

A FUNÇÃO DAS NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO E DE DIREITO FINANCEIRO NO FEDERALISMO BRASILEIRO

THE FUNCTION OF THE GENERAL STANDARDS OF TAX AND FINANCIAL LAW IN BRAZILIAN FEDERALISM

DOI: 10.19135/revista.consinter.00016.12

Recebido/Received 13/09/2022– Aprovado/Approved 08/02/2023

*Flávio Couto Bernardes*¹ – <https://orcid.org/0000-0001-8180-0218>

*Pedro Augusto Costa Gontijo*² – <https://orcid.org/0000-0002-6977-3947>

Resumo

Seriam as normas gerais de Direito Financeiro e de Direito Tributário a condição essencial para a existência normativo-institucional do federalismo brasileiro sob a óptica da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988? Tomando por base a reconstrução histórica e dogmática da função exercida por estas espécies normativas em nosso federalismo, o presente artigo tem como finalidade ir para além da discussão das teorias clássicas em torno desse fenômeno, apontando o papel potencializador da democracia no nível federativo, especialmente no que diz respeito à formação de consensos provisórios. Para a pesquisa, adotou-se o tipo metodológico inserido na abordagem jurídico-compreensiva ou jurídico-interpretativa.

Palavras-chave: normas gerais de direito tributário; normas gerais de direito financeiro; federalismo; democracia;

Abstract

Would the general rules of Financial Law and Tax Law be the essential condition for the normative-institutional existence of Brazilian federalism from the perspective of the Constitution of the Federative Republic of Brazil of 1988? Based on the historical and dogmatic reconstruction of the function exercised by these normative species in our federalism, the present article aims to go beyond the discussion of classical theories around this phenomenon, pointing out the potentiating role of democracy at the federative level, especially in the with regard to the formation of provisional consensus.

¹ Doutor (2006), Mestre (2000) e Bacharel (1994) em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais. Membro do corpo docente do Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais e da Universidade Federal de Minas Gerais. Procurador do Município de Belo Horizonte. Secretário da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT). Advogado, Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais; Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, Minas Gerais, Brasil – E-mail: flavio.bernardes@bernardesadvogados.adv.br. – Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais; Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, Minas Gerais, Brasil. Orcid: <https://orcid.org/0000-0001-8180-0218>

² Doutorando em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo. Mestre e Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais. Professor substituto da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Pesquisador vinculado ao Observatório para a qualidade da lei (UFMG) e ao Observatório da Macrolitigância Fiscal (IDP). Advogado e consultor, Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, Minas Gerais, Brasil – E-mail: pedro.gontijo@usp.br. – Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, Minas Gerais, Brasil. Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-6977-3947>

For the research, we adopted the methodological type inserted in the legal-comprehensive or legal-interpretative approach.

Keywords: general rules of tax law; general rules of financial law; federalism; democracy.

Sumário: 1. Introdução; 2. Normas gerais de Direito Financeiro e de Direito Tributário: uma análise jurídico-compreensiva; 2.1 A compreensão do conceito de “normas gerais” na doutrina e na Constituição de 1988; 3. Normas gerais no federalismo brasileiro: a potencialização da uniformização de interesses como garantia da autonomia financeira; 4. As normas gerais de direito financeiro e de direito tributário podem ser entendidas como condição para a existência do federalismo brasileiro?; 5. Conclusão; 6. Referências.

Summary: 1. Introduction; 2. General rules of Financial Law and Tax Law: a comprehensive legal analysis; 2.1 Understanding the concept of “general norms” in the doctrine and in the 1988 Constitution; 3. General norms in Brazilian federalism: the enhancement of the uniformity of interests as a guarantee of financial autonomy; 4. Can the general rules of financial law and tax law be understood as a condition for the existence of Brazilian federalism?; 5. Conclusion; 6. References.

1 INTRODUÇÃO

Pode-se dizer que a função do direito é estabelecer uma contínua disposição do sistema jurídico para estabilizar expectativas normativas³. Na abordagem funcional, a comunicação é vista como a operação identificadora dos sistemas sociais, dentre os quais se enquadra o Direito. Mas nessa mesma abordagem funcional, alguns sistemas sociais, especialmente a economia e a política, têm suas fórmulas comunicacionais circunscritas no nível da expectativa cognitiva, não normativa. Isso significa que as ações são projetadas no futuro já trazendo em si a possibilidade de decepção, de desapontamento, sem que haja mecanismos intrínsecos ao sistema para reestabilizar a formação de sentido de sua comunicação. No âmbito da expectativa meramente cognitiva, não havendo a concretização da ação comunicacional projetada, a decepção geralmente leva à adaptação dos agentes sociais a essas realidades tomadas pela contingência. Em outras palavras, a não concretização da expectativa cognitiva pode levar à mudança do conteúdo da própria expectativa e, por conseguinte, o arranjo estrutural daquele sistema⁴, ou subsistema.

³ LUHMANN, Niklas. *O direito da sociedade*. Tradução de: Saulo Krieger. São Paulo, Martins Fontes, 2018, p. 180.

⁴ LUHMANN, Niklas, *Sociologia do Direito I*, Tradução de Gustavo Bayer, Rio de Janeiro, Tempo Brasileiro, 1983, p. 55. Exemplificativamente, observa-se que a não concretização de planos econômicos por parte dos governos pode levar ao aumento da inflação, o que influi na diminuição de investimentos – tanto nos mercados de bens e serviços como nos mercados de fatores de produção. Ou seja, a decepção cognitiva leva à mudança de comportamento dos agentes. O mesmo pode ser visto em relação aos efeitos da tributação sobre a economia. Sistemas tributários regressivos levam a assimetrias em relação a *trade offs* e custos de oportunidades. O exemplo clássico, conforme abordado por Leandro Novais (NOVAIS E SILVA, Leandro et al., Reduzindo a tributação cognitiva: lições comportamentais para a diminuição dos efeitos psicológicos adversos da pobreza, *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 8, n. 2, p. 288-326, ago., 2018, p. 302-303) em excelente trabalho, é o custo da tributação sobre um sabonete para uma família pobre e para uma família rica. Certamente o efeito pragmático-cognitivo de custo de oportunidade para a camada mais pobre da população relativa à repercussão econômica da tributação sobre o sabonete é muito maior do que para os estratos de maior renda. A necessidade de adaptação, por quebra da expectativa cognitiva, poderá ser vista, como apontado na pesquisa, especificamente em relação aos mais pobres: substitui-se a marca do sabonete ou deixa-se de comprá-lo em vista da maior essencialidade de outros bens.

Por outro lado, o sistema do direito tem sua estrutura comunicacional limitada às expectativas normativas. Ao contrário das expectativas cognitivas, as expectativas normativas mantêm-se incólume em caso de desapontamento, pois o sistema do direito não tende a se adaptar à decepção. Pelo contrário, a quebra da expectativa normativa por parte dos atores leva ao acionamento da lógica deôntico-condicional “se... então...”, de forma que a discrepância entre a expectativa confiada e a ação realizada em desconformidade é atribuída ao ator ou aos atores que agiram em desacordo com o código jurídico. O direito é sistema que estabiliza expectativas de forma contrafactual⁵, ou seja, apesar dos fatos, a normatividade persiste em sua potencialidade de eficácia.

No contexto do federalismo brasileiro, a expectativa normativa é analisada sob o aspecto dos princípios constitucionais implícitos da cooperação e da subsidiariedade⁶, que traçam diretivas de conduta para a relação dos entes federados entre si. Por mais que a todo momento possa se observar o desapontamento na concretização desses princípios, eles não são condicionados e modificados pela frustração de seu cumprimento. Resistem e mantêm sua força normativa imanente. São parâmetros para a discussão doutrinária, acadêmica, jurisprudencial, política e social. São contrafáticos⁷.

