

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

LUIZ CESAR WIDOLIN

**A ALTERAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA PRESENTE NA LEI
DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS**

**CURITIBA
2005**

LUIZ CESAR WIDOLIN

**A ALTERAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA PRESENTE NA LEI DE
DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS**

Monografia de Conclusão do Curso de
Graduação em Direito Noturno, do Setor de
Ciências Jurídicas da Universidade Federal do
Paraná, sob a orientação do Prof. Rogério
Distefano.

**CURITIBA
2005**

**A ALTERAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA PRESENTE NA LEI DE
DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS**

LUIZ CESAR WIDOLIN

Monografia de Conclusão do Curso de
**Graduação em Direito Noturno, do Setor de
Ciências Jurídicas da Universidade Federal
do Paraná, sob a orientação do Prof. Rogério
Distefano.**

BANCA EXAMINADORA

Prof. Rogério Distefano
Setor Ciências Jurídicas UFPR

Prof. Ângela Cássia Costaldello
Setor Ciências Jurídicas UFPR

Prof. Eliseu de Moraes Corrêa
Setor Ciências Jurídicas UFPR

Nota _____

Data ____ / ____ / ____

RESUMO

O presente estudo visa analisar um tópico específico do art 165 da Constituição Federal, quando a mesma determina que a lei de diretrizes orçamentárias disporá sobre as alterações da legislação tributária. A opinião de diversos autores é avaliada, procurando buscar o entendimento doutrinário desta norma constitucional. Diversos temas pertinentes ao presente estudo, como a estrutura orçamentária, a evolução histórica das políticas econômicas estatais e a relação entre as contas públicas e o equilíbrio financeiro são abordados, sempre tendo em vista sedimentar conceitos necessários para as conclusões. Um estudo retrospectivo de dez leis de diretrizes orçamentárias, especificamente nesse capítulo (alterações da legislação tributária) é realizado, objetivando analisar como vem se comportando o legislativo nacional nesse ponto. Finalmente, relacionando todos os elementos abordados, uma conclusão é emitida quanto ao tema em discussão.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	01
2. AS LEIS ORÇAMENTÁRIAS.....	03
3. EVOLUÇÃO DAS POLÍTICAS ECONÔMICAS DO ESTADO.....	09
4. CONTAS PÚBLICAS E EQUILÍBRIO FINANCEIRO.....	15
5. CONSTITUIÇÃO E LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS.....	19
6. AS TEORIAS SOBRE O DISPOSITIVO.....	24
7. LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS.....	27
7.1. GRUPO 1.....	27
7.2. GRUPO 2.....	30
7.3. GRUPO 3.....	32
7.4. GRUPO 4.....	34
7.5. ARTIGOS EXTRAVAGANTES.....	37
8. CONCLUSÃO.....	39
9. REFERÊNCIAS.....	49

1.INTRODUÇÃO

Interpretar uma norma é dar vida à mesma. Por mais que o legislador, em sua tarefa de exemplificar situações e ditar condutas ideais, procure dar sentido exato e preciso às suas palavras, sempre dúvidas suscitarão quando forem elas lidas por outrem. Sempre houve tais dificuldades. Se assim não fosse, não seria necessário a existência do Judiciário, que numa definição simples das suas funções, tem a obrigação de aplicar o direito abstrato do ordenamento jurídico ao mundo concreto dos homens e das coisas. Se o texto frio da lei não gerasse dúvida sobre o seu sentido, bastando percorrer os olhos sobre seus caracteres para visualizar com exatidão a conduta objetivada, totalmente desnecessário se fariam nossos magistrados. Nunca é demasiada a cautela de afirmar que tal afirmativa é poética. pois não apenas da aplicação da lei ao caso concreto se baseia nosso sistema judiciário. O juiz, ao contrário do que ocorria na Revolução Francesa, não é apenas “a boca da lei”, e o positivismo absoluto não é mais uma filosofia aceita. Este parágrafo procura apenas dar a entender que a interpretação normativa é imprescindível.

Com freqüência vemos novos modos de visualizar uma situação que até pouco tempo, parecia pacificada e totalmente resolvida para a doutrina e a jurisprudência. Decorre tal fato de ser a ciência jurídica uma construção do homem, seguindo as regras criadas pelo homem e assim sujeitas aos humores e ditames da sua realidade. Quem poderá negar que o direito e as normas influenciam e são influenciados pela sociedade em que estão inseridos? Se a lei do Talião encontrava guarida e aceite pleno em civilizações antigas, hoje em dia não mais conta com um séquito de defensores (apesar de sempre haverem alguns). Conseqüentemente,

idéias novas sobre como visualizar uma situação jurídica são sempre muito bem aceitas por dois motivos: se fundadas e lógicas, darão início a uma nova jornada, possibilitando que outros estudiosos percorram seus caminhos; se infundada, irão reafirmar os conceitos existentes, demonstrando que a trilha que está sendo utilizada é ainda a mais correta.

A lei, como fonte principal do direito, aquiesce com vários sentidos e vigorando indefinidamente, acena com a possibilidade de ter mais de uma interpretação ao longo dos tempos, desde que seja esta a cada tempo racional e visando unicamente o bem comum. A Constituição deve ser assim, também interpretada, a fim de poder amoldar-se, ao mesmo tempo, aos objetivos visados pelo legislador e a realidade social em que se encontra atualmente.

O presente estudo visa trazer alguma discussão sobre um ponto específico da Constituição Federal do Brasil de 1988, especificamente sobre a Lei de Diretrizes Orçamentárias. Diz a letra constitucional:

§ 2º - A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subseqüente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Tal parágrafo faz parte do art. 165 da seção II, relativo ao Orçamento do Capítulo II, das Finanças Públicas, do Título VI da Tributação e do Orçamento.

O alvo específico será quanto a disposição sobre as alterações na legislação tributária, tentando averiguar o sentido mais preciso quanto a este tópico.

2. AS LEIS ORÇAMENTÁRIAS

O dicionário Aurélio define o verbo orçar, na primeira acepção, como “avaliar, calcular, estimar”, e, na quinta acepção, é definido com o sentido de “chegar, atingir”.¹

A etimologia do termo “orçamento” é incerta. De acordo com PINTO, talvez provenha do italiano orzare ou do latim ordior, orsus sum ordiri, “urdir, tecer” e, por extensão, “planejar, calcular”; já, segundo ANTENOR NASCENTES, autor do Dicionário de Língua Portuguesa e Dicionário de Língua Portuguesa da Academia Brasileira de Letras, “das tentativas para dirigir a proa na direção do vento teria vindo o sentido de ‘calcular por alto’”.²

Segundo BALEEIRO, o orçamento público é:

o ato pelo qual o Poder Legislativo prevê e autoriza ao Poder Executivo, por certo período e em pormenor, as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou geral do país, assim como a arrecadação das receitas já criadas em lei.³

Para ALLAN D. MANUEL, consiste o orçamento público em “um plano expressando, em termos de dinheiro, para um determinado período de tempo, o programa de operações do governo e os meios de financiá-lo.”⁴

E para RODRIGUES BEREIJO, o orçamento público pode ser definido assim:

Ato legislativo mediante o qual se autoriza o máximo de gastos que o governo pode realizar durante um período de tempo determinado

¹ FERREIRA, Aurélio B. H. *Novo Aurélio Século XXI: o dicionário da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

² PINTO, P. A. *Dicionário de Sinônimos*. Rio de Janeiro: Ed. Científica, 1956. p. 983.

³ BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 45

⁴ CASTRO, A. B. *O orçamento público, sua natureza e atuais vicissitudes*. *Datavenia@* Ano V, n. 49. ago 2001. <http://sysbibli.unorp.br/cgi-bin/sysbibli/sysbweb.exe>. Acesso em 19 fev. 2005.

nas obrigações que detalhadamente são especificadas e que prevêm os ingressos necessários para cobri-las.⁵

Lembra o professor CELSO RIBEIRO BASTOS qual é a finalidade última do orçamento:

é de se tornar um instrumento de exercício da democracia pelo qual os particulares exercem o direito, por intermédio de seus mandatários, de só verem efetivadas as despesas e permitidas as arrecadações tributárias que estiverem autorizadas na lei orçamentária.⁶

Conclui ainda afirmando o ilustre mestre que:

o orçamento é, portanto, uma peça jurídica, visto que aprovado pelo legislativo para vigorar como lei cujo objeto disponha sobre a atividade financeira do Estado, quer do ponto de vista das receitas, quer das despesas. O seu objeto, portanto, é financeiro⁷

As mudanças que a concepção de Estado sofreu durante o decorrer do tempo também é vista nas concepções do orçamento público. Apesar disso, sempre manteve uma característica ínsita: sua natureza instrumental. O caráter instrumental ou processual significa que o orçamento não é um fim em si mesmo. Ou seja, os objetivos do orçamento se encontram fora de si, eis que visa a permitir a implementação de políticas públicas e a atualização dos programas e do planejamento governamental.⁸ Cabe ressaltar que essa instrumentalidade não significa a absoluta efetividade das previsões que o orçamento contém. Estas dependem do desempenho econômico e de decisões políticas. Não se pode concluir que o orçamento é uma declaração de receitas e despesas puramente exemplificativa das intenções estatais, pois resulta da compatibilidade de diversas forças sociais. BECKER chega a afirmar que cada nova lei orçamentária é como

⁵ Idem.

⁶ BASTOS, C. R. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992. p. 74.

⁷ Op. cit., p. 75.

⁸ TORRES, R. L. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário** – volume 5 – o orçamento na constituição. 2. ed. ver. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 39.

um novo fôlego de vida que o Estado recebe. Para ele, o Estado "...existe no dinamismo da receita conjugado com o dinamismo da despesa..."⁹

A concepção de Orçamento sofreu alterações desde o período de transição entre o Mercantilismo e o Liberalismo até os dias atuais. Se durante o absolutismo o monarca aumentava os impostos e realizava despesas ao seu bel prazer, as monarquias constitucionais impuseram limites a essa prática. No liberalismo, o orçamento visava o equilíbrio preciso, se possível positivo da balança econômica do Estado, compatibilizando receita e gastos. E, ainda, no modelo inaugurado pelo Estado de Bem-Estar Social, quando o orçamento possibilitou o aumento dos gastos públicos e a intervenção no domínio econômico.

