia Pública, na forma da lei, defender e promover os interesses públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, por meio da representação judicial, em todos os âmbitos federativos, das pessoas jurídicas de direito público que integram a administração direta e indireta.

Art. 183. A União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e suas respectivas autarquias e fundações de direito público gozarão de prazo em dobro para todas as suas manifestações processuais, cuja contagem terá início a partir da intimação pessoal.

§ 1º A intimação pessoal far-se-á por carga, remessa ou meio eletrônico.

§ 2º Não se aplica o benefício da contagem em dobro quando a lei estabelecer, de forma expressa, prazo próprio para o ente público.

Art. 184. O membro da Advocacia Pública será civil e regressivamente responsável quando agir com dolo ou fraude no exercício de suas funções

É possível a conciliação entre União e Estados:

Art. 174. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios criarão câmaras de mediação e conciliação, com atribuições relacionadas à solução consensual de conflitos no âmbito administrativo, tais como:

I - dirimir conflitos envolvendo órgãos e entidades da administração pública;

II - avaliar a admissibilidade dos pedidos de resolução de conflitos, por meio de conciliação, no âmbito da administração pública;

III - promover, quando couber, a celebração de termo de ajustamento de conduta.

Art. 175. As disposições desta Seção não excluem outras formas de conciliação e mediação extrajudiciais vinculadas a órgãos institucionais ou realizadas por intermédio de profissionais independentes, que poderão ser regulamentadas por lei específica.

Parágrafo único. Os dispositivos desta Seção aplicam-se, no que couber, às câmaras privadas de conciliação e mediação.

Essa autorização legal para a conciliação permite que Estados e Distrito Federal, de um lado, e a União, do outro, realizem um acordo extrajudicial para a questão, com a ajuda das Procuradorias e da Advocacia-Geral da União.

Outra questão importante reside no fato de que a Fazenda Pública sempre deve ser ouvida, caso tenha interesse na causa, mesmo em processos de jurisdição voluntária, conforme art. 722, CPC, que dispõe que “a Fazenda Pública será sempre ouvida nos casos em que tiver interesse”.

O novo CPC previu o incidente de julgamento de demandas repetitivas:

Art. 976. É cabível a instauração do incidente de resolução de demandas repetitivas quando houver, simultaneamente:

I - efetiva repetição de processos que contenham controvérsia sobre a mesma questão unicamente de direito;

II - risco de ofensa à isonomia e à segurança jurídica.

§ 1º A desistência ou o abandono do processo não impede o exame de mérito do incidente.

§ 2º Se não for o requerente, o Ministério Público intervirá obrigatoriamente no incidente e deverá assumir sua titularidade em caso de desistência ou de abandono.

§ 3º A inadmissão do incidente de resolução de demandas repetitivas por ausência de qualquer de seus pressupostos de admissibilidade não impede que, uma vez satisfeito o requisito, seja o incidente novamente suscitado.

§ 4º É incabível o incidente de resolução de demandas repetitivas quando um dos tribunais superiores, no âmbito de sua respectiva competência, já tiver afetado recurso para definição de tese sobre questão de direito material ou processual repetitiva.

§ 5º Não serão exigidas custas processuais no incidente de resolução de demandas repetitivas.

Art. 977. O pedido de instauração do incidente será dirigido ao presidente de tribunal:

I - pelo juiz ou relator, por ofício;

II - pelas partes, por petição;

III - pelo Ministério Público ou pela Defensoria Pública, por petição.

Parágrafo único. O ofício ou a petição será instruído com os documentos necessários à demonstração do preenchimento dos pressupostos para a instauração do incidente.

Art. 978. O julgamento do incidente caberá ao órgão indicado pelo regimento interno dentre aqueles responsáveis pela uniformização de jurisprudência do tribunal.

Parágrafo único. O órgão colegiado incumbido de julgar o incidente e de fixar a tese jurídica julgará igualmente o recurso, a remessa necessária ou o processo de competência originária de onde se originou o incidente.

Art. 979. A instauração e o julgamento do incidente serão sucedidos da mais ampla e específica divulgação e publicidade, por meio de registro eletrônico no Conselho Nacional de Justiça.

§ 1º Os tribunais manterão banco eletrônico de dados atualizados com informações específicas sobre questões de direito submetidas ao incidente, comunicando-o imediatamente ao Conselho Nacional de Justiça para inclusão no cadastro.

§ 2º Para possibilitar a identificação dos processos abrangidos pela decisão do incidente, o registro eletrônico das teses jurídicas constantes do cadastro conterá, no mínimo, os fundamentos determinantes da decisão e os dispositivos normativos a ela relacionados.

§ 3º Aplica-se o disposto neste artigo ao julgamento de recursos repetitivos e da repercussão geral em recurso extraordinário.

Art. 980. O incidente será julgado no prazo de 1 (um) ano e terá preferência sobre os demais feitos, ressalvados os que envolvam réu preso e os pedidos de habeas corpus.

Parágrafo único. Superado o prazo previsto no caput, cessa a suspensão dos processos prevista no [art. 982](#), salvo decisão fundamentada do relator em sentido contrário.

Existe a possibilidade de julgamento de recursos especial e extraordinário repetitivos conjuntamente:

Art. 1.036. Sempre que houver multiplicidade de recursos extraordinários ou especiais com fundamento em idêntica questão de direito, haverá afetação para julgamento de acordo com as disposições desta Subseção, observado o disposto no Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal e no do Superior Tribunal de Justiça.

§ 1º O presidente ou o vice-presidente de tribunal de justiça ou de tribunal regional federal selecionará 2 (dois) ou mais recursos representativos da controvérsia, que serão encaminhados ao Supremo Tribunal Federal ou ao Superior Tribunal de Justiça para fins de afetação, determinando a suspensão do trâmite de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que tramitem no Estado ou na região, conforme o caso.

Art. 1.037. Selecionados os recursos, o relator, no tribunal superior, constatando a presença do pressuposto do caput do [art. 1.036](#), proferirá decisão de afetação, na qual:

I - identificará com precisão a questão a ser submetida a julgamento;

II - determinará a suspensão do processamento de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão e tramitem no território nacional;

III - poderá requisitar aos presidentes ou aos vice-presidentes dos tribunais de justiça ou dos tribunais regionais federais a remessa de um recurso representativo da controvérsia.