O presente trabalho tem o seguinte problema como ponto de investigação: considerando-se os princípios da cooperação e da subsidiariedade como diretivos vinculantes de conduta⁸ dos entes federativos em suas relações recíprocas, que permitam o afloramento da autonomia das coletividades territoriais⁹, poder-se-ia considerar que as normas gerais de Direito Tributário e de Direito Financeiro seriam a condição essencial para a existência normativo-institucional do federalismo brasileiro sob a óptica da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988?

Para responder ao problema proposto, primeiramente será analisado de forma breve o histórico das normas gerais de direito tributário e de direito financeiro em nossa história institucional. Logo após, verificaremos a correlação entre as normas

⁵ LUHMANN, Niklas, *Sociologia do Direito I*, Tradução de Gustavo Bayer, Rio de Janeiro, Tempo Brasileiro, 1983, p. 56-57; FERRAZ JR., Tércio Sampaio, *Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa*, 5.ed., São Paulo, Atlas, 2016, p. 41; COSTA GONTIJO, Pedro Augusto, *Os tratados internacionais comuns e a proteção da confiança*, Belo Horizonte, Biblioteca da Universidade Federal de Minas Gerais, 2018, p. 198.

⁶ DERZI, Misabel; BUSTAMANTE, Thomas, *Federalismo, Justiça Distributiva e Royalties do Petróleo, Três escritos sobre Direito Constitucional e o Estado Federal Brasileiro*, Belo Horizonte, Arraes Editora, 2016, p. 12; SILVEIRA, Alessandra, *Cooperação e compromisso constitucional nos estados compostos*, Coimbra, Almedina, 2007, p. 408-411.

⁷ Como apontado por Régis Fernandes de Oliveira, “No Brasil, hoje, o pacto fiscal está torto. Há manifesto desequilíbrio em favor da União. A esta devem ser atribuídos recursos suficientes e necessários para atender suas finalidades precípuas (...) O mais é de ser repassado a Estados e Municípios, uma vez que destes é a dívida maior” (OLIVEIRA, Régis Fernandes de, *Curso de Direito Financeiro*, 5ª ed., rev., atual., ampl., São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 50).

⁸ Assume-se aqui a teoria normativa semiótico-funcional de Tércio Sampaio Ferraz Júnior para compreender a normatividade do sistema jurídico (FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio, *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*, 6. ed., São Paulo, Atlas, 2011, p. 95; FERRAZ JR., Tércio Sampaio, *Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa*, 5.ed., São Paulo, Atlas, 2016, p. 61).

⁹ Sempre que possível, será adotada a terminologia “coletividades territoriais” como sinônimas de entes federados, especialmente para substituir a terminologia “entes subnacionais”, que possui carga semântica negativa, a depender do contexto.

gerais e a autonomia financeira. Por fim, será avaliado *se e como* as normas gerais podem ser compreendidas como condição essencial para a própria existência do federalismo brasileiro. Adotar-se-á o tipo metodológico inserido na abordagem jurídico-compreensiva ou jurídico-interpretativa¹⁰.

O resultado da pesquisa indica que as normas gerais de direito tributário e de direito financeiro se constituem como estrutura apta a aprofundar não somente as normas constitucionais que determinam a cooperação e a subsidiariedade no nível federativo, como também como instrumentos para o aprofundamento da democracia no país e a chave para o destrancamento do enrijecimento constitucional em matérias políticas que devem ser resolvidas e gestadas no âmbito infraconstitucional. As indicadas normas gerais são elementos aptos a cristalizarem uma ideia fundamental: o regime democrático subsiste somente em razão de consensos, e estes são intrinsecamente provisórios.

2 NORMAS GERAIS DE DIREITO FINANCEIRO E DE DIREITO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE JURÍDICO-COMPREENSIVA

A Constituição brasileira é o fato político, normativo e social que encerra em si a limitação do poder estatal sob a óptica federalista. Essa concepção deve ser lida a partir do conceito de competência, que nada mais é do que a limitação normativa do exercício do poder pelos agentes que atuam como órgãos do Estado. A concretização da competência pode se dar de forma vinculada ou discricionária. Quando se vai além da competência¹¹, tem-se o arbítrio, o exercício do poder imoderado, ilegítimo e inválido. Esse raciocínio é a base para a compreensão do papel das normas gerais no nosso sistema jurídico¹² e, para além disso, para a delimitação conceitual do que seja a autonomia federativa.

A doutrina constitucional aponta, dentre inúmeras classificações, que as constituições podem ser sintéticas ou analíticas, sendo as primeiras aquelas estruturadas a partir de número reduzido de dispositivos estruturantes do Estado e do Poder, bem como de Direitos e Garantias Fundamentais¹³, e as segundas caracterizadas pela presença de inúmeros dispositivos, angariando a regulamentação de matérias que, em tese, poderiam ser perfeitamente normatizadas em nível infraconstitucional e contendo o núcleo essencial típico das constituições sintéticas¹⁴. Essa noção é im-

¹⁰ Conforme Miracy Gustin, Camila Nicácio e Maria Tereza Dias, esses mecanismos metodológicos se utilizam “Do procedimento analítico de decomposição de um problema jurídico em seus diversos aspectos, relações e níveis. A decomposição de um problema é própria das pesquisas compreensivas e não somente descritivas, que, pela própria denominação, já mostram seus limites. São pesquisas que investigam objetos de maior complexidade e com maior aprofundamento” (GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa; DIAS, Maria Tereza Fonseca; NICÁCIO; Camila Silva, *(Re)pensando a pesquisa jurídica: teoria e prática*, 5.ed. rev., ampl. e atual, São Paulo, Almedina, 2020, p. 84).

¹¹ Como bem conceitua Celso Cordeiro Machado, “a competência é uma medida para o exercício de um poder” (MACHADO, Celso Cordeiro, *Limites e Conflitos de Competência Tributária no Sistema Brasileiro*, Belo Horizonte, sem editora, 1968, p. 39).

¹² Especialmente quanto ao desenvolvimento do raciocínio envolvendo a distribuição de competências tributárias, como bem salienta Celso Cordeiro Machado (MACHADO, Celso Cordeiro, *Limites e Conflitos de Competência Tributária no Sistema Brasileiro*, Belo Horizonte, sem editora, 1968, p. 33).

¹³ BARROSO, Luís Roberto, *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*, 9ª ed., São Paulo, Saraiva, 2020, p. 96.

¹⁴ SARLET, Ingo Wolfgang et al. *Curso de Direito Constitucional*. 10ª ed., São Paulo, Saraiva, 2021, p. 66.

portante para demonstrar que, por mais que as constituições possam variar quanto à extensão de seu conteúdo normativo, nunca serão capazes de regulamentar todas as esferas da realidade social. Justamente por isso necessitam de normas que densifiquem seu sentido, possibilitando que as expectativas normativas tenham graus de eficácia e de efetividade mais bem definidos.

Nossa história constitucional demonstra que a preocupação em traçar a função e os limites de normas gerais advém, pelo menos, da época de formação da nossa República. A Constituição de 1891, por exemplo, previa em seu art. 34, item 34, a competência privativa do Congresso Nacional para “decretar leis orgânicas para a execução completa da Constituição”. Nesses termos, demonstra Luís Eduardo Schoueri que a função complementar das legislações orgânicas teve como um de seus principais teóricos Rui Barbosa¹⁵, que ensinou:

As constituições não têm o caracter analytic das codificações legislativas. São, como se sabe, largas syntheses, summas de princípios geraes, onde, por via de regra, só se encontra o substractum de cada instituição nas suas normas dominantes, a estrutura de cada uma, reduzida, as mais das vezes, a uma característica, a uma indicação, a um traço. Ao legislador cumpre, ordinariamente, revestir-lhes a ossatura delineada, impor-lhes o organismo adequado, e lhes dar capacidade real de acção. (...) E, se leis orgânicas vêm a ser as que têm por objecto regular o modo e a acção das instituições ou estabelecimentos, cujo princípio foi consagrado por uma lei precedente.