Servindo de instrumento das diferentes concepções sobre a atividade financeira e sobre a própria organização do Estado e da sociedade, o orçamento inseriu-se no contexto ideológico de cada época permitindo a implementação de diretrizes econômico-sociais. Esta a razão e o processo do orçamento, juntamente com os processos político e econômico, inserir-se no processo histórico da nação. (TORRES, 2000)¹⁰

Saliente-se que ser considerado instrumental não significa a inexistência de valores e princípios que informam o orçamento público. Em verdade, não há contradição no fato de o orçamento ser um instrumento e, ao mesmo tempo, ser informado por valores e princípios. A esse respeito, informa-nos RICARDO LOBO TORRES:

o direito orçamentário, embora instrumental, não é insensível aos valores nem cego para com os princípios jurídicos. Apesar de não ser fundante de valores, o orçamento se move no ambiente axiológico, eis que profundamente marcado por valores éticos e jurídicos que impregnam as próprias políticas públicas. A lei orçamentária serve de instrumento para a afirmação da liberdade,

⁹ BECKER, A. A. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 12. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 232.

¹⁰ *Op. cit.* p. 2.

para a consecução da justiça e para a garantia e segurança dos direitos fundamentais. Por isso mesmo torna-se objeto de conhecimento teórico específico¹¹

A questão do valor é proposta diante da constatação de que um ordenamento jurídico jamais será integrado exclusivamente por regras,¹² subsistindo, ainda quando se trata de regras, valores que informam o ordenamento jurídico, situação que requer uma apreciação subjetiva do operador do direito para além do conhecido método de subsunção. A questão orçamentária encontra-se permeada pela discussão acerca dos valores e efetuada sob a perspectiva dos direitos fundamentais. A sua natureza instrumental, portanto, não descarta o elemento ético. Novamente ensina RICARDO LOBO TORRES que "a opção em torno da tributação e dos gastos públicos é sempre valorativa: a quem se deve distribuir o dinheiro do orçamento? As decisões orçamentárias, portanto, incorporam a reflexão filosófica sobre os valores"¹³

Apesar de sua indiscutível importância, uma discussão mais aprofundada sobre os valores e princípios existentes no orçamento não faz parte do objetivo desse estudo. O tópico serve apenas para exemplificar a necessidade de uma interpretação aberta e não restritiva sobre o tema.

Nosso sistema, através da Constituição Federal confere ao orçamento a natureza de lei. São previstas o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual. Podemos nelas encontrar a idéia de orçamento-programa já que, como citado por FERNANDA SILVA:

Abre amplas possibilidades à implantação de um sistema integrado de planejamento do orçamento-programa, de sorte que o orçamento fiscal, os orçamentos de investimento das empresas e o orçamento da seguridade social passam a constituir etapas do planejamento de

¹¹ Op. cit. p. 109.

¹² GRAU, Eros R. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001 p. 78.

¹³ Op. cit. p. 99.

desenvolvimento econômico e social, ou, se quiser, conteúdo dos planos e programas nacionais, regionais e setoriais, na medida em que estes têm que compatibilizar-se com o plano plurianual...¹⁴

BECKER conclui o seguinte sobre a natureza da lei orçamentária:

A regra jurídica que aprova o Orçamento Público é a regra de Direito Positivo na qual se concentra o mais intenso grau de positividade; ela é, a priori, a mais constitucional das regras jurídicas. (...) se, contudo, o montante da Receita e o montante da Despesa não corresponderem ao que fora previsto no Orçamento Público, não houve, com isso, recusa a deveres jurídicos, nem insatisfação de direitos jurídicos. Pura e simplesmente o Estado não viveu no ritmo vital que antevira e desenhara no Orçamento Público como a imagem visual do seu existir futuro.¹⁵

Reconheceu GUSTAVO INGROSSO, apud BECKER, que a lei orçamentária (regra jurídica que aprova o Orçamento Público) é a mais importante dentre todas as leis de organização, e concluiu que ela (a lei orçamentária):

contempla toda a inteira administração do Estado, e também a função legislativa e a função jurisdicional; de todas é um instrumento jurídico indispensável: com efeito, ela a todas põe em movimento. Ora, sendo a sua função assim vasta e complexa e fundamental para a vida do Estado, decorre, como razão preliminar e sintetizadora, a conclusão de que o Orçamento Público não pode ser reduzido às modestas proporções de um plano contábil ou de um simples ato administrativo. Em vez disso, ele é o maior produto da função legislativa para fins do ordenamento jurídico e da atividade funcional do Estado.¹⁶

O objetivado é que a lei do plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e a lei orçamentária anual, ao se integrarem, permitam um planejamento estrutural das ações governamentais com repercussões no plano econômico.

Análítica e resumidamente, são as metas dessas leis:

Plano plurianual: estabelecer de forma regionalizada as diretrizes,

¹⁴ SILVA, F. D. L. L. **Fundamento dos Direitos Humanos: um Breve Inventário**. In: TORRES, R. L. (org). **Legitimação dos direitos Humanos**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. pg 61.

¹⁵ Op. cit. p. 230 – 234.

¹⁶ INGROSSO, G. **Diritto Finanziario** 2. ed., Napoli: 1956. p. 56-57.

objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes, e para as relativas aos programas de duração continuada;

Diretrizes orçamentárias: compreendendo as metas e prioridades da administração pública federal, incluir as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientando a elaboração da lei orçamentária anual, dispondo sobre as alterações na legislação tributária e estabelecendo a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento;

Orçamento anual: a que abarca o orçamento fiscal referente aos três Poderes da União, fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, além de orçamento de investimentos das empresas estatais, bem como o orçamento da seguridade social.

A lei de diretrizes orçamentárias contém as metas e prioridades da administração pública para a lei do orçamento anual.

A elaboração de todas as leis orçamentárias exige a conciliação prévia nas respectivas propostas, com mais visibilidade e força na lei de diretrizes orçamentárias, pois esta é uma lei de articulação do sistema orçamentário. Assim, qualquer proposta para qualquer lei do sistema orçamentário deve ser ajustada com o Poder Executivo para ser encaminhada à deliberação do Poder Legislativo.

Estabelecidos os limites e o espaço da autonomia financeira na elaboração das propostas, resultarão os projetos das leis do sistema orçamentário.

Cabe a iniciativa de encaminhar o projeto de lei orçamentária, ao Poder Executivo, pois ele detém o conhecimento dos recursos disponíveis, pois exerce a competência de arrecadar a receita Pública. Porém tais propostas se sujeitam ao processo legislativo, possíveis de modificação de conteúdo pelo Poder Legislativo.

3. EVOLUÇÃO DAS POLÍTICAS ECONÔMICAS DO ESTADO

Nos Estados absolutistas reinava a idéia do mercantilismo, cuja base de sustentação da economia eram os estoques de ouro e prata, o comércio e a indústria. Ou seja, buscava-se uma balança econômica positiva. O país devia buscar exportar mais que importar. A austeridade era fundamental, a fim de que houvesse pouca necessidade de importação, principalmente de artigos de luxo. O povo e o governo deviam poupar e ser parcimoniosos nos gastos.¹⁷

A dicotomia histórica e secular, na Idade Moderna, entre a liberdade do indivíduo e o absolutismo do monarca, faz nascer a primeira noção de Estado de Direito como um ordenamento abstrato e metafísico, neutro e abstencionista, a fim de proclamar uma regra definitiva, consagradora do papel fundamental do Estado na defesa da liberdade e do direito. Com isso o Estado adota o princípio econômico do liberalismo. As teorias fundamentadoras do liberalismo foram desenvolvidas, principalmente, pelos chamados economistas liberais (ou clássicos), destacando-se Adam Smith, considerado o pai do liberalismo e o fundador da escola clássica.

Os princípios econômicos formulados por Adam Smith em "A Riqueza das Nações", publicado em 1776, corresponderam à fase inicial da Revolução Industrial inglesa, sendo posteriormente desenvolvidos por seus discípulos, entre os quais se destacaram, Thomas Malthus, David Ricardo e Nassau Senior. Tinha entre outras características a não-interferência do Estado, exceto para a manutenção da ordem, preservação da paz, proteção da propriedade privada e atividades

¹⁷ COBRA, R. Q. *Temas de Filosofia*. 2001. Disponível em <http://www.cobrapages.com.br>. Acesso em: 14 fev. 2005.

complementares. O Estado deveria ser mínimo, arrecadando o suficiente para a realização de suas funções básicas, e conseqüentemente não onerando a economia, livre de qualquer controle. PRISCILA CAMPANA discorre sobre o tema desse modo:

O liberalismo, embora permitisse a livre troca do trabalho por salários e a transformação da riqueza em capital, pregava que o Estado deveria interferir o mínimo nas relações sociais, assegurando a liberdade civil e política, mas respeitando a existência de uma ordem econômica natural.¹⁸

Na primeira metade do século XX, um novo modo de pensar o Estado surgiu. Se antes ele se afigurava a um pai austero, preocupado mais com interesses próprios, começou a assumir a figura materna, buscando antes preencher as necessidades de seus filhos. Foi o denominado Estado Social. Norberto Bobbio diz sobre o tema:

da crítica das doutrinas igualitárias contra a concepção e a prática liberal do Estado é que nasceram as exigências de direitos sociais, que transformaram profundamente o sistema de relações entre o indivíduo e o Estado e a própria organização do Estado, até mesmo nos regimes que se consideram continuadores, sem alterações bruscas, da tradição liberal do século XIX (...) Liberalismo e igualitarismo deitam suas raízes em concepções da sociedade profundamente diversas: individualista, conflitualista e pluralista, no caso do liberalismo; totalizante, harmônica e monista, no caso do igualitarismo. Para o liberal, a finalidade principal é a expansão da personalidade individual, abstratamente considerada como um valor em si; para o igualitário, essa finalidade é o desenvolvimento harmonioso da comunidade. E diversos são também os modos de conceber a natureza e as tarefas do Estado: limitado e garantista, o Estado liberal; intervencionista e dirigista, o Estado dos igualitários.¹⁹

Contra-pondo-se ao *laissez faire* liberal inaugurou-se no século XX um modelo de Estado mais intervencionista. Deste, além das liberdades e garantias individuais já conquistadas, passou-se a exigir a afirmação de direitos sociais, com a

¹⁸ CAMPANA, P. O impacto do neoliberalismo no direito do trabalho: desregulamentação e retrocesso histórico. Revista de Informação Legislativa, Brasília, a. 37, n. 147, p. 129 – 144, jul./set. 2000.