É cabível o ajuizamento de uma ação direta de inconstitucionalidade em face do art. 12-A da Lei 7.713/1988, caso se considere que a alteração do regime de caixa para o

de competência seja verdadeira alteração da base de cálculo do tributo, seja por não ter sido veiculada por lei complementar, seja por não ter sido introduzida por uma lei específica sobre redução de base de cálculo.

A ação direta de inconstitucionalidade – ADI – integra o sistema abstrato de controle de constitucionalidade, que detém vantagens e desvantagens em relação às opções que já expostas.

Se, por um lado, uma única ação pode solucionar o problema em definitivo, por ter o chamado efeito *erga omnes*, ou seja, valendo para todos, por outro é uma ação dúplice ou de mão dupla.

Isso significa que eventual insucesso na demanda consiste em declaração de que a norma é constitucional – equivalente a uma ação declaratória de constitucionalidade – também com efeito *erga omnes*, impedindo a discussão futura da questão em outros processos e vinculando todos os entes da federação.

Independentemente da forma contenciosa escolhida para o deslinde, sempre existirão prós e contras, pois o processo judicial é, em si, um desgaste e um desperdício de tempo e recursos – humanos e financeiros.

O processo envolverá várias pessoas – um Procurador do Estado, um Procurador da Fazenda Nacional, um Juiz Federal, possivelmente um Procurador da República (dependendo do tipo de instrumento escolhido), Desembargadores Federais, Ministros do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal (atuando em grau de recurso ou de maneira originária).

Dessa forma, trata-se de um problema jurídico, mas também político, pois uma ampla negociação entre Estados e Distrito Federal – de um lado – e União – do outro, em que se discuta o “imposto de renda estadual”, mas também a divisão de competências e respectivos recursos, pode ser muito mais vantajosa do que infundáveis ações a sufocarem o poder judiciário.

Como afirma Lima (1999, p. 8),

Às máximas de Adam Smith, acrescente-se, no caso brasileiro, a necessidade de harmonizar o federalismo fiscal, em que as três esferas de governo, União, estados e municípios, tem capacidade de impor tributos aos cidadãos. A ausência de sintonia entre os vários entes federativos pode gerar um sistema tributário desorganizado, passível de competição tributária excessiva, o qual gera uma erosão da tributação dos estados e municípios, e diminui a fonte de financiamento dos bens ofertados pelo setor público.

Como há uma imensa dificuldade de entendimento entre os entes federativos, o Poder Judiciário acaba tendo de colocar um fim em muitas decisões federativas. A elaboração de súmulas vinculantes é um dos meios utilizados pelo pretor excelso para dirimir conflitos e solucionar definitivamente (ainda que possa haver posterior mudança de entendimento) as demandas repetitivas e de importância ampla levadas ao judiciário.

Sobre o tema, Rodolfo Camargo Mancuso (2005, p. 711), com propriedade, disserta:

“A controvérsia acerca da norma virtualmente vocacionada a ser sumulada não pode estar superada por entendimento subsequente, mas deve estar ainda consistente no momento em que o Supremo Tribunal Federal examina a possibilidade de sumulação, o que bem se compreende, porque uma súmula justifica-se por sua capacidade de dirimir, definitivamente, conflito interpretativo de atualidade”.

De fato, como se trata de um conflito federativo, afetando a autonomia dos entes, é o Supremo Tribunal Federal o melhor órgão para a resolução da questão, seja por ser o guardião da Constituição, seja pela regra do art. 102, I, “f”, da Constituição da República:

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:
I - processar e julgar, originariamente:
f) as causas e os conflitos entre a União e os Estados, a União e o Distrito Federal, ou entre uns e outros, inclusive as respectivas entidades da administração indireta;

O Supremo Tribunal Federal, para desempenhar seu papel de guardião da Constituição com maestria, não deve ter que julgar milhares de ações como ocorre nos dias de hoje. Praticamente todos aqueles que têm recursos para ter acesso a essa corte levam suas demandas a nossa suprema corte, que tem que se manifestar,

ainda que seja para dizer que um recurso não deve ser conhecido por falta de pressupostos de admissibilidade ou de condições recursais.

Dessa forma, levar ao Supremo Tribunal Federal todo conflito federativo significa prestar um desserviço à própria Administração Pública.

3.12 *LAW AND ECONOMICS*: TRIBUTAÇÃO E COOPETIÇÃO NO FEDERALISMO BRASILEIRO

O termo “coopetição”, neologismo criado a partir das palavras “competição” e “cooperação” e introduzido na administração por Brandenburger e Nalebuff (1996), podendo ser definido pelo ambiente em que os atores simultaneamente cooperam e competem entre si, visando ao aumento de vantagens competitivas (MEROFA, BUENO, 2009).

O modelo federal brasileiro é um ambiente de coopetição: todos os entes federados devem cooperar entre si para que a República Federativa do Brasil, no plano internacional, prospere; no entanto, no âmbito interno, existe uma forte competição, singelamente denominada de guerra fiscal, pela maximização da arrecadação tributária.

O sistema de coopetição do federalismo brasileiro e a respectiva repartição constitucional de receitas tributárias pode ser observado pela ótica da teoria da análise econômica do Direito – AED – bem como pela aplicação de dois modelos de interação de atores econômicos: eficiência de Pareto e critério Kaldor-Hicks.

Em complementação ao capítulo 3, que procurou relacionar a tributação com a gestão pública, este capítulo busca retratar a relação da tributação com a economia, reforçando o caráter interdisciplinar do presente estudo, a partir de um movimento que surgiu na Alemanha em 1919 intitulado *Law and Economics* (SALES e WANDERLEY, 2010), conhecido no Brasil como Análise Econômica do Direito (MACHADO SEGUNDO e MACHADO, 2010, p. 176), que nada mais era do que

um conjunto de correntes de pensamento que, conquanto guardem algumas distinções entre si, tem em comum o fato de preconizarem a necessidade de se tomar em consideração, na interpretação e na aplicação do Direito (ou das normas por meio das quais este se exprime), dos efeitos ou das consequências que daí podem decorrer para a Economia.