No entanto, a Primeira República foi marcada pela alta descentralização dos parâmetros para a legiferação no âmbito federativo. As discussões acerca da necessidade de aprofundamento do estudo e da estruturação funcional das normas gerais somente começou a ganhar maior expansão a partir da Constituição de 1934. Em seu art. 39, 1, havia a previsão, como na Constituição anterior, da possibilidade de o Poder Legislativo “decretar leis orgânicas para a completa execução da Constituição”, com a respectiva sanção do Presidente da República. Em vista do contexto histórico mundial e local, e com o intuito de aprofundar a quebra do poder político das oligarquias locais em relação à produção de normas jurídicas, Getúlio Vargas outorga a Constituição de 1937, que, apesar de manter o federalismo como forma de Estado, delegou as principais competências legislativas do Estado brasileiro para o Presidente da República, que podia legislar fartamente por meio de Decretos-leis¹⁶. Nesse aspecto, começou-se a modificar pouco a pouco a elevada descentralização político-legislativa da República Velha – que se justificava em razão da grande influência e acúmulo de poder das oligarquias locais – de maneira que o federalismo, na lógica dinâmica de sua significação no tempo, teve nova guinada para sua conformação centrípeta.

É com a Constituição de 1946, após o regime do Estado Novo varguista, que se tenta restabelecer o equilíbrio federativo e, ao mesmo tempo, garantir a uniformização do direito brasileiro, especialmente no âmbito do Direito Financeiro¹⁷. Apesar

¹⁵ BARBOSA *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo, *Direito Tributário*, 10ª ed., São Paulo, Saraiva, 2021, p. 83-84.

¹⁶ MORGADO, Vladimir Miranda, *Contribuinte e fisco no processo administrativo – atuação e atuação: Lei Nacional de Normas Gerais e Veículo legislativo adequado*, Tomo II, Curitiba, Juruá, 2013, p. 62-63.

¹⁷ Como narra Rubens Gomes de Sousa, a ideia de Direito Financeiro à época do debate constituinte que resultou na Constituição de 1946 era bastante diferenciada da que temos atualmente. Quando se fala em “normas gerais de direito financeiro”, antes da Constituição de 1967, inclui-se tanto normas de direito

de a tendência centralizadora da União se manter, especialmente no âmbito da produção legislativa, uma nova oportunidade de democratização da federação¹⁸ surgiu com os debates em torno da produção de um diploma normativo que funcionasse como moldura uniformizadora de conceitos essenciais para que a tributação e o tratamento financeiro das obrigações jurídicas estatais tivessem maior sistematizada. Nesse aspecto, narra Rubens Gomes de Sousa que, ao final da constituinte, chegou-se à conclusão de estabelecer a competência da União para a produção de “normas gerais de direito financeiro”, conforme art. 5º, XV, b, da Constituição de 1946. A partir dessa largada, que teve como um de seus principais interlocutores Aliomar Baleeiro, o Ministro Oswaldo Aranha convida o então Professor Rubens Gomes de Sousa para produzir e conduzir um grupo de trabalho que tivesse como escopo a produção da referida norma geral de direito financeiro. O resultado, como aponta Aliomar Baleeiro, se concretizou em 1954¹⁹, com a apresentação da minuta de anteprojeto do que viria a ser o atual Código Tributário Nacional. Contudo, em razão das conturbações políticas da época, não se conseguiu concretizar naquele momento a sistematização financeiro-tributária²⁰.

É a partir da Emenda Constitucional 18 de 1965 que o Direito Tributário passa a ganhar maior autonomia em face do Direito Financeiro, tendo em vista que a referida modificação constitucional foi responsável pela constitucionalização de normas relativas à estruturação do sistema tributário brasileiro, especialmente no que diz respeito ao delineamento do núcleo de incidência dos tributos e da distribuição de competências federativas. Manteve-se, contudo, a competência da União para

financeiro como normas de direito tributário. À época da constituinte de 1946, muitos parlamentares se opuseram à emenda que garantiria à União a competência legislativa em direito financeiro: as correntes predominantes até então defendiam que o direito financeiro estaria abarcado pelo direito administrativo, não contendo notas diferenciadoras suficientes para que tivesse autonomia quanto à natureza jurídica. Ou seja, o direito tributário e o direito financeiro seriam regulados e estudados no âmbito do direito administrativo (SOUSA, Rubens Gomes de, Normas Gerais de Direito Financeiro, *Revista de Direito Administrativo*, v. 37, p. 12-34, Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 1954., p. 12).

¹⁸ Isso porquanto o Congresso Nacional passa a ter papel chave para a produção das leis em nosso país, de forma que o Senado Federal retoma sua função, pelo menos nominal, de defender os interesses da federação e recompor, gradualmente, a autonomia das diversas coletividades territoriais.

¹⁹ Pouco tempo depois, em 1956, um conjunto de financistas da América se reuniu em Montevidéu com o intuito de avaliar a necessidade de codificação do Direito Financeiro (Financeiro e Tributário, na lógica atual). Nesses termos, publicaram os trabalhos das “Jornadas de Derecho Tributario” nos anais da “1ª Jornada Latino-Americana de Direito Tributário, Montevidéu, 1957, p. 25-168), oportunidade a qual lançaram algumas recomendações, dentre as quais: “1º. El Derecho Tributário tiene autonomia dentro de la unidad general del Derecho por cuanto se rige por principios próprios y posee institutos, conceptos y objeto también próprios” (...) “5º Las normas jurídicas tributarias – sustanciales, formales y procesales – deben ser agrupadas sistemáticamente en cuerpos jurídicos orgánicos” (BALEEIRO, Aliomar, *Direito tributário brasileiro*, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, 12ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2013, p. XXXIII).

²⁰ Em sua histórica obra sobre o Código Tributário Nacional, cuja atualização é realizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Baleeiro ilustrou as questões polêmicas que rondavam a época: “o interesse da unidade nacional, a segurança e a comodidade dos contribuintes, e a eficiência da Administração clamam por essa codificação. Mas será oportuno empreendê-la nesta fase tão convulsiva da vida brasileira? (...) É possível que este Projeto de Código Tributário, redigido nos meses tormentosos de 1954, tenha raízes obscuras numa dessas transações desinteressadas, sem outro propósito senão o bem de todos. E poderá autorizar, talvez, a esperança de que, em torno de seu aperfeiçoamento e de sua aprovação parlamentar, brote daquelas raízes a seiva que lhe dê forças para vencer as circunstâncias adversas da atualidade e do futuro próximo”. (BALEEIRO, Aliomar, *Direito tributário brasileiro*, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, 12ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2013, p. XXXI).

legislar sobre “normas gerais de direito financeiro”, que abarcariam também a regulação geral em matéria tributária, conforme a citada previsão do art. 5º, XV, b, da Constituição de 1946. Foi no âmbito dessas discussões que houve a sanção da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, que instituiu o Código Tributário Nacional, vigente até hoje em nosso sistema jurídico.

O desenvolvimento do Código Tributário Nacional nesse contexto trouxe grande impacto para a discussão sobre duas questões tormentosas em nosso sistema jurídico-político: a equalização entre o poder legiferante da União e a autonomia dos entes federados e a conceituação de qual seria a função e os limites materiais de uma norma geral tributária.

O desaguar dessa discussão se deu com a outorga da Constituição de 1967, que foi responsável pela segmentação em nível constitucional da autonomia do direito tributário em face do direito financeiro. Isso porquanto o art. 8º, XVII, “c”, previu a produção de “normas gerais de direito financeiro”, enquanto que o art. 18, §1º, estabeleceu a competência para a produção de “normas gerais de direito tributário”, ambas de competência da União. Nesse contexto, Geraldo Ataliba indicou que a nova demarcação teria gerado um “esvaziamento das normas gerais de Direito Financeiro”²¹.