¹⁹ BOBBIO, Norberto. Igualdade e liberdade. 4 ed. Rio de Janeiro: Ediouro. 2000. p. 42

função primacial de redimensionar as condições materiais e culturais de vida dos indivíduos, compatibilizando segurança jurídica com segurança social. Coincide com a era do Estado-providência, na qual aspirações de bem-estar foram positivadas em regras jurídicas, passando a constituir mais do que meras expectativas sociais, mas exigências.²⁰ Utilizando as palavras de PRISCILA CAMPANA:

O declínio do Estado liberal teve seu processamento com a primeira guerra mundial e posteriormente com a crise capitalista de 1930, o que propiciou o desenvolvimento do Estado social, também chamado de Intervencionista, de Bem-estar ou Providência, cuja característica era o dirigismo. Com a quebra da Bolsa de Valores em 1929, a recuperação da crise capitalista somente viu solução na política keynesiana de intervenção estatal na economia. O Estado social vê então campo para seu desenvolvimento, sem atingir totalmente a autonomia da empresa privada, mas com importante participação na promoção de benefícios sociais como a execução de programas de moradia, saúde, educação, previdência social e pleno emprego, por meio da redução da taxa de juros e do incentivo a investimentos públicos.²¹

VINICIUS C. MARTINEZ exemplifica assim tal período histórico :

até 1930, pode-se dizer que vigorava o receituário liberal clássico, do *deixe fazer, deixe passar*, sem grandes intervenções estatais na produção e na circulação de bens, produtos e mercadorias e que, após os anos 30, o Estado fraco tende a se fortalecer e já como Estado forte (no tocante à intervenção na economia), irá pautar o processo capitalista em novas bases do próprio Estado de Direito. Neste marco histórico, o Estado de Direito *agirá como produtor jurídico* a fim de melhor organizar e defender o próprio sistema capitalista. Em geral, pode-se dizer que nasce sob forte pressão popular (movimentos socialistas), mas tem o firme propósito de legitimar e dar continuidade ao sistema capitalista. Em outros termos, o Estado de Direito Social será o esteio jurídico do capital nacional e internacional, rompendo-se este liame somente durante a Segunda Guerra (1939-1945), e assim notaremos a ação do Estado mais fortemente marcada durante todo o período da Guerra-Fria: uma válvula de escape para as pressões sociais. Um momento da história em que era preciso uma transformação profunda do Estado de Direito a fim de que não mais se justificasse um regime de exceção como foi o nazismo, e o caminho apontado foi a positivação do princípio da dignidade da pessoa humana.²²

²⁰ COSTA, D. C. C. **Direito e neoliberalismo**. Revista de Informação Legislativa, Brasília, a. 40, n. 160, p. 191 – 221, out./dez. 2003

²¹ Op. cit.

²² MARTINEZ, Vinicius C. **Estado de direito social**, 2004. Disponível em <http://sociologiajur.vilabol.uol.com.br>. Acesso em: 27 fev. 2005.

Esta última definição diz respeito ao Estado de Bem Estar Social (Welfare State), que nasceu de imediato, em caráter de urgência, com o fim da Segunda Guerra. Pode-se dizer que o Welfare State é um produto econômico americano, o resultado de uma criação de laboratório acadêmico, enquanto o Estado Social é um exemplo claro das modificações sociais, históricas e jurídicas. O dualismo político mundial após a Segunda Grande Guerra (capitalismo e socialismo), implementou a política do Welfare State nos países que se alinhavam ao modelo americano, servindo de anteparo contra o avanço comunista.

HOBBSAWN denomina esse período de “era de ouro”.²³

Em contraponto, inicia em 1973 o que ele denominou de “décadas de crise”. Evitando discussões sobre política global, tal estrutura era economicamente inviável. Os gastos aumentavam cada vez mais, pois além do natural encarecimento dos serviços, a população demandava outras e melhores assistências. As “décadas de crise” caracterizam-se por profundas e radicais transformações no cenário político e econômico mundial, pela perda dos poderes econômicos dos Estados nacionais, pela derrocada do “socialismo real”, (com a queda do muro de Berlim e de todos os sonhos socialistas cultivados por detrás dele), bem como pelos profundos desnivelamentos sociais, com extremos de riqueza e miséria jamais imaginados por economistas da “era de ouro”.²⁴ Nas palavras de HOBBSAWN “se os tempos se tornassem difíceis para eles, não haveria um Estado previdenciário universal e generoso pronto a oferecer-lhes proteção, antes nem sonhada, contra os azares da doença, da desgraça e mesmo da terrível velhice dos pobres”.²⁵

²³ HOBBSAWN, Erick. *Era dos extremos: o breve século XX, 1914 – 1991*. 2 ed. São Paulo: Companhia das Letras, 1999. p. 323.

²⁴ COSTA, D. C. C. op. cit.

²⁵ Op. cit. p. 292.

Com a falência econômica do Estado do Bem Estar Social houve a ascensão de novas diretrizes de condução econômica estatal, buscando dar equilíbrio e resguardar as finanças estatais. Na crise do Estado social, é que surge o neoliberalismo. JORGE MIRANDA registra:

a chamada crise do Estado-providência, derivada não tanto de causas ideológicas (o refluxo das idéias socialistas ou socializantes perante idéias neoliberais) quanto de causas financeiras dos serviços cada vez mais extensos para populações activas cada vez menos vastas), de causas administrativas (o peso de uma burocracia, não raro acompanhada de corrupção) e de causas comerciais (a quebra da competitividade, numa economia globalizante, com países sem o mesmo grau de proteção social).²⁶

O neoliberalismo constitui o suporte ideológico- político das mudanças efetivadas nas relações entre Estado e sociedade, em resposta à crise econômica que começou a ser desenhada a partir dos anos setenta. Enquanto doutrina, o neoliberalismo nasceu como reação teórica à ascensão do modelo de Estado de bem-estar logo após a Segunda Grande Guerra. Seu texto-mãe é creditado a Friedrich Hayek, denominado O Caminho da Servidão, no qual são questionadas de forma veemente quaisquer limitações impostas à economia de mercado, por parte do Estado. A necessidade de assegurar a prevalência das decisões de mercado conduz inelutavelmente a um minimalismo estatal, de modo a desarticular qualquer forma de resistência às exigências do capital privado. Como anota BOBBIO, o “liberalismo é, como teoria econômica, fator da economia de mercado; como teoria política, é fator do estado que governe o menos possível ou, como se diz hoje, do estado mínimo (isto é, reduzido ao mínimo necessário)”.²⁷

Esse resumo sobre as mudanças do modo de pensar do Estado em relação à economia no decorrer da história da humanidade, serve como anteparo

²⁶ MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. 5 ed. Coimbra: Coimbra, 1996. p. 98.

²⁷ BOBBIO, Norberto. **O futuro da democracia: uma defesa das regras do jogo**. 6 ed. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997. p. 114.

para um raciocínio que será desenvolvido no capítulo seguinte: a relação entre o Estado, as finanças e o equilíbrio das contas públicas.

4. CONTAS PÚBLICAS E EQUILÍBRIO FINANCEIRO

Desde os primórdios da civilização, em que se instituiu um poder central, (através de um contrato social, como preferem os contratualistas clássicos; por benção divina, como defendem os monarquistas medievais; ou por qualquer outra imposição) sempre houve uma questão basilar: como financiar a estrutura que se mantinha no topo da escala social. Através dos séculos, diversos métodos foram sendo utilizados, alguns com maior eficácia e permanência outros nem tanto. E certamente a arrecadação de impostos foi, sem dúvida, a instituição mais duradoura e eficaz nesse sentido, pois viceja desde os mais antigos relatos, passou por toda a história da humanidade, existe ainda hoje em dia e parece longe de desaparecer. Nos dizeres do insigne cientista Benjamin Franklin é a única coisa certa na vida, além da morte.

Os recursos auferidos foram gastos de maneiras diversas, desde o financiamento de guerras, como Hitler e Napoleão, com a construção de monumentos, como Tito e Salomão, ou apenas para o bel prazer dos governantes, a qual a lista não seria possível aqui reproduzir.

Sabe-se que uma das características das finanças públicas modernas consiste na dependência do orçamento em relação à economia.²⁸ Decisões de cunho político definem os programas e as ações previstas no orçamento, vinculando-se às idéias e convicções políticas, filosóficas, dos governantes.

²⁸ ROSA JUNIOR, L. E. F. *Manual de direito financeiro & direito tributário*. 16 ed. atual. Rio de Janeiro. Renovar, 2002. p. 93.

O Estado realiza a atividade financeira utilizando os meios econômicos, cuja visibilidade mais expressiva está no instrumento no qual se manifesta, a lei do orçamento. A manifestação desses meios econômicos no direito financeiro esta na categoria de contas, que é a expressão contábil de um patrimônio. Patrimônio, na explicação do mestre ORLANDO GOMES é “o complexo de direitos e obrigações pecuniariamente apreciáveis. Nele se compreendem as coisas, os créditos e os débitos, em fim, todas as relações jurídicas de conteúdo econômico. Em síntese é a representação econômica da pessoa.”²⁹

As contas do Estado, ou contas públicas, retratam em valores tudo aquilo que se espera arrecadar e o que se tenciona gastar pelo poder público: as receitas e despesas do Estado. Não cabe aqui detalhar, sob a perspectiva contábil, a classificação utilizada pelo Estado para o devido controle das suas finanças. Basta salientar a existência dessa balança contábil, em que um dos pratos coloca-se a arrecadação e em outro os gastos públicos. Tal alegoria mostra-se útil quando remetemos à idéia de equilíbrio financeiro. Como qualquer dona de casa bem é capaz de explicar, quando os gastos são maiores que os ganhos existe um déficit orçamentário. O inverso acarreta um superávit. Quando os gastos são iguais aos ganhos ocorre o equilíbrio financeiro. Tal conceito simplista é facilmente idealizado numa casa, ou mesmo em uma empresa. Contudo, numa estrutura diversa e complexa como o Estado, assume figura um pouco diversa. Tal equilíbrio viu-se a mercê dos diferentes panoramas políticos vividos pelo Estado no decorrer dos séculos.

Um dos pontos primordiais enfocados foi o do princípio do equilíbrio orçamentário. Se antigamente era a regra de ouro das finanças clássicas, buscar todas as medidas necessárias para manter o equilíbrio anual, sem levar em conta

²⁹ GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 202.

seus efeitos na economia, a doutrina moderna concebeu outros princípios, firmando a premissa básica de que não é a economia que deve equilibrar o orçamento, mas o orçamento equilibrar a economia, levando em conta a tributação e os gastos públicos.