Segundo Andrade (2010, p. 200-201),

Pode-se definir o hodierno *Law and Economics* como resultado do trabalho de um grupo de economistas e juristas que se valeram de técnicas econômicas neoclássicas para estudar assuntos jurídicos diretamente relacionados com a economia (direito concorrencial, regulatório, comercial) ou indiretamente (responsabilidade civil, contratos, direito de família, direito processual, constitucional e outros tantos. ...) Trata-se de uma teoria orientada (consequencialista) pela eficiência econômica lastreada no Ótimo de Pareto. Nesse sentido, a interpretação do Direito deveria buscar a eficiência econômica típica dos neoclássicos, ainda que isso, metodologicamente, esteja em colisão com as características tipicamente valorativas do Direito.

Freitas, Brito Neto e Souza (2012) defendem que o total das receitas arrecadadas de um conjunto de tributos está sujeito a flutuações decorrentes das atividades econômicas relacionadas à base econômica de cada tributo. Tais flutuações podem ocasionar determinados graus de instabilidade na arrecadação, aumentando seu risco e prejudicando suas estimativas de crescimento futuro, o que demonstra a forte relação entre a tributação e a economia.

Antônio Gilson Aragão de Carvalho (2010, p. 46) relembra que o sistema jurídico não pode ser insensível ao que ocorre no sistema econômico, mas salienta que “a interpretação da norma tributária há de ser sempre jurídica”. No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado (2010) ressaltam que a Análise Econômica do Direito pode trazer importantes contribuições para a interpretação das normas tributárias, desde que se guarde cautela em relação a que efeitos econômicos serão buscados, pois não se pode preconizar determinada interpretação, sob o pretexto de que economicamente suas consequências seriam mais vantajosas, sem se demonstrar, por igual, que tais consequências são juridicamente possíveis, bem como não haja incompatibilidade entre a consecução e as demais normas do sistema.

Existe uma tensão agindo sobre o pacto federativo, comumente denominada guerra fiscal (BARBOSA FILHO, 2012). É mais comum se retratar a relação existente entre os Estados-membros em torno no ICMS, mas existe também uma forte tensão entre a União e os outros entes subnacionais, como demonstrado neste trabalho, principalmente após a promulgação da Constituição da República de 1988, que transferiu competências materiais a tais entes sem e devida contrapartida financeira (PORTELLA, TEIXEIRA, 2016). Ocorre verdadeiro desequilíbrio vertical (FRANCISCO NETO, 2009).

João Paulo Bachur (2005, p. 397) defende que a estrutura federativa da Constituição tem de ser repensada e operacionalizada de forma a equilibrar as distorções socioeconômicas que a segmentam; “do contrário, remanescerá a prática predatória indiscriminada com a preponderância do poder fiscal da União”.

Barbosa (1998, p. 2) alerta para o fato de que o grande problema normativo em um país com organização federativa é justamente a distribuição de competências tributárias entre os vários níveis de governo, sendo fundamental a escolha do critério para tal distribuição: “a teoria econômica da taxação ótima supõe que o objetivo da sociedade é o bem-estar dos seus cidadãos. Portanto, a distribuição de competências deve ser feita de tal modo que o bem-estar da sociedade como um todo seja maximizado”.

É possível analisar essa tensão pela ótica do ótimo de Pareto, cuja fórmula “indica que uma solução é maximizadora quando o incremento de posição de uma parte não prejudicará nenhum outro indivíduo envolvido” (NUNES, 2014, p. 151).

Pela teoria de Pareto, não há como a União Federal alterar a legislação do imposto sobre a renda retido na fonte de modo que a arrecadação seja menor e que o contribuinte pague menos imposto sem afetar os Estados e o Distrito Federal.

O critério de Kaldor-Hicks, por sua vez, “determina que uma utilidade é maximizadora se os ganhos dos vencedores são suficientes ou maiores para compensar as perdas dos excluídos” (NUNES, 2014, p. 152).

Pelo critério Kaldor-Hicks, no entanto, a alteração do imposto de renda seria possível, considerando a repartição de receitas tributárias, pois a União pode arcar com a devida compensação, ou seja, realizar o acerto com o contribuinte por meio da restituição após a declaração de ajuste, sem que haja perda para entes subnacionais.

Mankiw (2014, p. 738) traz um exemplo aplicado nos Estados Unidos que retrata justamente a tributação na fonte e o ajuste anual realizado no ano seguinte:

Um exemplo extremo de corte de impostos foi o anunciado em 1992. Nesse ano, o presidente George H. W. Bush enfrentou uma recessão duradoura e uma campanha para a reeleição. Ele reagiu a essas circunstâncias com o anúncio de uma redução no montante do imposto de renda que o governo federal descontava sobre os contracheques de pagamento dos trabalhadores. Todavia, como as alíquotas do imposto determinadas por lei não foram alteradas, cada dólar de redução em 1992 significou um dólar extra a pagar em 15 de abril de 1993, a data de entrega da declaração do imposto de renda. Portanto, esse “corte de impostos” na verdade representou apenas um empréstimo de curto prazo concedido pelo governo. Não é de surpreender que o impacto da política sobre as despesas de consumo e a demanda agregada tenha sido relativamente pequeno.

Segundo Mankiw (2014), a política fiscal compreende as escolhas do governo quanto ao nível geral de compras governamentais ou quanto aos impostos. No longo prazo, a política fiscal influencia a poupança, o investimento e o crescimento; no curto prazo, porém, seu principal efeito ocorre sobre a demanda agregada de bens e serviços.

Quando o governo reduz o imposto de renda das pessoas físicas, ele aumenta a renda disponível das famílias, que pouparão parte dessa renda adicional, mas também gastarão parte em bens de consumo. Como o corte de impostos aumenta as despesas de consumo, desloca a curva de demanda agregada para a direita. Por outro lado, um aumento de impostos deprime as despesas de consumo e desloca a curva da demanda agregada para a esquerda.

Breyner (2015, p. 181) pondera que a “tributação pelo imposto sobre a renda é fator determinante do direito do indivíduo sobre sua renda pré-tributária, pois concorre diretamente para definir o quanto da renda auferida no mercado permanece com o indivíduo para que seja por ele consumida, investida, poupada ou patrimonializada”.

Percebe-se que a tributação sobre a renda tem grande influência econômica, tanto do ponto de vista do Estado quanto pela ótica do indivíduo, o que demonstra a grande importância do tema.