Por fim, nesse breve percurso histórico, observa-se a Constituição de 1988, grande marco não somente na consolidação do sistema tributário e financeiro do país, como também na ampliação, na precisão e no aprofundamento da óptica de distribuição de competências em nossa federação. Seu art. 146 traça ampla gama de atribuições da Lei Complementar funcionando como norma geral de direito tributário no nosso sistema atual, enquanto que o art. 163 traça a moldura geral de matérias próprias à lei complementar em normas gerais de direito financeiro²².

²¹ ATALIBA, Geraldo, Normas Gerais de Direito Financeiro e Tributário e Autonomia dos Estados e Municípios, *Revista de Direito Público*, RDP-10, 1969, p. 52. Essa afirmação se dá, especialmente, em razão do posicionamento de Ataliba, para quem as normas gerais em áreas que tenham atrito de competências legislativas: “em lacunas constitucionais insuscetíveis de preenchimento por qualquer das ordens parciais (lei simplesmente federal, estadual ou municipal)”.

²² Como bem salienta Fernando Facury Scaff, a previsão de normas gerais típicas do direito financeiro estão espalhadas por toda a Constituição Federal de 1988: a) Normas gerais de Direito Financeiro propriamente ditas (art. 163); b) Normas gerais de organização orçamentária (art. 165, §9º); c) Leis complementares para a criação ou modificação das unidades federativas ou desmembramentos urbanos (art. 18, §2º, 3º e 4º; art. 25, §3º); d) Leis complementares com normas gerais de direito financeiro para a cooperação entre as pessoas do federalismo para equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar (art. 43, §1º); e) Leis complementares que instituem normas gerais de direito financeiro para pagamento de precatórios pelas unidades federativas (art. 100, §15; art. 97 do ADCT); f) Leis complementares que instituem normas gerais de direito financeiro no que diz respeito à distribuição do produto de arrecadação de impostos entre as pessoas do federalismo fiscal (art. 161, I, II e III; art. 158, p. u. I; art. 159, I; art. 32 ADCT); g) Leis complementares que instituem normas gerais de direito financeiro sobre despesas específicas (art. 169 – despesas com servidores ativos e inativos; art. 195, §11 e EC n. 103/2019 – gastos tributários previdenciários; art. 198, §3º – despesas com saúde); h) leis complementares sobre regime de previdência privado (art. 202); i) Leis complementares relativas à sustentabilidade da dívida (EC n. 109/2021) (SCAFF, Fernando Facury, O que são normas gerais de direito financeiro? In MARTINS, Ives Grandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira e NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.), *Tratado de Direito Financeiro*, vol. 1, São Paulo, Saraiva, 2013, p. 30-44).

2.1 A Compreensão do Conceito de “Normas Gerais” na Doutrina e na Constituição de 1988

A compreensão do conceito de “normas gerais” perpassa por discussões doutrinárias ao largo das últimas décadas que, até o momento, ainda divide opiniões. Como salienta Sacha Calmon, verificar a extensão do sentido do que poderia estar contido nesse tipo de diploma normativo é tarefa difícil, visto sob o prisma das normas gerais de direito tributário, “*com a doutrina falhando por inteiro no encaixe de conceituar o instituto de modo insofismável*”²³. Esse problema se acentua não somente pelo alcance semântico do conceito em si, mas porque ele está intimamente contraposto à nossa forma de Estado: o federalismo. É exatamente em vista da enorme complexidade que o federalismo traz para a compreensão da distribuição do poder político em relação aos entes federados que o conceito de normas gerais²⁴ passa para além da compreensão meramente jurídica, tornando-se palco para uma disputa política sobre sua própria compreensão.

Ao longo do século XX a doutrina brasileira se dividiu em duas grandes correntes para teorizar sobre o papel das “normas gerais de direito financeiro”, surgida pela primeira vez no bojo da Constituição de 1946 e cuja eficácia material foi posteriormente dividida entre “normas gerais de direito financeiro” e “normas gerais de direito tributário” no âmbito da Constituição de 1967.

A primeira é a corrente dicotômica, que defendia que as normas gerais nessas matérias, no Estado federal, somente poderiam ter duas funções: a) regular os limites constitucionais ao poder de tributar e b) dispor sobre conflitos de competência entre os entes federativos²⁵. A segunda é a corrente tricotômica, que teve como um de seus principais precursores Rubens Gomes de Sousa, defendendo que para além de regular os limites do poder de tributar e os potenciais conflitos de competência, a norma geral também deveria ser veículo para garantir a “especificação funcional dos institutos jurídicos”, de forma que a federação deve conter uma norma uniformizadora sobre a compreensão não só do conceito, mas da regra de atuação dos próprios institutos em todos os entes federativos²⁶.

²³ COELHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 17ª ed., São Paulo, Forense, 2020, p. 144.

²⁴ Destacam Misabel Derzi e Thomas Bustamante que “*muito já se escreveu sobre o tema. (...) Também Rubens Gomes de Sousa, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho e Souto Maior Borges trabalharam longamente o conceito de normas gerais, aplicando-o especialmente ao Direito Tributário. Preocuparam-se, antes de tudo, em fixar-lhe os limites, realçando-lhe o caráter excepcional como competência restritiva da União, a qual não pode sufocar, amesquinhar, reduzir ou anular o exercício do Poder Legislativo de Estados-membros e Municípios, enfim, a autonomia inerente às pessoas estatais, que compõem o Estado Federal*” (DERZI, Misabel; BUSTAMANTE, Thomas, *Federalismo, Justiça Distributiva e Royalties do Petróleo, Três escritos sobre Direito Constitucional e o Estado Federal Brasileiro*, Belo Horizonte, Arraes Editora, 2016, p. 27).

²⁵ Um de seus mais fervorosos defensores é Geraldo Ataliba, que doutrinava que as normas gerais deveriam ter dúbia finalidade: “*a) preencher lacunas do texto constitucional e b) evitar, na medida do possível, por antecipação (ou previamente) os conflitos de competência entre as pessoas constitucionais*” (ATALIBA, Geraldo, Normas Gerais de Direito Financeiro e Tributário e Autonomia dos Estados e Municípios, *Revista de Direito Público*, RDP-10, 1969, p. 39-60, p. 53).

²⁶ SOUSA, Rubens Gomes de, Normas Gerais de Direito Financeiro, *Revista de Direito Administrativo*, v. 37, p. 12-34, Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 1954, p. 15.

Dentre os textos clássicos que discutem a matéria destaca-se o escrito de Carvalho Pinto denominado “normas gerais de direito financeiro”, produzido poucos anos após a promulgação da Constituição de 1946. O autor foi ferrenho defensor da autonomia federativa e, no seu esforço de conceituar as normas gerais, ensinava que “norma geral não pode ser regulamentação de detalhe ou pormenor: norma geral é norma básica, estrutural, fundamental por excelência”²⁷. Além disso, também defendia que as normas gerais devem ser abstratas quanto à sua eficácia pessoal: devem atingir todos os agentes²⁸, não podendo ser direcionada a um ou algumas pessoas de direito público. Por fim, ao contrário dos posicionamentos de Rubens Gomes de Sousa e Aliomar Baleeiro, o autor defendia que as normas gerais não poderiam visar “particularizadamente, determinadas situações ou institutos jurídicos, com exclusão de outros, da mesma condição ou espécie”²⁹.