Assim, deve ser cotejado, durante a realização das leis orçamentárias dois dos mais básicos aspectos da economia: receita e despesa. Não se deve (ou pode) gastar mais do que se arrecada, sob o risco de um desajuste de todo o sistema.

A breve explanação do capítulo anterior sobre a evolução política-econômica do Estado durante os últimos séculos serve de base para determinar o comportamento estatal em relação aos gastos públicos. Na filosofia mercantilista, o superávit financeiro do Estado era o objeto primordial a ser alcançado. Concepções como serviços públicos para a população (hospitais, escolas etc.) só foram desenvolvidas posteriormente. Os gastos eram basicamente para manutenção do "status quo" (exército, burocracia, segurança) e investimentos na busca do acúmulo de mais riquezas. Vemos também no Estado liberal a não intervenção estatal na economia, devendo ocupar-se ele apenas das suas questões fundamentais, objetivando garantir as liberdades individuais. Desejava-se um Estado de gastos mínimos, não causando excessiva arrecadação aos contribuintes. Uma alegoria pode ser utilizada aqui: se o País fosse um edifício, e o Estado a administração do condomínio, na filosofia liberal se buscaria apenas o mínimo necessário para a manutenção da estrutura, dispensando qualquer atividade supérflua. O importante seria manter uma taxa condominial barata. Em contrapartida, no Estado Previdenciário a política de manutenção das garantias individuais, certamente geraria a possibilidade de um déficit público, o que não seria uma hipótese tão

assustadora. Utilizando a mesma figura anterior, o condomínio ofereceria diversos serviços, mas a taxa seria mais elevada. Atualmente, frente à uma nova realidade, tal situação não é mais aceitável. Mesmo entre as classes populares, não se concebe que o Estado gaste mais do que arrecade. O equilíbrio econômico se faz uma necessidade premente. Alguns serviços do edifício são necessários e desejáveis, mas uma relação custo-benefício deve sempre ser priorizada.

Uma discussão aprimorada sobre o tema das contas públicas e o equilíbrio financeiro do Estado denotaria uma reflexão mais profunda sobre questões de ordem política, econômica e social. Para a nossa explanação basta o resumo do quê foi citado: a atual política estatal visa buscar o equilíbrio econômico, equalizando receitas e despesas. Esse controle é feito através do estudo das contas públicas e efetivado juridicamente através das leis orçamentárias. As alterações da legislação tributária, tocam diretamente no ponto referente à arrecadação. Excetuando algumas situações específicas, qualquer modificação nessa linha irá afetar diretamente o aporte de recursos ao Estado, seja para mais ou para menos. E isso irá refletir diretamente na maior ou menor possibilidade dos gastos públicos.

5. CONSTITUIÇÃO E LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS

Hans Kelsen em sua Teoria Pura do Direito escalonou as normas jurídicas sob a forma de uma pirâmide, tendo no topo a Constituição. Os princípios Constitucionais irradiam por toda a ordem jurídica, imprimindo unidade e informando a compreensão de segmentos normativos.

De acordo com NORBERTO BOBBIO, ordenamento jurídico é "uma organização complexa, a partir da qual uma determinada norma se torna eficaz, que determina a natureza e a entidade das sanções, as pessoas que devam exercê-las e a sua execução."³⁰

Nos dizeres de RUY BARBOSA "Não há, numa Constituição, cláusulas a que se deva atribuir meramente o valor moral de conselhos, avisos ou lições. Todas têm a força imperativa de regras."³¹

A classificação ontológica de Loewenstein sobre as Constituições divide-as em : normativa, nominal e semântica.

Chama-se normativa aquela que realmente é cumprida pelos detentores do poder, gerando um sentimento de identificação entre a população e sua Constituição. A Constituição nominal é aquela que existe apenas teoricamente, "no papel", não sendo cumprida integralmente, mas servindo de projeto de realização futura. É um horizonte a ser atingido. Por fim, existe a Constituição semântica, que é

³⁰ _____ . Teoria do ordenamento jurídico. 6 cd. Brasília: Editora UnB, 1995. p. 22.

³¹ BARBOSA, Ruy. Comentários à Constituição Federal. São Paulo: Saraiva, 1993. p. 35.

apenas um exercício de vocabulário; a sua única finalidade é a manutenção do governante no poder.³²

As mudanças no processo político brasileiro, ocorridas ao longo dos seus quinhentos anos de história, causaram impacto imediato nos arranjos constitucionais que balizam o processo orçamentário. Assim, pode-se observar que a participação do poder legislativo na matéria orçamentária era mais restrita nos governos autoritários do que nos governos democráticos, pois os conceitos norteadores da alocação dos recursos públicos sempre estiveram ligados, no Brasil, aos mecanismos de controle do poder político que permeia esse processo.

Na Constituição de 1891, por exemplo, a elaboração do orçamento constituía função privativa da Câmara dos Deputados, apesar de ficar a cargo do poder executivo a formulação de um “rascunho” do projeto de lei orçamentária. Já no primeiro governo Vargas, a competência de formalização da proposta foi atribuída ao presidente da República, pela Constituição de 1934, e ao Legislativo, a de emendá-la e aprová-la.

Em 1937, durante a ditadura do Estado Novo, a elaboração e a aprovação do orçamento ficaram concentradas no poder executivo e eram efetivadas por meio de decreto presidencial. O legislativo recupera seu papel no processo de discussão e aprovação da proposta orçamentária com a Constituição de 1946, que foi criticada por conceder “abertura exagerada” à possibilidade de se emendar sem instituir um mecanismo de cancelamento compensatório. A Constituição de 1967, com a Emenda nº- 1, de 1969, limita novamente ao poder

³² FERREIRA FILHO, Manoel G. **Constituição e governabilidade**. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 46.

legislativo a tarefa de homologação ou rejeição integral do projeto de lei orçamentária.³³

Um dos objetivos do sistema orçamentário inaugurado pela Constituição Federal de 1988 é exatamente o de permitir o controle sobre os recursos públicos e o equilíbrio orçamentário. Talvez por isso, o art. 167, CF elenca vedações orçamentárias que, de algum modo, não possibilitariam alcançar-se o controle dos recursos ou o equilíbrio orçamentário. Dentre elas se destacam:

a) programas e projetos não podem se iniciados sem que estejam incluídos na lei orçamentária anual;

b) a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas não podem exceder os créditos orçamentários ou adicionais;

c) a realização de operações de crédito não podem exceder o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta;

d) abertura de créditos suplementares ou especial está condicionada à prévia autorização legislativa e a indicação dos recursos correspondentes;

e) impõe-se autorização legislativa para a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro;

f) a concessão ou utilização de créditos é limitada.

Impondo limites às iniciativas do Executivo, ambos dispositivos pretendem limitar o gasto público ao previsto no orçamento, que é valorizado na medida em que limita a ação do Poder Executivo.

³³ ROCHA, Denise Cristina C. *Navegar e entender o orçamento é preciso*. 2004. Disponível em: <http://www.rits.org.br>. Acesso em 20 mar. 2005.

Se a Magna Carta de 1988 não é o melhor dos exemplos de uma Constituição normativa, certamente não o é de uma semântica. Normativa ou nominal, a verdade é que deve se buscar dar efetividade plena ao que está escrito no texto constitucional. Não pode-se com isso deduzir existirem meros conselhos a serem seguidos na Constituição. Se não plenamente aplicáveis, por falta de condições políticas, sociais ou econômicas, as normas constitucionais não podem ser vistas como sugestões para que o seu leitor pondere se quer ou não acatá-las. Não nos parece coerente e tampouco sensato entender assim. Contudo, esse é o entendimento geral a respeito do dispositivo referente às alterações do Código tributário, existente na lei de Diretrizes Orçamentárias. Reza a Constituição, no art 165:

*Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:
§ 2º - A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, **disporá sobre as alterações na legislação tributária**³⁴ e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.*

A lei de diretrizes orçamentárias foi inspirada nas constituições da República Federal da Alemanha e da França. Citando mais uma vez RICARDO LOBO TORRES:

a Lei de Diretrizes Orçamentárias trouxe mais distorções e desajustes que vantagens. Isto porque tendo sido transplantada de países de sistema parlamentarista, não poderia ter se adaptado com facilidade ao sistema presidencialista brasileiro. No caso dos sistemas parlamentaristas europeus, a Lei de Diretrizes Orçamentárias possui um caráter regulador da atividade administrativa, o que não ocorre no caso brasileiro onde é o próprio Chefe do Executivo quem encaminha o projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias.³⁵

³⁴ Negrito nosso

³⁵ Op. cit. p. 71.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias é anual, devendo ser elaborada antes da Lei Orçamentária Anual, já que tem a natureza de um plano prévio. Segundo JOSÉ AFONSO DA SILVA, isso se deve à própria natureza da lei: "porque ela é que vai dar as metas e prioridades que não de constar do orçamento anual".³⁶

³⁶ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 16 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 710.

6. AS TEORIAS SOBRE O DISPOSITIVO.

O tema sobre as alterações na legislação tributária, constante na lei de diretrizes orçamentárias, sempre foi interpretado de maneira dúbia. Vejamos o que dizem alguns renomados estudiosos sobre a questão.

PINTO FERREIRA diz que “ disciplinará as mudanças nas leis tributárias”³⁷, que não acrescenta luz ao que esse dispositivo quer dizer.

A equipe da PRICE WATERHOUSE comenta: “ Já no que concerne à previsão de que as diretrizes na legislação tributária devam ser objeto da lei de diretrizes, isso significa uma maior tranquilidade para os contribuintes quanto a política fiscal a que se sujeitarão”.³⁸

Para RICARDO LOBO TORRES:

da mesma forma que o plano plurianual, não vincula o Congresso Nacional quanto à elaboração da lei orçamentária, nem obriga, se contiver dispositivo sobre alterações da lei tributária, a alterá-la efetivamente, nem impede, no caso contrário, de instituir novas incidências fiscais, que isso significaria o retorno da reserva de iniciativa das leis que criam tributo ao Poder Executivo e conflitaria com o princípio da anterioridade definido no art 150, III. Não sendo lei material, não revoga nem retira a eficácia das leis tributárias ou das que concedem incentivos.³⁹

De WOLGRAN JUNQUEIRA FERREIRA: “ Deverá orientar a elaboração da lei orçamentária, disporá sobre as alterações na legislação tributária que seja indispensável para a obtenção das receitas públicas”⁴⁰. Existe para esse autor, uma correlação entre as alterações tributárias e a obtenção de receitas, ou seja, a busca do equilíbrio nas contas públicas.