Economia e administração pública também estão fortemente conectadas. Não poderia ser outra a conclusão a que Denhardt (2012, p. 189) chega, ao analisar o livro *The Political Economy of the Public Choice*, de Gary Wamsley e Mayer Zald (1973):

O uso limitado que Wamsley e Sald fizeram do termo economia política simplesmente sugere que as organizações, em especial as públicas, são influenciadas tanto por fatores políticos quanto por econômicos. Os fatores políticos são, em geral, aqueles que a tradição pluralista reconhece como os valores acordados e estabelecidos pela interação entre poder e interesse: os fatores econômicos são os que enfocam o mercado e sua troca de bens e serviços. Vê-se, pois, que os fatores políticos e econômicos afetam tanto os aspectos internos quanto os externos da organização.

O modelo tributário é, no fim das contas, uma escolha política, mas a sua análise é jurídico-constitucional. Não há como dissociar economia, tributação, administração pública e política, tendo em mente, contudo, que a interpretação da norma tem sempre que ser jurídica. Godoi e Saliba (2010) ressaltam que, no âmbito do Direito Tributário, é fundamental que o hermenauta conheça em profundidade as relações econômicas relevantes para determinada situação a fim de oferecer uma boa interpretação jurídica, não podendo deliberadamente desprezar o “imenso ferramental” que a Economia lhe proporciona (MARTINS FILHO, 2010, p. 233).

Em suma, considerando apenas os Estados-membros (e o Distrito Federal) e a União como atores, é possível chegar a uma solução adequada para todos, pela aplicação da teoria de Kaldor-Hicks. Independentemente do motivo que leve a União a realizar uma diminuição no produto da arrecadação do imposto de renda – uma tentativa de estimular a economia, por exemplo, pela diminuição de um tributo sobre a renda – é possível que haja a devida compensação pelo pagamento, por parte da União, da exata quantia que deixou de ser recolhida aos cofres estaduais e distrital.

Dessa forma, a União pode aplicar sua política sem lesar a repartição constitucional de receitas tributárias. Encontra-se, com fundamento em teoria econômica, uma solução jurídica.

4 CONCLUSÕES

O Estado, em sua concepção moderna, consubstanciada em pessoa jurídica dotada de direitos e deveres, realizador de políticas públicas em prol de sua população, necessita de recursos para as implementar, e a tributação é a forma mais eficaz para auferir os valores necessários.

A Constituição da República, norma fundamental do sistema jurídico, de onde todas as demais retiram seu fundamento de validade, delimita as formas pelas quais o Estado pode captar recursos dos contribuintes, estabelecendo regras e princípios que devem ser observados por todos, inclusive o próprio Estado.

Duas dessas normas previstas em nossa carta magna são a forma federativa de Estado e a impossibilidade de quebra do pacto federativo.

A forma federativa de Estado pressupõe a existência de mais de um ente existente na República Federativa do Brasil dotado de autonomia, e a autonomia somente existe por meio da própria sustentação econômica: quem não detém autonomia financeira não detém autonomia política, pois depende da barganha para a subsistência, assemelhando-se ao filho emancipado que não pode tomar suas próprias decisões por ter de concordar com o pensamento do pai.

Uma conclusão aparentemente simples e inocente, mas que é constantemente descumprida no bojo do federalismo brasileiro é a máxima de que somente o dono pode abrir mão do que é seu. O vocábulo “pertence” carrega uma importante carga denotativa no mundo jurídico, remetendo à propriedade.

Quando o comando geral e abstrato abstraído do artigo 157, I, da Constituição da República assevera que “pertence aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem”, não há outra interpretação a não ser a de que a propriedade do referido tributo recai sobre tais entes federados.

Se tal propriedade é dos Estados e do Distrito Federal, não pode a União Federal abrir mão de tal tributo, em nome dos verdadeiros donos, sem autorização desses.

Outra norma lógica e estruturante de todo o sistema jurídico é a da supremacia da Constituição. Apesar de ser estudada em todo início de curso de Direito e ser praticamente aceita por juristas e não juristas, não é raro que se tente interpretar a Constituição a partir de normas e conceitos infraconstitucionais.

Parecer Normativo da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil não vinculam as Fazendas Públicas Estaduais, seja em decorrência do princípio federativo, seja pela estrutura lógica do sistema que estabelece uma hierarquia entre as normas.

Mesmo a lei em sentido estrito e uma emenda constitucional podem incorrer em vício de inconstitucionalidade se impactar no orçamento dos entes federados, uma vez que a repartição das receitas tributárias está prevista no texto original da Constituição da República de 1988.

Faltou debate com os Estados-membros e com o Distrito Federal quanto à alteração do regime de caixa para o de competência.

A alteração do regime de caixa para o de competência diminuiu (e ainda diminuirá) sensivelmente as verbas estaduais decorrentes do regime constitucional de repartição das receitas tributárias. Na análise de dados feita no Estado do Espírito Santo, apesar da alteração feita, o ente federativo arrecadou mais do que o previsto, motivo que pode ter levado a um desinteresse das autoridades fazendárias a respeito do tema, mas, como se demonstrou, a lógica jurídica da alteração por conduzir a uma arrecadação zero do imposto de renda fonte.

Não é lógica ou juridicamente possível abrir mão de um bem ou um recurso de que a pessoa natural ou jurídica detenha a propriedade: não se pode fazer a chamada “caridade com o chapéu alheio”.

Jurisprudência, por si só, não retira do servidor público a obrigatoriedade de proceder conforme a lei e não deve ser encarada pelo jurista como uma verdade imutável, a

não ser que se trata de súmula vinculante emitida pelo Supremo Tribunal Federal, que detém observância obrigatória pela administração pública federal, estadual e municipal, bem como pelos demais órgãos do Poder Judiciário, conforme art. 103-A, da Constituição da República.

A jurisprudência é um ponto de partida para a análise jurídica, mas não é a única nem necessariamente a melhor. Pensar de forma diferente seria admitir que o Supremo Tribunal Federal está sempre certo e que o debate e a Ciência são inúteis, pois bastaria que sempre seguissemos a suprema corte sem hesitação ou qualquer tipo de questionamento, levando à total falência do pensamento jurídico.