No âmbito da Constituição de 1988 parece não haver mais dúvidas sobre a prevalência, no âmbito do direito tributário, da teoria tricotômica³⁰. No caso do direito financeiro, é difícil até mesmo localizar alguma utilidade da abordagem dessas correntes nas discussões sobre o alcance do conceito de “normas gerais”, seja porque a própria constituição estabelece inúmeras competências da União por meio de lei complementar ou lei ordinária sobre a matéria do direito financeiro, aplicáveis a todos os entes federados, seja porque a complexidade de atuação funcional deste ramo jurídico, que engloba uma miríade de matérias com naturezas jurídicas muito díspares³¹.

Em vista dessas complexidades, atem-se à verificação do papel desempenhado pelas normas gerais em nosso sistema jurídico a partir do fundamento federalista: a função essencial de uma norma geral é garantir que os preceitos constitucionais tenham sua significação densificada de forma suficiente a possibilitar que os conceitos jurídicos sejam aplicados de maneira isonômica, garantindo-se a perene preponderância do planejamento legislativo como modo de concretização do princípio da cooperação como finalidade, e do princípio da subsidiariedade como meio.

²⁷ CARVALHO PINTO, *Normas gerais de direito financeiro*, São Paulo, Ed. Prefeitura do Município de São Paulo, 1949, p. 38.

²⁸ Apontava o doutrinador que “a generalidade da norma deriva então do caráter irrestrito de sua aplicação a todas as situações idênticas e homogêneas” CARVALHO PINTO, *Normas gerais de direito financeiro*, São Paulo, Ed. Prefeitura do Município de São Paulo, 1949, p. 31.

²⁹ CARVALHO PINTO, *Normas gerais de direito financeiro*, São Paulo, Ed. Prefeitura do Município de São Paulo, 1949, p. 41.

³⁰ Isso porquanto o art. 146, *caput*, da Constituição de 1988, é taxativa ao estabelecer o princípio de reserva de lei complementar em matéria tributária.

³¹ Aliás, após a Emenda Constitucional 42, de 19 de dezembro de 2003, há doutrinadores que defendem a existência de uma quarta função de norma geral de direito tributário vinculada por lei complementar em razão da inserção do art. 146-A no corpo da Constituição de 1988, que estabelece reserva de lei complementar para “estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo” (PAULSEN, Leandro, *Constituição e código tributários comentados à luz da doutrina e da jurisprudência*, 18ª ed., São Paulo, Saraiva, 2017, p. 64).

3 NORMAS GERAIS NO FEDERALISMO BRASILEIRO: A POTENCIALIZAÇÃO DA UNIFORMIZAÇÃO DE INTERESSES COMO GARANTIA DA AUTONOMIA FINANCEIRA

Se a estrutura comunicacional do Direito é estabelecida por meio de expectativas normativas, então deve-se levar em consideração que as normas constitucionais que estruturam o federalismo brasileiro não possuem preceitos absolutos, nem sequer têm seus comandos sempre observados a todo momento. Esse raciocínio preliminar é importante para compreender a discussão e a disputa sobre qual seria o alcance do conceito-chave para qualquer análise do princípio federalista: a autonomia³².

Apesar de sua etimologia, a autonomia não se dá em estado puro, sem condicionamentos. A faculdade, ou competência, para estabelecer normas para si próprios no federalismo é dada a partir de critérios de distribuição do poder definidos pela própria Constituição, que atua no sistema jurídico como o resultado do poder originário, o Poder Constituinte. Mas para que um ente federado seja considerado autônomo, na essência da doutrina constitucional e federalista, deve o mesmo ser dotado de autogoverno político-administrativo, autogoverno legislativo e autogoverno financeiro. Ao fim e ao cabo, todas as autonomias e a própria essência do Estado dependem da existência da autonomia financeira: sem acesso ao dinheiro e sem os instrumentos para que esse dinheiro seja gasto, não existe a possibilidade de direitos tuteláveis³³ e não existe a possibilidade de governo. Daí nasce a necessidade de se estudar, no caso da Constituição de 1988, a segmentação das matérias constitucionais em níveis epistemológicos compreendidos a partir de princípios singulares, como é o caso da Constituição Financeira. Nessa oportunidade, como já ensinava Juan Vogel³⁴:

A Constituição financeira, quer dizer, a regulação constitucional do poder financeiro, dos orçamentos, do regime fiscal e da designação de receitas e despesas constitui-se como um dos núcleos de toda a ordem federal, a par de ser um indicador inequívoco

³² Indica Misabel Derzi e Thomas Bustamante que “a autonomia constitui, portanto, a característica central dos entes da Federação, sem a qual tais entidades políticas seriam meros exemplos de descentralização administrativa” (DERZI, Misabel; BUSTAMANTE, Thomas, *Federalismo, Justiça Distributiva e Royalties do Petróleo*, Três escritos sobre Direito Constitucional e o Estado Federal Brasileiro, Belo Horizonte, Arraes Editora, 2016, p. 47).

³³ Em obra clássica, Cass Sunstein e Stephen Holmes apontam para a correlação intrínseca entre direitos e liberdade e a existência da estrutura estatal. Não existe qualquer tipo de liberdade, nem mesmo a contratual, sem custos. E a forma mais eficiente que encontramos até hoje para garantir essas liberdades é o Estado. Nos termos dos autores, “quando é estruturado por uma Constituição e (num grau relativo) sensível às forças democráticas, o Estado é um implemento indispensável para mobilizar e canalizar com eficiência os recursos difusos da comunidade, aplicando-os a problemas pontuais sempre que estes surgem” (HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R., *O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos?*, São Paulo, WMF Martins Fontes, 2019, p. 11).

³⁴ O estudo feito por Vogel, apesar de ter como base a Constituição Alemã de 1949, aplica-se integralmente à lógica da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, conforme se extrai de seu artigo em BENDA, Ernesto et al, *Manual de Derecho Constitucional*. Madrid, Marcial Pons, 1996.

*da distribuição real do poder e da influência entre o Estado global e dos Estados membros*³⁵.

A lógica de regulação do poder financeiro advém não somente a partir da distribuição de competências tributárias dos entes federados, como também dos mecanismos de rateio cooperativo das receitas obtidas pelos entes entre eles próprios e a existência de mecanismos institucionais que possam servir como formas de fazer convergir os caminhos que podem ser percorridos para a concretização do princípio federativo. Um dos modos de se constatar a concretização das possíveis finalidades identificáveis no princípio federativo é o próprio estudo do subprincípio da cooperação, que ultrapassa a mera existência de mecanismos formais do direito positivo para que haja o cumprimento de suas diretrizes normativas: não existe verdadeira cooperação federativa se ela não estiver afeta aos subprincípios implícitos da “uniformidade das condições de vida” e da “*comunidade caracterizada por um destino comum*”³⁶.

A uniformidade das condições de vida implica a concepção de que o Estado é meio para garantir a existência dos sistemas sociais que se formam sob seu domínio, de modo que os cidadãos de entes federados com menor desempenho econômico possam exercer a pretensão de que o poder público forneça as mesmas utilidades e serviços que são disponíveis para os cidadãos que vivem em estados mais ricos, pois a finalidade do Estado é oferecer a garantia de acesso aos direitos a todos, não importando o local da federação onde o cidadão tenha nascido.

A comunidade caracterizada por um destino comum, por sua vez, exalta que o Estado federalista não é conjunto, em que cada uma das partes autônomas possui independência em relação às outras. Pelo contrário, o Estado federalista é verdadeiro sistema, de forma que cada um dos seus órgãos é vital em relação a todos os outros, ou seja, a cooperação é norma que determina a otimização do cumprimento das tarefas do Estado a partir da lógica de responsabilidade recíproca.