³⁷ FERREIRA, Pinto. *Comentários à Constituição Brasileira*, 6 vol. São Paulo: Saraiva, 1990. p. 77.

³⁸ PRICE WATERHOUSE. *A Constituição do Brasil de 1988*. Comp. e com. São Paulo: Price Waterhouse, 1989. p. 700.

³⁹ . *O orçamento na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 193.

⁴⁰ FERREIRA, Wolgran J. *Comentários à Constituição de 1988*. v. 2. São Paulo: Julex, 1989. p 922.

IVES GANDRA MARTINS coloca de modo mais incisivo sua opinião:

No concernente à disposição sobre as alterações na legislação tributária, tendo a incluir-me entre os que defendem interpretação de que, além do princípio da anterioridade expresso no art. 150, III, b, o constituinte consagrou o princípio da anualidade fiscal, isto é, nenhuma alteração tributária será possível se não houver sua inclusão na lei de diretrizes orçamentárias, que antecede a elaboração do orçamento anual. (.....) Pelo princípio da anualidade, que é de espectro maior e não comporta exceções a qualquer tributo, toda alteração de legislação tributária deve constar de Lei de Diretrizes Orçamentárias. O constituinte foi suficientemente incisivo ao dizer que a Lei de Diretrizes Orçamentárias disporá sobre as alterações na legislação tributária. Ora, se a Lei de Diretrizes Orçamentárias não dispuser sobre tais alterações, à evidência, para o exercício subsequente, nenhuma alteração na legislação tributária poderá ser realizada, por respeito ao princípio maior da anualidade.⁴¹

CRETELLA JÚNIOR decreta:

a lei de diretrizes orçamentárias, estabeleceu o caminho a ser seguido pelo poder central, incluída as despesas de capital para o período seguinte, orientando o legislador na elaboração da lei orçamentária anual. A Lei de Diretrizes Orçamentárias tem duração maior que o exercício financeiro anual, nela devendo constar as metas e as prioridades administrativas, servindo ainda de critério para a elaboração da lei orçamentária anual e, da mesma forma, disporá sobre alterações na legislação tributária.⁴²

José Eduardo Soares de Mello, tratando do tema, comenta:

em consequência, indaga-se o seguinte: referida regra restaura o princípio da anualidade tributária? Embora não haja consenso doutrinário, penso que a LDO (Lei de Diretrizes Orçamentárias) constitui meras metas da Administração, concernindo à gestão dos recursos do Governo e despesas públicas, ou seja, matérias estranhas à tributação. Considerando que a Constituição Federal já estabelece mecanismo jurídico que evita a surpresa fiscal, por meio da anterioridade, não teria sentido jurídico a mesma Constituição configurar a existência de outro mecanismo de garantia do contribuinte, mediante prévia previsão na LDO.⁴³

Roque Antônio Carrazza expõe:

⁴¹ BASTOS, C. R., MARTINS, I. G. *Comentários à Constituição do Brasil*. vol. 6 tomo II. São Paulo: Saraiva, 1991. p. 201-2002.

⁴² CRETELLA JÚNIOR, José. *Comentários à Constituição brasileira de 1988*. 6 vol. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992. p. 874.

⁴³ MELO, José E. Soares de. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997. p. 24.

a anualidade corresponde a um plus ao princípio da anterioridade e que a **segurança jurídica e a previsibilidade da tributação** somente será alcançada se respeitados ambos os princípios – ser cobrado no exercício financeiro posterior, bem como estar previsto na LDO – pois, "evidentemente, é necessário o decurso de um prazo razoável de tempo entre a vigência da lei tributária e sua eficácia, a fim de que o contribuinte prepare seu patrimônio para suportar o novo tributo (ou a majoração do tributo que já existia)."⁴⁴

Alexandre Barros Castro determina:

convém, derradeiramente esclarecer, que a lei de diretrizes orçamentárias ao **dispor sobre alterações na legislação tributária**, que por óbvio, acarretem aumento ou diminuição na arrecadação, **abará isenções e incentivos fiscais em geral, advindos antes da sua vigência, razão pela qual, caso a lei isentiva entrasse em vigor no curso do exercício financeiro em execução, redundaria em situação de irreversível desequilíbrio orçamentário.**⁴⁵

Do que foi extraído da opinião dos mais diversos especialistas sobre o assunto, poderemos reduzir em três as considerações sobre o tema:

1. As disposições são apenas sugestões do Poder Executivo ao Legislativo, sobre as possíveis alterações tributárias.
2. As alterações tributárias só podem ocorrer se estiverem previstas nas leis de diretrizes orçamentárias.
3. Não emitem uma opinião expressiva sobre o assunto, apenas repetindo a letra constitucional.

⁴⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 8 ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 125.

⁴⁵ Op. cit.

7. LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS

Com o objetivo de trazer alguma luz sobre qual das duas hipóteses teóricas se filia o nosso legislador, um levantamento de 10 anos foi realizado. Assim, a seção referente sobre as disposições sobre as alterações da legislação tributária, destas leis de diretrizes orçamentárias foram objeto de estudo. São as supracitadas leis:

lei nº 8.931, de 22 de setembro de 1994

lei nº 9.082, de 25 de julho de 1995

lei nº 9.293, de 15 de julho de 1996

lei nº 9.473, de 22 de julho de 1997

lei nº 9.692, de 27 de julho de 1998.

lei nº 9.811, de 28 de julho de 1999

lei nº 9.995, de 25 de julho de 2000

lei nº 10.266, de 24 de julho de 2001

lei nº 10.524, de 25 de julho de 2002

lei nº 10.707, de 30 de julho de 2003.

A quantidade de leis captadas para análise foi arbitrário, tendo-se optado pelo número de dez.

Procurou-se no estudo buscar um padrão de repetição nos artigos componentes desta seção específica da lei de diretrizes orçamentárias. Foi evidenciado, a repetição de quatro grande grupos presentes, com maior ou menor frequência, nas diversas leis, objetos dessa análise. Tais grupos passarão a ser objeto de interpretação mais detalhada nos próximos tópicos.

7. 1. GRUPO 1

Estes artigos foram evidenciados nas leis do período de 1994 até 1996, tendo repetição de 3 anos.

Usaremos como modelo o art 56 da lei N° 8.931, de 1994:

Art. 56. Ocorrendo alterações na legislação tributária, no decorrer de 1994, posteriores ao encaminhamento do projeto de lei orçamentária ao Congresso Nacional, que impliquem excesso de arrecadação em relação à estimativa de receita constante do referido projeto de lei, os recursos destas derivados serão objeto de projeto de lei de crédito adicional.

Apenas com uma disposição diferente, o mesmo artigo foi repetido nas leis 9082 de 1995 e 9293 de 1996:

Art 41 4º Ocorrendo alterações na legislação tributária, em consequência de projeto de lei encaminhado ao Congresso Nacional após 31 de agosto de 1995 e que implique em acréscimo em relação à estimativa de receita constante do projeto de lei orçamentária para 1996, os recursos correspondentes deverão ser objeto de projeto de lei de crédito adicional.

Art 44 § 3º Ocorrendo alterações na legislação tributária, em consequência de projeto de lei encaminhado ao Congresso Nacional, após 31 de agosto de 1996 e que implique acréscimo em relação à estimativa de receita constante do projeto de lei orçamentária para 1997, os recursos correspondentes deverão ser objeto de projeto de lei de crédito adicional.

A análise do tópico, mostra que se por uma alteração da legislação tributária, posterior a lei Orçamentária do exercício correspondente, houver um excesso de arrecadação, deverão esses recursos ser projeto de lei de crédito adicional.

Sobre os créditos adicionais, encontramos sua regulação na lei 4320 de 1964 que trata no Título V sobre o tema. Conforme o art 41, os créditos adicionais se dividem em suplementares, especiais e extraordinários :

I- **Suplementares:** quando os créditos orçamentários se tornam insuficientes, a legislação autoriza a abertura destes créditos. Suplementam-se, pois, os créditos do orçamento anual.

II- Especiais: Abre-se o crédito especial para um novo programa, projeto ou atividade, discriminado por seus elementos de despesa, material e outros. O crédito especial cria novo programa para atender a objetivo não previsto no orçamento.

III- Extraordinários: Será somente admitido para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como decorrentes de guerras, subversão interna ou calamidade pública.

Como o legislador não especificou qual o tipo de crédito adicional se enquadra os decorrentes da hipótese aventada nas leis de diretrizes orçamentárias. é de supor a possibilidade fática de qualquer um deles ser o objeto da lei. Assim, o excesso de arrecadação, decorrente das alterações tributárias pode ser em consequência de qualquer dos fatos acima, como uma guerra ou a insuficiência de recursos orçamentários, não precisando estar vinculada a nenhum grupo.

Contudo essa visão fica deturpada em face do art 43, §1º II da lei 4320.

Art. 43. A abertura dos créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer a despesa e será precedida de exposição justificativa.

§ 1º Consideram-se recursos para o fim deste artigo, desde que não comprometidos:

II - os provenientes de excesso de arrecadação.

Como os próprios artigos das leis de diretrizes orçamentárias mostram, as alterações devem implicar excesso de arrecadação. Ocorrendo alterações na legislação tributária, posteriores ao encaminhamento do projeto de lei orçamentária ao Congresso Nacional, que impliquem excesso de arrecadação em relação à estimativa de receita constante do referido projeto de lei, os recursos destas derivados serão objeto de projeto de lei de crédito adicional.

Essa norma não foi mais repetida nas leis de diretrizes orçamentárias desde 1996 até o presente momento. Talvez tenha entendido o legislador que seria uma redundância, frente ao que determina a lei 4320.

7.2. Grupo 2

O presente artigo encontra-se repetido, com algumas modificações de ordem estrutural, sem contudo alterar o sentido das palavras em todas as leis de diretrizes orçamentárias analisadas. Usaremos como modelo o art 57 da lei 8931 de 1994:

Art. 57. A concessão ou ampliação de incentivo, isenção ou benefício, de natureza tributária ou financeira, somente poderá ser aprovada caso indique a estimativa de renúncia de receita e as despesas, em idêntico valor, que serão anuladas, inclusive as transferências e vinculações constitucionais.

Como mencionado, as diferenças são vistas na estrutura do artigo sem contudo mudar seu sentido. Comparando o supra citado artigo com os equivalentes da lei de diretrizes orçamentárias de 1996 (lei 9293) e de 2003 (lei 10.707)

lei 9293

Art. 43. Não será aprovado projeto de lei ou editada medida provisória, que conceda ou amplie incentivo, isenção ou benefício, de natureza tributária ou financeira, sem que se apresente a estimativa da renúncia de receita correspondente.