O imposto de renda retido na fonte é muito mais do que mero repasse, é uma receita derivada constitucionalmente assegurada. Qualquer alteração em tal receita deve ser feita por lei de caráter nacional a ser discutida pela União com os Estados-membros e o Distrito Federal.

O signo “pertence” é muito significativo para o sistema jurídico: denota propriedade. Se algo pertence a alguém, é porque a coisa é de sua propriedade, tornando a pessoa dona, podendo usar, fruir e dispor de tal coisa.

Somente o dono ou proprietário pode dispor de algo que lhe pertença.

Caso se considere que a alteração do regime de caixa para o de competência seja verdadeira alteração da base de cálculo do imposto de renda a ser retido na fonte, tal alteração será inconstitucional.

No entanto, ainda que se superasse o fato de a alteração ser verdadeira mudança na base de cálculo do imposto, ainda resta patente inconstitucionalidade, por se tratar de fato que afeta a autonomia financeira de um ente federativo ou subnacional, sendo, em última análise, afetação do pacto federativo, cláusula pétrea conforme art. 60, §4º, I, da Constituição da República.

A forma federativa de Estado não é somente um requisito formal: a autonomia financeira é um dos principais requisitos para que haja efetiva autonomia. De forma bem simplista, pode-se comparar a autonomia financeira dos entes subnacionais em

relação à União com o filho que completa dezoito anos de idade, mas que ainda depende de seus genitores para viver, devendo, de certa forma, obediência.

Caso os Estados e o Distrito Federal precisem mendigar recursos à União, deverão, no fim das contas, submeter-se a situações ou aceitar condições duvidosas do ponto de vista da vantagem proporcionada.

A Constituição Federal criou uma situação inusitada. A falta de tecnicidade conduz à seguinte situação paradoxal: ao mesmo tempo em que atribui aos Estados federados o produto da arrecadação do imposto de renda retido na fonte, alterando sua regramatriz de incidência, diz competir à União legislar sobre referido tributo.

Toda a problemática aqui apresentada decorre dessa falta de tecnicidade e da "colcha de retalhos" do texto original da Constituição, uma vez que a necessidade de amoldar os mais diversos interesses dos membros da Assembleia Constituinte provocou uma redação contraditória em muitas partes, que tem que ser remendada pela interpretação sistemática, pois não se admite, no Direito brasileiro, a tese das normas constitucionais inconstitucionais, de Otto Backoff: o sistema deve fornecer uma solução válida para a situação.

Além disso, o federalismo fiscal conduz a um ambiente de coopetição, pois os entes cooperam para que o Estado brasileiro – República Federativa do Brasil – prospere, mas há uma forte competição interna pela busca de receitas tributárias.

Não se pode, contudo, perder a noção de que não existe sistema tributário ideal, conforme lembra Ricardo Lobo Torres (2013, p. 263):

A possibilidade de um sistema ideal é utópica. No Brasil, temos uma certa tendência para a utopia fiscal, com a defesa do imposto único ou de impostos e contribuições indiretas e invisíveis (imposto sobre transações financeiras, contribuições sobre lucro e faturamento). A ciência moderna vem abandonando a pretensão de apresentar um sistema tributário ideal, para se concentrar na idealização ou otimização de alguns tributos (imposto de renda, imposto sobre valor acrescido) ou de certos princípios (progressividade, neutralidade), com a advertência de que o ótimo fiscal ou o melhor tributo possível é sempre o *second best*.

Procurou-se, no desenvolvimento do presente trabalho, não a criação do sistema perfeito, mas sim o oferecimento de uma teoria visando ao aperfeiçoamento do imposto de renda, bem como da repartição constitucional das receitas tributárias no Brasil, que se pode de chamar de sistema possível, conforme nomenclatura de Barbosa Filho (2012).

Independentemente do modelo de administração pública – patrimonialista, burocrático ou gerencial – os recursos financeiros são fundamentais para a implementação de políticas públicas, e a tributação sempre foi a maneira mais eficaz de se conseguir tais recursos.

Apesar de Dom Casmurro não ter conseguido “atar as duas pontas da vida, e restaurar na vida a adolescência”, tentar-se-á, neste último parágrafo, atar as duas pontas do trabalho, em um retorno ao princípio, na seguinte síntese: a gestão fiscal responsável somente é possível caso o gestor tenha uma noção muito clara de quanto dispõe para investir em políticas públicas; a receita derivada representada pelo imposto de renda retido na fonte, por ser importante fonte de recursos de Estados e do Distrito Federal, ainda que desconsiderada a questão da constitucionalidade, não pode sofrer alterações sem que haja um debate prévio, uma vez que a tributação em um Estado federal deve seguir regras rígidas de repartição de receitas.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. A nova dimensão do Direito Financeiro para as finanças públicas no Brasil. In MORAES, Carlos Eduardo Guerra de; RIBEIRO, Ricardo Lodi (coord.). **Finanças públicas, tributação e desenvolvimento**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2015, p. 263-282.

ABRUCIO, Fernando Luiz; COSTA, Valeriano Mendes Ferreira. **Reforma do Estado e o contexto federativo brasileiro**. São Paulo: Konrad Adenauer Stiftung, 1998.

AFFONSO, Rui de Brito Álvares. A Federação no Brasil: impasses e perspectivas. In AFFONSO, Rui de Brito Álvares; SILVA, Pedro Luiz Barros (org.). **A Federação em perspectiva**. São Paulo: FUNDAP, 1995, p. 57-59.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. **Concorrência internacional e tributação da renda no Brasil**. 2012. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-06062013-141505/>>. Acesso em: 2015-11-03.

ANDRADE, José Maria Arruda de. Interpretação e Aplicação da Lei Tributária: da Consideração Econômica da Norma Tributária à Análise Econômica do Direito. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 182-206.

ARAÚJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. **Curso de Direito Constitucional**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. Fato e evento tributário: uma análise semiótica. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 335-358.

ASSIS, Luiz Gustavo Bambini de. **Processo legislativo e orçamento público: a função de controle do parlamento**. 2010. Tese (Doutorado em Direito do Estado) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2134/tde-30042010-083530/>>. Acesso em: 2015-11-12.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

ÁVILA, Humberto. O princípio da isonomia em matéria tributária. In TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 734-764.

BACHOF, Otto. **Normas Constitucionais Inconstitucionais?** Trad. José Manuel M. Cardoso da Costa. Coimbra: Almedina, 1994.