Essa introdução preliminar sobre a autonomia financeira como ponto estruturante do federalismo cooperativo é precisamente tratada por Heleno Torres quando da abordagem da função das normas gerais no contexto da Constituição Financeira, pois “*o federalismo reclama instrumentos normativos que permitam harmonizar ou uniformizar relações ou condutas dos entes federativos entre si*”³⁷. Tendo em vista que as normas constitucionais não são exaustivas quanto ao âmbito de eficácia de seus comandos, cumpre às normas gerais fixar os parâmetros básicos para a ação dos próprios entes estatais. A disputa, como dito, se dá em torno da possibilidade de desvirtuamento da competência na produção de normas gerais, momento o qual os entes federados que não participam diretamente da deliberação podem ter suas auto-

³⁵ VOGEL in BENDA, Ernesto *et al*, *Manual de Derecho Constitucional*. Madrid, Marcial Pons, 1996, p. 665, tradução livre.

³⁶ Estes dois princípios, aqui considerados como subprincípios relativos à eficácia indireta com função definidora do próprio princípio cooperativo, são teorizados por Heinz Laufer ao analisar a Constituição Federal Alemã de 1949 (DERZI, Misabel; BUSTAMANTE, Thomas, *Federalismo, Justiça Distributiva e Royalties do Petróleo, Três escritos sobre Direito Constitucional e o Estado Federal Brasileiro*, Belo Horizonte, Arraes Editora, 2016, p. 20-21).

³⁷ TORRES, Heleno Taveira, *Direito constitucional financeiro*, São Paulo, RT, 2014, p. 308.

nomias mitigadas para além do que a competência constitucional permitiria à União legislar. Mas há alguma forma de traçar esse limite?

O primeiro passo para essa investigação é verificar como o federalismo se constitui a partir de sua face normativa. Hans Kelsen é certamente o autor que teve maior precisão na descrição do fenômeno federativo do ponto de vista nomoestático. Com efeito, o jusfilósofo teoriza que o Estado federal é marcado pela descentralização de competências no que tange à produção normativa: há normas que são produzidas pelo órgão legiferante central, válida em todo o território da federação. Por outro lado, os entes federados também possuem competência para produzir normas, nos limites da permissão constitucional, que têm validade local, “*apenas para porções desse território*”³⁸. Diante disso, identifica-se três núcleos de produção normativa: a) a do “Estado federal” enquanto ordem total, que submete todos os entes federados ao mesmo arcabouço de regras e institutos jurídicos; b) a do “Estado federal” enquanto ente autônomo federativo, ou comunidade parcial central, no caso brasileiro a União enquanto ente federado, que produziria normas cujo âmbito de validade e eficácia engloba todo o território, mas adstrito às competências constitucionais que lhes são próprias, de forma que as comunidades jurídicas locais não tenham suas competências invadidas; c) o Estado membro, componente da federação, ou comunidade parcial local, que possui âmbito de produção normativa circunscrito à um ponto do território do Estado Federal.

O segundo passo da investigação é identificar que o federalismo, na lógica do princípio da cooperação, somente pode ser compreendido sob o viés democrático³⁹. É dizer que não se pode falar na utilidade de segmento normativo denominado “Constituição Financeira” no âmbito federalista sem que as coletividades territoriais exerçam, de fato, a influência na conformação das decisões que irão delimitar a possibilidade de atuação dos próprios governos locais em prol de suas respectivas comunidades, especialmente no que diz respeito à determinação do alcance de suas autonomias financeiras.

³⁸ KELSEN, Hans, *Teoria geral do direito e do estado*, 3º ed., São Paulo, Martins Fontes, 1998, p. 451-452. No entanto, não é essa a característica definitiva que diferenciaria o Estado federal de todas as demais formas de Estado. Kelsen identifica que também nos Estados Unitários que possuem estrutura mais descentralizada, onde as províncias autônomas legislam, também há divisão de competências legislativas. “*Nesse ponto, um Estado federal difere de um Estado unitário com províncias autônomas apenas pelo fato de que as matérias sujeitas à legislação dos Estados componentes são mais numerosas e importantes do que as sujeitas à legislação das províncias autônomas*”. Além disso, “*o Estado federal diferencia-se de um Estado unitário relativamente descentralizado, organizado em províncias autônomas. Se estas são consideradas como simples províncias autônomas e não como Estados componentes, não é apenas pelo fato de que a sua competência, em especial a competência da legislação provincial, é relativamente restrita, mas também porque as províncias não possuem autonomia constitucional, porque as suas constituições lhes são prescritas pela constituição do Estado como um todo e podem ser modificadas apenas por meio de uma modificação nessa constituição. A legislação em matérias da constituição é, aqui, totalmente centralizada, ao passo que, no Estado federal, ela é centralizada apenas de modo incompleto; ou seja, até certo ponto, ela é descentralizada*” KELSEN, Hans, *Teoria geral do direito e do estado*, 3º ed., São Paulo, Martins Fontes, 1998, p. 452-453.

³⁹ A Constituição Financeira é assentada na ideia de Democracia, de coisa pública, de submissão de todos, inclusive dos poderes constituídos pela própria Constituição, à vontade da Constituição e à vontade daquela ideia abstrata, o espírito e o poder do povo. É a Constituição Financeira que possibilita a mobilização das forças estatais em todas as suas formas de manifestação, que possibilita a transformação do projeto em realidade (BERNARDES, Flávio Couto; COSTA GONTIJO, Pedro Augusto, A função da Constituição Financeira, *Revista Internacional Consinter de Direito*, n. XI, 2º Semestre de 2020, p. 327-349, p. 329).

Nesse mesmo contexto, há que se verificar que o princípio democrático é mais, ou menos, potencializado no federalismo em face de duas questões fundamentais: a) o desenho da separação de competências no âmbito da Constituição, de forma que quanto mais rígida a separação da atuação entre Estados e a União, maior a tendência de competição entre os próprios entes federativos⁴⁰; b) o contorno institucional da representação dos Estados-membros no Parlamento central do país. Neste último ponto, é comum que os Estados federalistas tenham uma estrutura como o Senado como órgão de representação federativa. Todavia, como bem esclarecem Misabel Derzi e Thomas Bustamante, a escolha institucional pelo modelo senatorial, especialmente nos moldes como feito no Brasil, não leva à representação de fato dos interesses dos entes federais no âmbito da produção de normas gerais em matéria de direito tributário e de direito financeiro, o que esbarra diretamente na conformação da autonomia financeira. Pelo contrário, o Senado brasileiro tem funcionado muito mais como uma “duplicação do Parlamento central”, especialmente pelo fato de que sua representação é partidária, advinda de processo de votação majoritária e, em razão disso, ocorre frequentemente que os senadores eleitos são opositores dos governadores dos seus respectivos Estados, de forma que a defesa federativa pode ser colocada de lado em favor de interesses político-partidários⁴¹.

O terceiro ponto da investigação é a própria autonomia financeira como o critério essencial para a definição do federalismo cooperativo. A distribuição vertical e horizontal de fontes para a formatação das receitas públicas dos entes estatais é essencial para entender como é possível se falar em Estado federado. As normas gerais terão a utilidade mínima de uniformizar institutos jurídicos aplicáveis em todo o território federativo, de maneira que a mitigação de distorções e regimes jurídicos altamente diferenciados leva à necessária confluência das ações das coletividades territoriais rumo a caminhos de consenso mínimo.

A questão da garantia da autonomia financeira tem a ver com o outro lado da moeda: o princípio da subsidiariedade⁴². Este princípio atua diretamente na formatação

⁴⁰ Como teorizam Misabel Derzi e Thomas Bustamante, “*um modelo de separação rígida entre os Estados e União, com delimitações exclusivas para cada ente, tende a ser, também, o oposto do desejável “Federalismo de Cooperação”*. É um modelo que incentiva a competição entre os Estados e não consegue enxergar relações horizontais entre eles (com muito pouco espaço para a cooperação) para a formação de políticas conjuntas e para a participação no âmbito do comum” DERZI, Misabel; BUSTAMANTE, Thomas, *Federalismo, Justiça Distributiva e Royalties do Petróleo*, Três escritos sobre Direito Constitucional e o Estado Federal Brasileiro, Belo Horizonte, Arraes Editora, 2016, p. 64.