Parágrafo único. A lei ou medida provisória mencionada no "caput" deste artigo somente entrará em vigor após o cancelamento de despesas em idêntico valor.

lei 10.707

Art. 90. O projeto de lei ou medida provisória que conceda ou amplie incentivo ou benefício de natureza tributária só será aprovado ou editado se atendidas as exigências do art. 14 da Lei Complementar no 101, de 2000.

Parágrafo único. Aplica-se à lei ou medida provisória que conceda ou amplie incentivo ou benefício de natureza financeira as mesmas exigências referidas no caput, podendo a compensação, alternativamente, dar-se mediante o cancelamento, pelo mesmo período, de despesas em valor equivalente.

Avaliando em um quadro é fácil identificar os mesmos elementos:

QUADRO I

1994	1996	2003
A concessão ou ampliação de incentivo, isenção ou benefício, de natureza tributária ou financeira	que conceda ou amplie incentivo, isenção ou benefício, de natureza tributária ou financeira	que conceda ou amplie incentivo ou benefício de natureza tributária;
, somente poderá ser aprovada caso indique a estimativa de renúncia de receita	sem que se apresente a estimativa da renúncia de receita correspondente; somente entrará em vigor após o cancelamento de despesas em idêntico valor.	dar-se mediante o cancelamento, pelo mesmo período, de despesas em valor equivalente

Certamente uma análise mais criteriosa, revelará elementos adicionais em alguns artigos, inexistentes em outros, mas não há como questionar o mesmo sentido básico da norma, a qual condiciona que as concessões, ampliações de incentivo, isenções ou benefícios tributários, ou seja uma diminuição da arrecadação (e conseqüentemente da receita), só poderá ocorrer com a equivalente renúncia expressa dessa receita. Em outras palavras, deve ser considerado que as alterações terão impacto na receita, e que isto deve ser indicado.

A partir de 2000, da lei 9995, foi introduzido e desde então tem se repetido que o projeto de lei ou lei que conceda tais alterações só poderá ser aprovado se atender as exigências do art 14 da Lei Complementar 101 de 2000:

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

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

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

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

§ 2.º

§ 3.º

Desde o primeiro momento, entendeu o legislador que a concessão de tais alterações resultaria em renúncia de receita e como tal seu impacto deveria ser considerado no conjunto. A própria lei complementar 101 de 2000 determinou que na lei de diretrizes orçamentárias deve haver tal disposição:

Art. 4.º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

I - disporá também sobre:

a) equilíbrio entre receitas e despesas;

7.3. GRUPO 3

Os artigos referentes ao terceiro grupo surgiram inicialmente na lei 9082 de 1995, e desde então vem se repetindo com considerável identidade. Para evidenciar o exposto, compararemos o art 41 de 1995 com o art 92 de 2003:

QUADRO II

Art 41 de 1995	Art 92 de 2003
Na estimativa das receitas do projeto de lei orçamentária anual poderão	Na estimativa das receitas do projeto de lei orçamentária e da

<p>ser considerados os efeitos de propostas de alterações na legislação tributária e das contribuições que sejam objeto de:</p> <p>I - projeto de lei a ser enviado pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional, por ocasião do encaminhamento da proposta orçamentária;</p> <p>II - medida provisória e projeto de lei que tramite no Congresso Nacional, quando do envio da proposta orçamentária</p>	<p>respectiva lei poderão ser considerados os efeitos de propostas de alterações na legislação tributária e das contribuições que sejam objeto</p> <p>de proposta de emenda constitucional, de projeto de lei ou</p> <p>de medida provisória que esteja em tramitação no Congresso Nacional.</p>
<p>1º Se estimada a receita no projeto de lei orçamentária anual na forma do caput , o Poder Executivo</p>	<p>§ 2º Se estimada a receita na forma deste artigo, no projeto de lei orçamentária:</p>
<p>I - identificará as proposições de alterações na legislação e especificará a receita adicional esperada em decorrência de cada uma das propostas, na mensagem que encaminhar o projeto ao Congresso Nacional com a proposta orçamentária</p>	<p>I - serão identificadas as proposições de alterações na legislação e especificada a receita adicional esperada, em decorrência de cada uma das propostas e seus dispositivos; e</p>
<p>II - apresentará no projeto de lei orçamentária anual programação</p>	<p>II - será apresentada programação especial de despesas</p>

especial de despesas condicionadas à aprovação das respectivas alterações na legislação.	condicionadas à aprovação das respectivas alterações na legislação.
--	---

Os demais artigos correspondentes nas diversas leis de diretrizes orçamentárias trazem disposição equivalente, não trazendo grande modificação quanto ao objetivo do conteúdo. Pequena exceção pode ser considerado no art 85 da lei 10524 de 2002:

Art. 85. Na estimativa das receitas do projeto de lei orçamentária poderão ser considerados os efeitos de propostas de alterações na legislação tributária e das contribuições que sejam objeto de proposta de emenda constitucional, de projeto de lei ou de medida provisória que esteja em tramitação no Congresso Nacional, vedada a utilização de receitas condicionadas no financiamento de despesas com pagamento de pessoal e benefícios previdenciários.⁴⁶

Tal regra não apareceu nas edições anteriores e não se repetiu em 2003. Contudo, devemos citar, mesmo não fazendo parte do objeto deste estudo que tal tópico novamente foi editado na lei 10934 de 2004:

*Art 96.
§ 1º É vedada a utilização de receitas condicionadas ao financiamento de despesas com pagamento de pessoal e benefícios previdenciários, exceto quando vinculadas ao atendimento dessas despesas.*

7. 4. GRUPO 4

Os artigos constantes do grupo 4 são, como os do grupo 3, vistos desde a lei 9082 de 1995 até a lei 10707 de 2003. E também existem na Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2004. Citaremos como exemplo o art 44 § 2º da lei 9293 de 1996:

*Art 44
§ 2º Caso as alterações propostas não sejam aprovadas, ou o sejam parcialmente, de forma a não permitir a integralização dos recursos esperados, as dotações à conta dos referidos recursos condicionados serão canceladas, mediante decreto. após a sanção*

⁴⁶ Grifo nosso

presidencial à lei orçamentária anual, observados os critérios a seguir relacionados, para aplicação seqüencial obrigatória e cancelamento linear, até ser completado o valor necessário para cada fonte de receita:

I - de até cem por cento das dotações relativas aos novos subprojetos;

II - de até sessenta por cento das dotações relativas aos subprojetos em andamento;

III - de até vinte e cinco por cento das dotações relativas às ações de manutenção;

IV - dos restantes quarenta por cento das dotações relativas aos subprojetos em andamento; e

V - dos restantes setenta e cinco por cento das dotações relativas às ações de manutenção.

Para sua análise, iniciaremos com os critérios relacionados para o cancelamento linear, que não apresenta nenhuma dificuldade pois, com insignificantes alterações apenas do ponto de vista lingüístico ⁴⁷, vem repetindo ano após ano as mesmas expressões e porcentagens. Com isso, não carece de um maior comparativo quanto à identidade dos mesmos artigos. Não existe objetivo em discutir o porquê de tais valores, uma vez que este foram uma opção do legislador, dando maior ou menor prioridade a um determinado tipo de sub projeto, quando da falta dos recursos provenientes.

O parágrafo principal, também mostra uma constante repetição de termos, como podemos evidenciar numa comparação:

QUADRO III

1995	1999	2003
Caso as alterações propostas não sejam aprovadas, ou o sejam parcialmente, de forma a	Caso as alterações propostas não sejam aprovadas, ou o sejam parcialmente, até o envio do projeto de lei	Caso as alterações propostas não sejam aprovadas, ou o sejam parcialmente, até 28 de fevereiro de 2003 ou até

⁴⁷ Enquanto em uma lei utiliza-se a expressão “novos subprojetos” em outros vemos “novos subtítulos de projetos”, como exemplo do que foi citado.

<p>não permitir a integralização dos recursos esperados</p>	<p>orçamentária anual para sanção do Presidente da República, de forma a não permitir a integralização dos recursos esperados</p>	<p>o envio do projeto de lei orçamentária para sanção do Presidente da República, prevalecendo o que ocorrer por último, de forma a não permitir a integralização dos recursos esperados</p>
<p>as dotações à conta dos referidos recursos condicionados serão canceladas, mediante decreto, após a sanção presidencial à lei orçamentária anual</p>	<p>as dotações à conta dos referidos recursos serão canceladas, mediante decreto, até trinta dias após a sanção presidencial à lei orçamentária anual</p>	<p>as dotações à conta das referidas receitas serão canceladas mediante decreto, até 31 de março de 2003 ou 30 (trinta) dias após a publicação da lei orçamentária, conforme o caso</p>
<p>, observados os critérios a seguir relacionados, para aplicação seqüencial obrigatória e cancelamento linear, até ser completado o valor necessário para cada</p>	<p>observados os critérios a seguir relacionados, para aplicação seqüencial obrigatória e cancelamento linear, até ser completado o valor necessário para cada fonte de receita:</p>	<p>observados os critérios a seguir relacionados, para aplicação seqüencial obrigatória e cancelamento linear, até ser completado o valor necessário para cada fonte de receita:</p>

fonte de receita:		
-------------------	--	--

Neste artigo novamente vemos uma preocupação do legislador com a possibilidade de não efetivação das modificações planejadas, o que poderia acarretar um déficit na receita esperada. Isto geraria um desequilíbrio nas contas públicas, pois diversas despesas previamente autorizadas não encontrariam seu lastro financeiro. Buscando evitar tal ocorrência, tais medidas foram determinadas.

Encontramos nesse mesmo tópico, a partir de 1999 o seguinte parágrafo:

§ 3º O Poder Executivo procederá, mediante decreto, a ser publicado no prazo estabelecido no parágrafo anterior, a troca das fontes de recursos condicionadas constantes da lei orçamentária sancionada, cujas alterações na legislação foram aprovadas antes do encaminhamento do respectivo projeto de lei para sanção pelas respectivas fontes definitivas.

Em 2000 foi introduzido em complemento o seguinte parágrafo

§ 4º Aplica-se o disposto neste artigo às propostas de alteração na vinculação das receitas.