BACHUR, João Paulo. Federalismo fiscal, atribuições fiscais constitucionais e equalização regional: EUA, Alemanha e Brasil em perspectiva comparada. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 56, n. 4, out/dez, 2005, p. 377-401.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Leis originariamente inconstitucionais compatíveis com emenda constitucional superveniente. In TÔRRES, Heleno Taveira. **Teoria Geral da Obrigação Tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 45-61.

BARBOSA, Fernando de Holanda. **Federalismo fiscal, eficiência e equidade: uma proposta de reforma tributária**. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 1998.

BARBOSA FILHO, Nelson Henrique. Reforma tributária em partes: a reforma possível. In PUTY, Cláudio (org.). **Reforma tributária: competitividade, equidade e equilíbrio federativo**. Brasília: Edições Câmara, 2012, disponível em <<http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/9913>>, acesso em 05-10-2016.

BARROS, Luiz Celso. **Ciência das Finanças**. 5ª ed. Bauru: Edipro, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. Limitações constitucionais ao poder de tributar. In QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; GOMES, Marcus Lívio (org.). **Finanças públicas, tributação e desenvolvimento**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2015, p. 23-38.

BARROS, Luiz Celso. **Ciência das Finanças: fundamentos de direito financeiro e tributário**. São Paulo: Edipro, 1999.

BERNABEL, Rodolpho Talaisys. **Teoria da escolha pública: uma introdução crítica**. 2009. Dissertação (Mestrado em Ciência Política) - Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/8/8131/tde-23112009-124613/>>. Acesso em: 2016-06-29.

BITTAR, Eduardo Carlos Bianca. **Metodologia da Pesquisa Jurídica**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

BÖCKENFÖRDE, Ernst-Wolfgang. **Escritos sobre derechos fundamentales**. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 1993.

BONAVIDES, Paulo. **Teoria do Estado**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária**: uma introdução metodológica. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. Hierarquia e sintaxe constitucional da lei complementar tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 150, mar. 2008, p. 67-69.

BRANDERBURGER, Adam M.; NALEBUFF, Barry J. **Co-operação**: 1. Um conceito revolucionário que combina competição e cooperação; 2. A estratégia da Teoria do Jogo que está mudando o jogo dos negócios. Rio de Janeiro: Rocco, 1996.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/ccivil>>. Acesso em: 16 nov. 2015.

BRASIL. **Código de Processo Civil**. Lei Nº 13.105, de 16 de março de 2015. Brasília: Senado Federal, 2015. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/ccivil>>. Acesso em: 22 set. 2016.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Gestão Pública. **Programa Gespública**: modelo de excelência em gestão pública. Brasília, 2014. Versão 1/2014.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. **Construindo o Estado Republicano**: democracia e reforma da gestão pública. Rio de Janeiro: FGV, 2009.

BREYNER, Frederico Menezes. As regras atuais do FPM: questões jurídicas e econômicas pertinentes ao impacto dos benefícios fiscais concedidos pela União Federal no âmbito do IPI e do IR. In MOREIRA, André Mendes; DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (org.). **Estado federal e tributação**: das origens à crise atual. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015, p. 175-187.

BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição**: estudos e pareceres. São Paulo: Atlas, 2016.

CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 4. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

CALIENDO, Paulo. **Três modos de pensar a tributação**: elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

CALIJURI, Mônica Sionara Schpallir. **Avaliação da gestão tributária a partir de uma perspectiva multidisciplinar**. 2009. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-18022010-155046/>>. Acesso em: 2015-11-10.

CALMON, Sacha. Teoria Geral da Obrigação Tributária. In TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária**: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 239-263.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. **O regulamento no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1981.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Antônio Gilson Aragão de. Interpretação e Aplicação da Lei Tributária. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 18-46.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

_____. **Direito Tributário, linguagem e método**. 3. ed. – São Paulo: Noeses, 2009.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CASSONE, Vittorio. Interpretação e Aplicação da Lei Tributária. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 451-470.

CASTILHO, Fábio Roberto Corrêa. **Federalismo fiscal e repartição do ICMS: o critério do valor adicionado**. 2014. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-12122014-100106/>>. Acesso em: 2015-11-10.

CHARNESKI, Heron. **Tributação e autonomia no Estado federal brasileiro**. São Paulo: BH Editora e Distribuidora de Livros, 2006.

CHRISTOPOULOS, Basile Georges Campos. **Controle de constitucionalidade de normas orçamentárias: o uso de argumentos consequentialistas nas decisões do Supremo Tribunal Federal**. 2014. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-11022015-103805/>>. Acesso em: 2015-11-13.

CINTRA, Marcos. Globalização, modernização e inovação fiscal. In VASCONCELLOS, Roberto França de (coord.). **Direito tributário: política fiscal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 69-170.

COELHO, Isaias. Tributação e crescimento econômico. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de (org.). **Tributação e desenvolvimento**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 271-284.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Conceito, Vigência, Interpretação e Aplicação da Legislação Tributária. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 395-435.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em Administração**: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CONTANDRIOPOULOS, André-Pierre; CHAMPAGNE, François; POTVIN, Louise et al. **Saber preparar uma pesquisa**: definição, estrutura, financiamento. 3. ed. São Paulo: Hucitec; Rio de Janeiro: Abrasco, 1999.

COSTA, Regina Helena. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009.

COSTIM, Claudia. **Administração Pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

DENHARDT, Robert B. **Teorias da Administração Pública**. 6ª ed. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

DERZI, Misael Abreu Machado. Tributo: Conceito e Classificações. In Sabbag, Eduardo (org.). **Estudos Tributários**. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 87-120.

_____. Federalismo, estado democrático de direito e imposto sobre o consumo. **Revista de Direito Tributário**, n. 75, 1999, p. 202-210.

DINIZ, Maria Helena. **A Ciência Jurídica**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. **Dicionário jurídico universitário**. São Paulo: Saraiva, 2010.

DOMINGUES, José Marcos. Atividade Financeira e Direitos Sociais. In QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; GOMES, Marcus Lívio. **Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2015, p. 99-128.

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

ELAZAR, Daniel J. Federalism, diversity and rights. In KATZ, Ellis; TARR, George Alan. **Federalism and rights**. Boston: Rowman & Littlefield Publishers, 1996, p. 1-10.