⁴¹ DERZI, Misabel; BUSTAMANTE, Thomas, *Federalismo, Justiça Distributiva e Royalties do Petróleo, Três escritos sobre Direito Constitucional e o Estado Federal Brasileiro*, Belo Horizonte, Arraes Editora, 2016, p. 15-18. Os autores identificam que o modelo alemão é exemplar nesse sentido. Nas discussões constituintes, optou-se pela formação de um “Conselho Federal”, composto exclusivamente por representantes dos Governos dos Estados-membros, o que leva à coincidência entre a defesa dos interesses dos respectivos entes federados em contraposição com as decisões tomadas na Câmara Federal (o Parlamento, propriamente dito).

⁴² A questão foi largamente abordada por Onofre Alves Batista Júnior e Marina Marinho em trabalho acadêmico sobre o tema, oportunidade a qual afirmam que “não há como falar em autonomia, requisito do princípio da subsidiariedade, e fundamental para permitir a participação em igualdade de consideração, sem “independência financeira”. Em outras palavras, não é possível exercer autonomamente os poderes políticos atribuídos sem suporte financeiro; da mesma forma, é impossível realizar qualquer projeto de governo sem os recursos necessários para tanto. Apenas é possível falar em autogoverno, auto-organização e autoadministração se houver recursos disponíveis para exercê-los. A dependência financeira destrói a autonomia de governo porque subordina a atuação de um ente ao auxílio do outro e tudo isso só ocorre na prática com o alinhamento das demais pessoas políticas às propostas do ente central” (BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares, *A DRU e a deformação do sistema tributário nacional nestes 30*

das despesas dos entes estatais. Por mais que não seja um princípio exclusivo dos Estados federais, porquanto a própria Constituição Portuguesa de 1976 o adota como base da atuação estatal em seu art. 6º, o princípio da subsidiariedade está sempre presente na conformação dos Estados federais. Isso porque, como ensina Canotilho, a subsidiariedade determina que “*as comunidades ou esquemas organizatórios-políticos superiores só deverão assumir as funções que as comunidades mais pequenas não podem cumprir da mesma forma ou de forma mais eficiente*”⁴³. É necessário absorver a significação do princípio da subsidiariedade no cerne do “compromisso constitucional de cooperação subjacente aos sistemas federativos”, o que significa que não se concebe ação cooperativa pela mera predisposição à realização de acordos ou “concessões mútuas”, mas pela “*determinação de não se desviar de um certo curso de ação*”⁴⁴.

Mas até mesmo essa conceituação dada por Canotilho passa por transformações profundas no atual contexto institucional do Estados, especialmente os federalistas. Como anteriormente colocado, a distribuição rígida de competências, seja do ponto de vista de atuação, seja do ponto de vista de arrecadação, não mais dá conta da dinamicidade e da variedade de temas a que os entes federativos são submetidos, principalmente quando nos referimos às realidades locais. O ideal é que as normas gerais de direito financeiro e de direito tributário sejam produzidas tendo como pano de fundo o princípio da subsidiariedade tomado em seu aspecto dinâmico: orienta-se a atuação do Poder central, enquanto ordem federativa nacional, no sentido de estabelecer balizas que ao mesmo tempo que proporcionem a uniformização de expectativas normativas, também deem espaço para a correta e rápida reorientação da distribuição de competências, especialmente aquelas que influem na composição de despesas dos entes menores. Ensina Alessandra Silveira:

Importa, portanto, referir que a lógica da subsidiariedade não resta adstrita à esfera das competências concorrentes – como não raro se pretende fazer crer – posto que a subsidiariedade é anterior e informa a alocação de todas as competências, concorrentes ou não. E quando o poder central actua, ainda que no âmbito de suas competências exclusivas, sempre tem de justificar a intervenção ou demonstrar que o interesse geral exige a adopção de medidas harmonizadas ou tendentes a realizar a uniformidade – algo que só o poder central está naturalmente em condições de conseguir. O princípio da subsidiariedade funciona como um requerimento de justificação imposto sobre o poder central e tendente a legitimar as suas intervenções – na

anos de Constituição, Revista de Informação Legislativa: RIL, v. 55, n. 219, p. 27-52, jul./set., 2018, p. 29). No mesmo sentido, a densa tese doutoral de Alessandra Silveira, sob orientação de Canotilho, que com base em Vlad Constantinesco teoriza que “a subsidiariedade não representa um novo conceito das ideias políticas, mas um *elemento básico dos movimentos federais, antigos e recentes*” (SILVEIRA, Alessandra, *Cooperação e compromisso constitucional nos estados compostos*, Coimbra, Almedina, 2007, p. 410).

⁴³ Conflui essa constatação com o segundo ponto da investigação, tendo em vista que o princípio da subsidiariedade se mostra intrinsecamente ligado com o princípio democrático. Canotilho continua seu raciocínio dizendo que “o princípio da subsidiariedade articula-se com o princípio da descentralização democrática: os poderes autonómicos regionais e locais das regiões autónomas e das autarquias locais (comunidades de dimensões mais restritas) devem ter competências próprias para regular e tratar as tarefas e assuntos das populações das respectivas áreas territoriais (administração autónoma em sentido democrático)” CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito constitucional e teoria da constituição*, 7ª.ed., 11 reimp., Coimbra, Portugal, 2003, p. 362-363.

⁴⁴ SILVEIRA, Alessandra, *Cooperação e compromisso constitucional nos estados compostos*, Coimbra, Almedina, 2007, p. 408.

*medida em que obriga a fazer prova de que prossegue efectivamente os objectivos do fundamento jurídico invocado para actuar*⁴⁵.

Encerrando o presente raciocínio, pode-se vislumbrar que a uniformização dos interesses de maneira potencial é a função precípua das normas gerais de direito financeiro e de direito tributário na federação brasileira. Mas a uniformização nunca deve ser vista de forma estática, podendo sempre ser revisada a partir das necessidades federativas, dos potenciais conflitos surgidos e da inevitabilidade de correção de rumos. O conflito é inerente às sociedades, ainda mais quando se trata de discutir o próprio alcance das normas constitucionais, porquanto a Constituição seja, do ponto de vista de expectativa normativa, a concretização de verdadeiro acoplamento estrutural entre a política e o direito⁴⁶. É próprio dos sistemas sociais a contingência, e um sistema jurídico-político com equipamentos institucionais aptos a absorver o excesso de contingência e estar aberto a revisões conforme a modificação de interesses, sem se desfocar da cooperação como finalidade que possibilita a concretização de direitos e garantias fundamentais aos cidadãos independentemente da sorte de nascerem em tal ou qual lugar, tem maior chance de transformar a própria visão que a sociedade tem do direito: de simples mecanismo de dominação de castas, para instrumento de concretização de consensos provisórios, sempre em transformação⁴⁷.

É a partir dessa lógica que as normas gerais de direito tributário e de direito financeiro possibilitam criar as bases normativas para que a Constituição Financeira tenha eficácia material real. O estabelecimento de parâmetros de ação, por mais que muitas das vezes eles sejam desvirtuados na prática cotidiana do federalismo brasileiro, é o que perfaz a própria expectativa normativa de que os entes atuarão no sentido de tornar a cooperação um fato social a serviço dos direitos fundamentais de todos os cidadãos.

⁴⁵ SILVEIRA, Alessandra, *Cooperação e compromisso constitucional nos estados compostos*, Coimbra, Almedina, 2007, 410-411.