Este parágrafos estão presentes nas leis de 2001, 2002 e 2003. Merece ressalva apenas uma alteração quanto a um dos tópicos desse artigo. Em 1999, 2000 e 2001, era determinado que o Poder Executivo, através de decreto, procederá a troca das fontes condicionadas constantes na lei sancionada. Isto foi alterado em 2002 e 2003 para que O Ministro de Estado do Planejamento, Orçamento e Gestão assim procedesse, mediante portaria.

7.5. ARTIGOS EXTRAVAGANTES.

Além desses quatro grandes grupos encontramos, durante a análise dos títulos sobre as disposições referentes às alterações da legislação tributária nas leis de diretrizes orçamentárias, outros artigos que, pela pouca frequência, não puderam ser agrupados. Citaremos como exemplo alguns artigos da Lei 10707 de 2003

Art. 91. São considerados incentivos ou benefícios de natureza tributária, para os fins do art. 8o, VI, e do art. 90 desta Lei, os gastos governamentais indiretos decorrentes do sistema tributário vigente que visam atender objetivos econômicos e sociais, explicitados na norma que desonera o tributo, constituindo-se exceção ao sistema tributário de referência e que alcance, exclusivamente, determinado grupo de contribuintes, produzindo a redução da arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.

Art 92

§ 6o Observadas as vinculações de receitas vigentes e o disposto no art. 62, inciso I, desta Lei, poderá ser efetuada a substituição das fontes condicionadas de que trata este artigo, antes do cancelamento previsto no § 2o deste artigo, desde que destinadas ao atendimento de despesas obrigatórias relacionadas na Seção "I" do Anexo IV desta Lei:

I - por excesso de arrecadação de outras fontes, inclusive de operações de crédito, ou por superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior, no caso das despesas à conta de recursos decorrentes de alteração na vinculação das receitas;

II - somente por excesso de arrecadação, nos demais casos.

8. CONCLUSÃO

A Constituição Federal de 1988 enriqueceu o direito orçamentário brasileiro com várias inovações importantes, sendo que a exata compreensão de algumas delas vem representando um permanente desafio. A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) é certamente uma dessas novidades. Existem muitas dúvidas sobre a melhor forma de tratar vários de seus conteúdos. O presente estudo trata o assunto de forma exploratória, tendo como objetivo contribuir para o aperfeiçoamento legislativo deste tema, assim como enriquecer o debate mais amplo que se desenvolve sobre a LDO.

A introdução da Lei de Diretrizes Orçamentárias no âmbito do direito orçamentário brasileiro, a par dos inúmeros outros aspectos objetivos que estão implícitos nesse novo instrumento, induz a que se avalie a natureza da nova lei, de molde a melhor aproveitar suas potencialidades disciplinadoras, com vistas a tornar mais efetiva a própria lei orçamentária anual.

Para efeito desta análise, a Lei de Diretrizes Orçamentárias apresenta duas características básicas:

- I Tem seu conteúdo explicitado na Constituição
- II É uma lei anual, como a própria lei orçamentária.

Inquestionável que o presente estudo não visa analisar cada um dos tópicos constantes nas leis de diretrizes orçamentárias referentes às alterações da legislação tributária. Cada ponto mereceria um estudo detalhado, pois reflete assunto de fundamental importância para o sistema orçamentário. Porém, em breve análise podemos tentar evidenciar alguns pontos sobre o tema. Neste aspecto reduziremos os diversos artigos relacionados sobre as alterações da legislação

tributária, existentes em todas as leis de diretrizes orçamentárias estudadas, no texto abaixo. Foi demonstrado, nos parágrafos anteriores, a existência de semelhança em palavras e sentido dos citados tópicos, de modo que em nome da simplificação didática, tal recurso será realizado. Advertência expressa que o texto abaixo é apenas uma síntese do que mais freqüentemente foi encontrado, tendo sido excluídos parágrafos e expressões, que na pequena ocorrência que foram vistos, tornariam praticamente impossível a análise que se busca. Não que tais artigos não tenham importância cabal, mas não servirão neste momento para a proposta objetivada. Seria este, o resumo dos artigos contido nas dez leis de diretrizes orçamentárias analisadas, referentes às disposições sobre alterações da legislação tributária:

Ocorrendo alterações na legislação tributária, posteriores ao encaminhamento do projeto de lei orçamentária ao Congresso Nacional, que impliquem excesso de arrecadação em relação à estimativa de receita constante do referido projeto de lei, os recursos destas derivados serão objeto de projeto de lei de crédito adicional.

A concessão ou ampliação de incentivo, isenção ou benefício, de natureza tributária ou financeira, somente poderá ser aprovada caso indique a estimativa de renúncia de receita e as despesas, em idêntico valor, que serão anuladas, inclusive as transferências e vinculações constitucionais.

Na estimativa das receitas do projeto de lei orçamentária e da respectiva lei poderão ser considerados os efeitos de propostas de alterações na legislação tributária e das contribuições que sejam objeto de proposta de emenda constitucional, de projeto de lei ou de medida provisória que esteja em tramitação no Congresso Nacional.

Se estimada a receita, na forma deste artigo, no projeto de lei orçamentária:

I - serão identificadas as proposições de alterações na legislação e especificada a receita adicional esperada, em decorrência de cada uma das propostas e seus dispositivos; e

II - será apresentada programação especial de despesas condicionadas à aprovação das respectivas alterações na legislação.

Caso as alterações propostas não sejam aprovadas, ou o sejam parcialmente, de forma a não permitir a integralização dos recursos esperados, as dotações à conta das referidas receitas serão canceladas, mediante decreto observados os critérios a seguir relacionados, para aplicação seqüencial obrigatória e cancelamento linear, até ser completado o valor necessário para cada fonte de receita:

I - de até 100% (cem por cento) das dotações relativas aos novos subtítulos de projetos;

II - de até 60% (sessenta por cento) das dotações relativas aos subtítulos de projetos em andamento;

III - de até 25% (vinte e cinco por cento) das dotações relativas às ações de manutenção;

IV - dos restantes 40% (quarenta por cento) das dotações relativas aos subtítulos de projetos em andamento; e

V - dos restantes 75% (setenta e cinco por cento) das dotações relativas às ações de manutenção.

Podemos evidenciar a preocupação do legislador com o equilíbrio financeiro ocasionado pelas alterações tributárias. As alterações tributárias poderão

gerar duas situações: um aumento na arrecadação, com conseqüente aumento da receita, ou uma diminuição na mesma.

O legislador preocupou-se com o aumento da receita quando determina o excesso de arrecadação será objeto de projeto de lei de crédito adicional. Também existe este aspecto quando ele determina que se estimada a receita específica adicional, decorrente das alterações, deverá ser apresentado um programa especial de despesas condicionadas.

Também a possibilidade de diminuição da receita foi objeto de análise por parte do Poder Legislativo, quando ele condiciona a concessão de benefícios, isenções ou incentivos tributários à correspondente renúncia da receita e das despesas em idêntico valor. Também a possibilidade de não aprovação ou de aprovação parcial de propostas, o que geraria uma quebra na receita esperada foi alvo de preocupação. Tal hipótese mereceu destaque em todas as leis de diretrizes orçamentárias, relacionando o cancelamento seqüencial e linear das dotações dos projetos, até ser completado o valor necessário de cada fonte de receita.

Com isso, verificou-se o equilíbrio financeiro como objetivo primordial sobre as alterações da legislação tributária. Como já foi mencionado, isto vem ao encontro do que dispõem o art 4º I a, da Lei Federal Complementar 101 de 2000.

Porém a questão colocada é que a Constituição Federal determina que a Lei de Diretrizes Orçamentárias disporá sobre alterações da legislação tributária. O que foi visto até aqui que ela dispôs sobre as conseqüências das alterações e não exatamente sobre elas. Apesar de parecer apenas semântica a expressão, a mesma toma significado quando bem avaliada. Tomemos um exemplo:

A chuva sofre diversas influências. O vento, o desmatamento, a poluição, alterações climáticas gerais. Tudo isso interfere na chuva. E a chuva pode

apresentar diversos aspectos, desde leve garoa que mal molha o cabelo dos transeuntes, até torrentes intermináveis que fariam questionar o fim do pacto de Deus com Noé e o início de um novo dilúvio. Romantismos à parte, a verdade é que existe toda uma graduação de possibilidades sobre como pode ser a chuva.

E a chuva tem suas conseqüências. A sua falta, gera seca e dificuldade em vários aspectos da vida: escassez de água, problemas com as plantações, interrupção no abastecimento, problemas respiratórios, etc. Também seu excesso tem suas efeitos como inundações, desabrigados, doenças, etc.

Agora, se um leitor, percorrendo as estantes de uma biblioteca ou livraria, encontrasse um livro com o seguinte título: "Chuva." Poderia ele pensar sobre os diversos aspectos referentes a ela. Mas, se lendo o prefácio do livro, encontrasse a seguinte explicação: "este livro disporá sobre as alterações da chuva". O leitor iria entender que o texto em questão iria discorrer sobre os tipos de chuva, e as causas que deram motivo a essas variações. Mas se por outro lado, o prefácio trouxesse: " este livro disporá sobre as conseqüências das alterações da chuva". Esperaria ele tópicos sobre secas, inundações, quebra de colheitas, doenças.

O exemplo acima serve apenas para ilustrar, de forma alegórica, o que vem ocorrendo com o dispositivo sobre as alterações na legislação tributária nas leis de diretrizes orçamentárias. Não se mencionou em nenhum momento alguma alteração específica, como por exemplo a lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, que, como ela mesma determina, "dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural". A lei 9393 dispõe sobre legislação tributária, porém em nenhum ponto da lei de diretrizes orçamentárias, relativa a esse período, se mencionou tal alteração. Outra situação semelhante é a ocasionada pela Lei Complementar nº 104

de 10 de janeiro de 2001 que determina, entre outros, que o art 9º do Código Tributário Nacional passe ter o seguinte texto:

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....
IV - cobrar imposto sobre:

.....
c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;

Quem poderá questionar que essa determinação irá acarretar um impacto na arrecadação da receita, influenciando no equilíbrio financeiro do Estado? Porém, como no caso anterior, tal alteração da legislação tributária não consta da Lei de Diretrizes Orçamentárias do ano de 2000.

Diversos outros exemplos poderiam ser citados, mas não trariam maior contribuição ao que se quer provar.

Com isso, verifica-se que o tópico sobre as alterações da legislação tributária na LDO esta sendo utilizado para o controle da balança pública, o que de modo nenhum é adverso, pois como amplamente exposto no capítulo referente as contas públicas, é o objetivo primordial das leis orçamentárias, que a LDO integra. O que é questionável é se este deveria ser o verdadeiro fim deste dispositivo e se a sua interpretação tem sido adequada.