ESPÍRITO SANTO. **Ordem de Serviço Nº 03**, de 28 de janeiro de 2016. SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA, 2016. Disponível em <http://internet.sefaz.es.gov.br/contas/contabilidade/leirf/arquivos/06D2015/Demonstrativo%20do%20Resultado%20de%20Caixa%20do%20Tesouro%20Estadual_R.pdf> . Acesso em: 2016-09-13.

FALCÃO, Amilcar de Araújo. Interpretação e Integração da Lei Tributária. In QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; GOMES, Marcus Lívio. **Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2015, p. 39-54.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução do Estudo do Direito**: técnica, decisão, dominação. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

FRANCISCO NETO, João. **Responsabilidade fiscal e gasto público no contexto federativo**. 2010. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-08072011-133248/>>. Acesso em: 2015-11-13.

FREITAS, Fábio Daros; BRITO NETO, Christóvão Thiago de; SOUZA, Alberto Ferreira de. Avaliação do risco da arrecadação federal por meio de macrocarteiras de tributos. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, v. 46, n. 1, p. 93-123, jan./fev., 2012.

FREIXO, Manuel Jorge de. **A desoneração da dívida pública**. 2006. Dissertação (Mestrado em Finanças e Economia Empresarial) – Escola de Pós-Graduação em Economia, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2006.

GAETANI, Francisco. In OLIVEIRA, Ricardo. **Gestão Pública**: democracia e eficiência: uma visão prática e política. São Paulo: FGV, 2012.

GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia Duarte de. **Finanças Públicas**: teoria e prática no Brasil. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

GIUBERTI, Ana Carolina. **Instituições orçamentárias e política fiscal no Brasil**: governo federal - 1965 a 2010. 2012. Tese (Doutorado em Economia das Instituições e do Desenvolvimento) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12140/tde-31082012-193530/>>. Acesso em: 2015-11-13.

GODOI, Marciano Seabra de; SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. Interpretação e Aplicação da Lei Tributária. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 268-293.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda**: pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2002.

GONÇALVES, Marcus Vinicius Rios. **Novo curso de direito processual civil**: teoria geral e processo de conhecimento. São Paulo: Saraiva, 2007.

GUIMARÃES, Guilherme Francisco Alfredo. Advocacia de Estado, Administração Pública e Democracia: a função de consultoria jurídica na formulação e execução de políticas públicas. In ANTERO, Samuel Antunes; SALGADO, Valéria Alpino Bigonha (org.). **Democracia, Direito e Gestão Pública**: textos para discussão. Brasília: Editora IABS, 2012, p. 9-46.

HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica constitucional**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editora, 1997.

HART, David. K. **Social Equity, Justice, and Equitable Administrator**. Public Administration Review, v. 34, p. 3-11, jan-fev 1974.

ICHIHARA, Yoshiaki. Interpretação e Aplicação da Lei Tributária. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 471-494.

KELSEN, Hans. **O que é Justiça?** São Paulo: Martins Fontes, 2001.

LEGENDRE, Pierre. **Jouir du pouvoir**: traité de la burecrautie patriote. Paris: Les Éditions de Minuit, 1976.

LEMKE, Gisele. **Imposto de renda**: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica. São Paulo: Dialética, 1998.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes. **Reforma tributária no Brasil**: entre o ideal e o possível. Brasília: IPEA, 1999.

LOWI, Theodore J. **Four systems of policy, politics, and choice**. Public Administration Review, v. 32, p. 298-310, jul-ago, 1972.

MACEDO, José Alberto Oliveira. **Conflitos de competência na tributação do consumo**. 2013. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09012014-115232/>>. Acesso em: 2015-11-12.

MACHADO, Hugo de Brito. Competência Tributária. In Sabbag, Eduardo (org.). **Estudos Tributários**. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 59-85.

_____. Interpretação e Aplicação das Leis Tributárias. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 127-160.

MACHADO SEGUNDO; Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Interpretação e Aplicação da Lei Tributária. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 161-181.

MANCUSO, Rodolfo Camargo. **Reforma do Judiciário – primeiras reflexões sobre a Emenda Constitucional n. 45/2004**. São Paulo: RT, 2005.

MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. 6. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2013.

MARCHI, Eduardo C. Silveira. **Guia de Metodologia Jurídica**. Lecce: Edizioni del Grifo, 2002.

MARQUES, Márcio Severo. Interpretação Extensiva da Norma Tributária. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 307-320.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓFILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS FILHO, Luiz Dias. Interpretação e Aplicação de Leis Tributárias. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 217-235.

MELLO, Elizabete Rosa de. **Direito Fundamental a uma Tributação Justa**. São Paulo: Atlas, 2013.

MENDES, Marcos. Federalismo fiscal. In BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MEROFA, Alexandre; BUENO, Claudia Ferreira. **Coopetição**: uma análise teórica. In: ANPAD 3Es - IV Encontro de Estudos em Estratégia, 2009, Recife. IV Encontro de Estudos em Estratégia. São Paulo: ANPAD, 2009.

MINATEL, José Antonio. Imposto sobre a Renda: Aspectos Gerais da Estrutura da Incidência e Tributação da Pessoa Física. In Sabbag, Eduardo (org.). **Estudos Tributários**. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 277-298.

MOREIRA, Eduardo Ribeiro. **Critérios de Justiça**. São Paulo: Saraiva, 2014.

MORI, Rogério. Política fiscal e desempenho macroeconômico. In VASCONCELLOS, Roberto França de (coord.). **Direito tributário: política fiscal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 25-44.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. **Gestão Pública**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

NASCIMENTO, Leonardo Silveira do. **Contabilidade Patrimonial Integral no Setor Público**: os parâmetros, desafios e benefícios de sua implementação no Brasil. Brasília: ESAF, 2008.

NASCIMENTO, Sidnei Pereira do. **Guerra fiscal**: uma avaliação com base no PIB, nas receitas de ICMS e geração de empregos, comparando estados participantes e não participantes. 2008. Tese (Doutorado em Economia Aplicada) - Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz, Universidade de São Paulo, Piracicaba, 2008. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/11/11132/tde-11082008-154933/>>. Acesso em: 2015-11-19.

NOVELINO, Marcelo. **Teoria da Constituição e Controle de Constitucionalidade**. Salvador: Editora Juspodivm, 2008.