Outro ponto a ser visto é a excessiva repetição de diversos temas e tópicos nas disposições da alteração tributária das leis de diretrizes orçamentárias, como já foi anteriormente mencionado. Por que fazerem parte de uma lei de vigência temporária, se os artigos são repetidos ano após ano, com pequenas variações? Algumas legislações determinam que os tributos devem ser instituídos anualmente na lei orçamentária mas este não é o modelo brasileiro.

A questão a ser analisada é: se os artigos constantes nas disposições da legislação tributária das leis de diretrizes orçamentárias, na verdade versam sobre as conseqüências destas alterações; se tais artigos vêm apresentando uma repetição ao longos das diversas LDO; não seria de melhor prática legislativa a incorporação de tais dispositivos em uma lei permanente, ao invés de sua constante reedição em uma lei temporária? Por que não colocar tais normas em uma lei complementar como, por exemplo, Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000 (A Lei de Responsabilidade Fiscal), a qual estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, mediante ações em que se previnam riscos e corrijam os desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, destacando-se o planejamento, o controle, a transparência e a responsabilização, como premissas básicas. Não parece que seria este o local mais apropriado para as atuais determinações constantes no capítulo referente às alterações da legislação tributária da Lei de Diretrizes Orçamentárias?

Na verdade o Poder Executivo, na postura cômoda propiciada pela garantia do direito de iniciativa dessa matéria, vem demonstrando falta de interesse em compartilhar o disciplinamento do tema e tem proposto de forma burocrática e anódina, a cada ano, o capítulo respectivo da LDO

O exercício da função do Poder Legislativo de apreciar e aperfeiçoar o capítulo em questão da LDO ficará facilitado com a aprovação de normas que regulem esse tópico constitucional, superando as indefinições conceituais e estabelecendo como o tema deve ser tratado, seja na fase de projeto de lei, como da própria lei. A oportunidade para produzir tal normatização é a lei complementar exigida pelo art. 165, § 9º, da CF que tem como incumbência dispor, entre outros assuntos, sobre a elaboração e a organização da Lei de Diretrizes Orçamentárias:

§ 9º Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual;

Ora, pela leitura das diversas LDO, no passar dos dez anos que foram analisados, vemos que o capítulo sobre as alterações da legislação tributária em diversas ocasiões são repetidos, como já foi evidenciado. Haveria tal necessidade de repetição? Isto ocorre porque as determinações constantes nesse tópico específico são importantes para buscar o equilíbrio e o controle financeiro. A necessidade dessas normas é indiscutível. O que é discutível é como elas vêm sendo apresentadas. Novamente a mesma pergunta: não seria melhor elas estarem em uma lei permanente, do que a sua reedição constante nas seguidas LDO?

Se o dispositivo em estudo, tratasse realmente das alterações da legislação tributária e não de suas conseqüências, sem dúvida a sua inclusão na LDO seria apropriada, pois as mudanças seriam ocasionais, e mereceriam estar em uma lei temporária. Procurando exemplificar o que se quer dizer: se hipoteticamente, no ano de 1995, houvesse um aumento da alíquota do imposto de renda, tal acréscimo iria gerar um aumento da receita. Porém essa alteração só iria ocorrer no ano de 1995, pois nos anos subseqüentes já teria sido incorporada à legislação tributária. Deveria então constar unicamente na LDO de 1994, pois essa alteração só ocorreria na legislação tributária de 1995. Os anos seguintes iriam manter a mesma alíquota e portanto sem alterações. Do modo como tem sido utilizada, essa mudança da alíquota do imposto de renda seria apenas avaliada pela LDO de modo genérico. Determinaria ela que o acréscimo dos recursos, provenientes dessa mudança, seriam objeto de projeto de lei de crédito adicional.

E se no mesmo ano, além do acréscimo da alíquota do imposto de renda, houvesse um decréscimo de outros impostos, de modo que não houvesse nenhuma mudança na arrecadação pública? Apesar de diversas mudanças nas leis tributárias, as contas públicas manter-se-iam equilibradas, e todos os tópicos existentes na LDO não teriam nenhuma aplicação prática. Isto ratifica a hipótese que o dispositivo existente na LDO, do modo como vem sendo tratado, trata das conseqüências das alterações na legislação tributária e não realmente das alterações.

A futura lei complementar do art. 165, § 9º da Constituição Federal poderia incorporar, de modo definitivo, todos os dispositivos agora existentes e repetidos anualmente, constantes no capítulo referente às alterações da legislação tributária da lei de diretrizes orçamentárias, sem nenhum prejuízo ao sistema orçamentário. Certamente esta lei complementar precisará enfrentar várias das atuais indefinições que cercam o tópico em questão.

A leitura de um trabalho científico como esse, pontilhado de legislação, não é uma tarefa fácil. Contudo era imprescindível para o objetivo desse estudo. Tal qual a amostragem das cobaias, num experimento biológico, não deve deixar de ser demonstrada, assim foi com os artigos das diversas LDO. Em diversas ocasiões foi ressaltado a importância da Constituição, tanto na real efetivação do que esta escrito quanto no melhor modo de interpreta-lo. Os estudiosos do tema, apesar de em diversas ocasiões omitirem uma opinião mais profunda, tem um entendimento diferente do que vem ocorrendo ao longo dos anos. O capítulo referente as disposições sobre alterações da legislação tributária das LDO apresenta uma contradição entre a teoria dos doutrinadores e a realidade legislativa. A falta de discussão sobre o tema, facilmente perceptível na escassez de material para

pesquisa, poderia dar uma falsa percepção de que o assunto não merece maior importância. Ledo engano. O tópico em questão faz parte da Constituição do Brasil, e não podemos jamais imaginar que uma parte da Magna Carta tenha menor impacto no ordenamento jurídico ou na vida da população. Pensar assim é menosprezar os ideais constituintes, desenvolvidos através de anos de luta. Se ainda não temos a Constituição normativa que desejamos, não devemos jamais renegar qualquer de seus pontos. Com isso, corremos o risco de não termos mais, talvez num futuro não muito distante, o baluarte de nossas garantias.

9. REFERÊNCIAS.

1. BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 45.
2. BARBOSA, Ruy. **Comentários à Constituição Federal**. São Paulo: Saraiva, 1993. p. 35.
3. BASTOS, C. R. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992. p. 74.
4. BASTOS, C. R., MARTINS, I. G. **Comentários à Constituição do Brasil**. vol. 6 tomo II. São Paulo: Saraiva, 1991. p. 201-2002.
5. BECKER, A. A. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 232.
6. BOBBIO, Norberto. **Igualdade e liberdade**. 4 ed. Rio de Janeiro: Ediouro, 2000. p. 42.
7. _____. **Teoria do ordenamento jurídico**. 6 ed. Brasília: Editora UnB, 1995. p. 22.
8. _____. **O futuro da democracia: uma defesa das regras do jogo**. 6 ed. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997. p. 114.
9. CAMPANA, P. **O impacto do neoliberalismo no direito do trabalho: desregulamentação e retrocesso histórico**. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, a. 37, n. 147, p. 129 – 144, jul./set. 2000.
10. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 8 ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 125.

11. CASTRO, A. B. **O orçamento público, sua natureza e atuais vicissitudes.** *Datavenia@* ano V, n. 49, ago 2001. <http://sysbili.unorp.br/cgi-bin/sysbili/sysbweb.exe>. Acesso em 19 fev. 2005.
12. COBRA, R. Q. **Temas de Filosofia.** 2001. Disponível em <http://www.cobrapages.com.br>. Acesso em: 14 fev. 2005.
13. COSTA, D. C. C. **Direito e neoliberalismo.** *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, a. 40, n. 160, p. 191 – 221, out./dez.. 2003
14. CRETELLA JÚNIOR, José. **Comentários à Constituição brasileira de 1988.** 6 vol. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992. p. 874.
15. FERREIRA FILHO, Manoel G. **Constituição e governabilidade.** São Paulo: Saraiva, 1995. p. 46.
16. FERREIRA, Aurélio B. H. **Novo Aurélio Século XXI: o dicionário da língua portuguesa.** Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.
17. FERREIRA, Pinto. **Comentários à Constituição Brasileira**, 6 vol. São Paulo. Saraiva, 1990. p. 77.
18. FERREIRA, Wolgran J. **Comentários à Constituição de 1988.** v. 2. São Paulo: Julex, 1989. p 922.
19. GIACOMONI, James. **A Lei de Diretrizes Orçamentárias e a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.** *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, ano 35, n 137, p. 265-279, jan./mar. 1998.
20. GOMES, Orlando. **Introdução ao direito civil.** 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 202.
21. GRAU, Eros R. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988.** 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001. p. 78.

22. HOBBSAWN, Erick. **Era dos extremos: o breve século XX**, 1914 – 1991. 2 ed. São Paulo: Companhia das Letras, 1999. p. 323.
23. INGROSSO, Gustavo. **Diritto Finanziario** 2. ed., Napoli: 1956. p. 56-57.
24. MARTINEZ, Vinícius C. **Estado de direito social**, 2004. Disponível em <http://sociologiajur.vilabol.uol.com.br>. Acesso em: 27 fev. 2005.
25. MELO, José E. Soares de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997. p. 24.
26. MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. 5 ed. Coimbra: Coimbra, 1996. p. 98.
27. PINTO, P. A. **Dicionário de Sinônimos**. Rio de Janeiro: Ed. Científica. 1956. p. 983.
28. PRICE WATERHOUSE. **A Constituição do Brasil de 1988**. Comp. e com. São Paulo: Price Waterhouse, 1989. p. 700.
29. ROCHA, Denise Cristina C. **Navegar e entender o orçamento é preciso**. 2004. Disponível em [http:// www.rits.org.br](http://www.rits.org.br). Acesso em 20 mar. 2005.
30. ROSA JUNIOR, L. E. F. **Manual de direito financeiro & direito tributário**. 16 ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 93.
31. SILVA, F. D. L. L. **Fundamento dos Direitos Humanos: um Breve Inventário**. In: TORRES, R. L. (org). **Legitimação dos direitos Humanos**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. pg 61.
32. SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 16 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 710.
33. TORRES, R. L. **O orçamento na Constituição**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 193.

34. _____ **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário –**
volume 5 – o orçamento na constituição. 2. ed. ver. e atual. Rio de Janeiro:
Renovar, 2000. p. 39.