NUNES, Sergio José Zeri. Análise econômica, segurança jurídica e desenvolvimento ante o campo tributário. **Revista SJRJ**, Rio de Janeiro, v. 21, n. 40, p. 149-158, ago. 2014.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 3. ed. rev. atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de; HORVATH, Estevão. **Manual de Direito Financeiro**. 5.ed. São Paulo: RT, 2002.

OLIVEIRA, Ricardo de. **Gestão Pública**: democracia e eficiência: uma visão prática e política. São Paulo: FGV, 2012.

PACHECO, Ângela Maria da Motta. O destinatário legal tributário da obrigação tributária substancial. In TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária**: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 336-356.

PALOS, Aurélio Guimarães Cruvinel e. **A Constituição de 1988 e o pacto federativo fiscal**. Brasília: Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados, 2011. Disponível em

<http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/areas-da-conle/tema10/2011_480.pdf>. Acesso em 2016-08-05.

PATU, Gustavo. Queda na arrecadação deixa Estados mais estrangulados. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 28 mai. 2016. Mercado, p. A13.

PAULSEN, Leandro. **Impostos: federais, estaduais e municipais**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas Consequências no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2011.

POHLMANN, Marcelo Coletto. **Tributação e política tributária: uma abordagem interdisciplinar**. São Paulo: Atlas, 2006.

PORTELLA, André Alves; TEIXEIRA, Rafaela Pires. **Federalismo Fiscal e Efetividade da Dignidade da Pessoa Humana**: análise da posição do Município na estrutura do financiamento público brasileiro e a escassez de recursos para as ações de saúde. *Revista de Direito da Cidade*, n. 8, p. 631-679, abr. 2016. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rdc/article/view/21506>>. Acesso em: 29 Jul. 2016.

QUEIROZ, Mary Albe. Princípios que norteiam a Constituição e o controle administrativo do crédito tributário. In TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária**: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 471-499.

QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo. Como encontrar um bom tema dentro de minha área de interesse? In QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo; FEFERBAUM, Marina. **Metodologia jurídica**: um roteiro prático para trabalhos de conclusão de curso. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 55-79.

QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo; ACCA, Thiago dos Santos. Como respondo cientificamente a uma questão jurídica controversa? In QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo; FEFERBAUM, Marina. **Metodologia jurídica**: um roteiro prático para trabalhos de conclusão de curso. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 83-99.

QUINTELA, Guilherme Camargos. A necessária re-significação do federalismo brasileiro na modernidade líquida. In DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes. **Estado federal e guerra fiscal**: uma perspectiva jurídico-filosófica. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015, p. 3-42.

RAWLS, John. **A Theory of Justice**. Cambridge: Belknap Press, 1971.

REALE, Miguel. **Fontes e Modelos do Direito**: para um novo paradigma hermenêutico. São Paulo: Saraiva, 1994.

REZENDE, Amaury José. **Contabilidade tributária**: entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas. São Paulo: Atlas, 2010.

ROCHA, Carlos Vasconcelos. Federalismo: dilemas de uma definição conceitual. **Revista de Ciências Sociais**, [S.l.], v. 11, n. 2, p. 323-338, set. 2011. ISSN 1984-7289. Disponível em: <<http://revistaseletronicas.pucrs.br/ojs/index.php/civitas/article/view/8343/6612>>. Acesso em: 23 ago. 2016. doi:<http://dx.doi.org/10.15448/1984-7289.2011.2.8343>.

RODRIGUES, José Rodrigo; PUSCHEL, Flavia Portella; MACHADO, Marta Rodrigues de Assis. **Dogmática é conflito: uma visão crítica da racionalidade jurídica**. São Paulo: Saraiva, 2012.

ROSEN, Harvey S.; GAYER, Ted. **Finanças Públicas**. 10ª ed. Porto Alegre: AMGH, 2015.

RUBINSTEIN, Flávio. A repartição de competências tributárias no Brasil sob a ótica da teoria normativa do federalismo fiscal. In VASCONCELLOS, Roberto França de (coord.). **Direito tributário: política fiscal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 233-320.

SALES, Deborah; WANDERLEY, Joana Karen. Interpretação e Aplicação da Lei Tributária. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 66-84.

SALINAS, Natasha Schimitt Caccia. A lei como instrumento de ação governamental: fundamentos teóricos, limites e potencialidades. **Revista da Faculdade de Direito da FMP**, n.8, p. 129-155, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Interpretação e Aplicação da Norma Tributária. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 47-65.

SERRA, José; AFONSO, José Roberto Rodrigues. Federalismo fiscal à brasileira: algumas reflexões. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v.6, n.12, 1999.

SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. Federalismo fiscal, eficiência e legitimidade: o jurídico para além do formalismo constitucional. In DERZI, Misabel Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes. **Estado federal e**

tributação: das origens à crise atual. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015, p. 55-112.

SOUZA, Marcos Tadeu Napoleão de. Aspectos fiscais do pacto federativo. Brasília: Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados, 2015. Disponível em <http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/areas-da-conle/tema10/2015_81-aspectos-ficais-pacto-federativo-marcos-tadeu>. Acesso em 2016-08-05.

TAYLOR, Frederick. **Scientific management**. Nova York: Harper & Row, 1923.

TELLES JÚNIOR, Goffredo. **Iniciação na Ciência do Direito**. São Paulo: Saraiva, 2001.

TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

TÔRRES, Heleno Taveira. Conflitos de fontes e de normas no direito tributário: o princípio de segurança jurídica na formação da obrigação tributária. In TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária**: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 111-160.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro de Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

_____. O conceito constitucional de tributo. In TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária**: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 537-558.

VIANA, Juvêncio Vasconcelos. Interpretação e Aplicação da Lei Tributária. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 207-216.

VIEIRA, José Roberto. E, afinal, a Constituição cria tributos! In TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Teoria Geral da Obrigação Tributária**: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 594-642.

VILANOVA, Lourival. **Escritos jurídicos e filosóficos**. São Paulo: Axis Mundi, 2003.

WMABIER, Luiz Rodrigues; TALAMINI, Eduardo. **Curso avançado de processo civil**. 13. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de Direito Penal Brasileiro**. 3. ed. São Paulo: RT, 2001.