⁴⁶ NEVES, Marcelo, *Transconstitucionalismo*, São Paulo, Wmf Martins Fontes, 2009, p. 37; LUHMANN, Niklas, *Grundrechte als Institution: Ein Beitrag zur politischen Soziologie*, Berlin, Duncker & Humblot, 1974; LUHMANN, Niklas, *La Costituzione come acquisizione evolutiva*, In: *Il Futuro della Costituzione*, Org. ZAGREBELSKY, Gustavo, Torino, Einaudi, 1996; LUHMANN, Niklas, *O direito da sociedade*, Tradução de Saulo Krieger, São Paulo, Martins Fontes, 2018, p. 630-631; DERZI, Misabel Abreu Machado, *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*, São Paulo, Noeses, 2009, p. 38.

⁴⁷ Nesses termos, Mangabeira Unger defende a tese de que “tudo é política”. As instituições, o direito, a economia, a nossa forma de vivenciar a alteridade no nível social sempre perpassa pelo conflito, pela disputa, mas que nos desafia a todo momento a reconstruir nossas próprias expectativas. Deveríamos nos afastar da fatalidade de modelos pré-concebidos, percebendo que a dinamicidade do fenômeno político invade todas as esferas dos sistemas sociais, o que oportuniza que a partir do conflito possam ser construídas inovações institucionais que conduzam a políticas transformadoras (UNGER, Roberto Mangabeira, *Necessidades falsas: introdução a uma teoria social antideterminista a serviço da democracia radical* São Paulo, Boitempo, 2005, p. 26).

4 AS NORMAS GERAIS DE DIREITO FINANCEIRO E DE DIREITO TRIBUTÁRIO PODEM SER ENTENDIDAS COMO CONDIÇÃO PARA A EXISTÊNCIA DO FEDERALISMO BRASILEIRO?

Sob a óptica federalista não se fala em hierarquia⁴⁸ dos entes federados⁴⁹. Nesse ponto, qualquer norma que é criada para que a eficácia se dê integralmente sobre o território, em todos os níveis da federação, não poderá se afastar de três lógicas específicas: a preservação dos mecanismos de cooperação, o princípio da subsidiariedade com eficácia integrativa e a tutela dos princípios da segurança jurídica e da isonomia no que se refere às relações existentes entre os entes federados e os cidadãos. Esses três pontos levam à delimitação da hipótese estabelecida no início deste trabalho: as normas gerais de direito financeiro e de direito tributário são condição para a existência do federalismo brasileiro.

Volta-se ao raciocínio preliminar: a autonomia dos entes federativos parciais nunca é absoluta. É nesse exato sentido que Heleno Taveira Torres, com base em Daniel Elazar, coloca que a noção de autonomia na unidade federada requer também a presença da heteronomia⁵⁰. O exercício do poder sem limites prévios leva à anarquia, ou seja, à ausência de princípio. É exatamente esse o espírito das normas gerais, estabelecer os princípios e os contornos jurídicos de institutos basilares para serem aplicados em todo o território da federação, sem que isso resulte em ação imperialista do poder central. Nesse sentido, ensina Tércio Sampaio Ferraz Júnior:

9. Ora, o federalismo cooperativo vê na necessidade de uniformização de certos interesses um ponto básico da colaboração. Assim, toda matéria que extravase o interesse circunscrito de uma unidade (estadual, em face da União; municipal, em face do Estado) ou porque é comum (todos têm o mesmo interesse) ou porque envolve tipologias, conceituações que, se particularizadas num âmbito autônomo, engendrariam conflitos ou dificuldades no intercâmbio nacional, constitui matéria de norma geral⁵¹.

É dentro da circunstância de as normas constitucionais não serem exaustivas quanto ao seu âmbito de eficácia que as normas gerais ganham importância ímpar para o federalismo. Permitem que haja negociações e deliberações contínuas em relação à própria noção de federalismo, de autonomia e de deliberação, porquanto não estão submetidas a ritos formais tão difíceis como a das emendas constitucionais. Estabelecem a moldura de institutos jurídicos imprescindíveis para a garantia de direitos fundamentais dos indivíduos e das coletividades, como aqueles correlatos

⁴⁸ Apesar de o federalismo não se basear sempre na isonomia relativa às competências. O caso canadense é emblemático, tendo em vista que por fatores históricos e políticos, a província de Québec possui maior rol de competências que as demais, o que leva a classificar tal federalismo como “assimétrico” (CANADA, 2021).

⁴⁹ Como bem coloca José Souto Maior Borges, ao abordar o princípio da isonomia aplicado à leitura do federalismo e da função da lei complementar em nosso sistema jurídico à luz da Constituição de 1967, “o princípio de isonomia é estudado aqui com o significado rigoroso de que todas as atribuições, legislativas ou não, da União, dos Estados-membros e Municípios são disciplinadas na Constituição federal. Daí porque é impróprio falar-se em ‘níveis de governo’ na Federação brasileira. Juridicamente, não há ‘níveis’, nem ‘desníveis’, entre as pessoas constitucionais” (BORGES, José Souto Maior, *Eficácia e hierarquia da lei complementar*, Revista de Direito Público RDP 25/93. jul.-set./1973).

⁵⁰ TORRES, Heleno Taveira, *Direito constitucional financeiro*, São Paulo, RT, 2014, p. 308.

⁵¹ FERRAZ JR. Tércio Sampaio, Normas Gerais e competência concorrente: uma exegese do art. 24 da Constituição Federal, *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, vol. 90, 1995, p. 249-250.

à tributação e à fruição de direitos sociais, todos dependentes da legalidade tributária e orçamentária, no mínimo. Nesse contexto, verifica-se que o princípio do federalismo possui estrutura tipológica⁵², ou seja, não se constitui como conceito a partir do qual se deve necessariamente constatar elementos irrenunciáveis à sua identificação. Nem todo Estado federado é isonômico do ponto de vista estrutural – pode haver federalismo assimétrico, como o canadense –, e nem todo Estado federal é altamente descentralizado no âmbito das autonomias político-administrativa, legislativa e financeira – como é o caso alemão, em que as competências legislativas são basicamente contidas no poder central, enquanto que os entes federados possuem maior controle sobre as finanças, com o objetivo de balancear o poder financeiro no federalismo a partir da lógica de subsidiariedade e da garantia da equivalência das condições de vida para além do território de um Estado (art. 72, 2, da Constituição Federal Alemã).

Significa isso que a própria subsidiariedade pode ser interpretada tipicamente. Do ponto de vista teórico, não existe uma só ideia de tipo, havendo várias significações possíveis⁵³. Contudo, adota-se a ideia de tipo médio ou tipo de frequência, na terminologia de Larenz, cuja significação revela que algo é típico em razão de apresentar circunstâncias fáticas que levam a localizar um dado fenômeno como circunstancial, habitual, compondo a estrutura mediana de experiências que constroem a ideia do tipo em questão⁵⁴.

Em uma série assim ordenada, por comparação, escolhem-se certos fenômenos, especialmente pronunciados, que sejam formas representativas ou médias para servir de medida a outros fenômenos. São os tipos, os quais não dão, por si, o conhecimento da realidade, mas são instrumento para o reconhecimento dos fenômenos isolados e sua ordenação. Ao contrário dos conceitos de classe, os tipos se interpenetram em ordenação gradativa, sem limites rigorosos; “os conceitos de classe dividem, os de tipo unem”⁵⁵.

⁵² DERZI, Misabel; BUSTAMANTE, Thomas, *Federalismo, Justiça Distributiva e Royalties do Petróleo*, Três escritos sobre Direito Constitucional e o Estado Federal Brasileiro, Belo Horizonte, Arraes Editora, 2016, p. 9-11.

⁵³ DERZI, Misabel Abreu Machado, *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*, 3.ed. rev., atual., Belo Horizonte: Fórum, 2018, 36-42.

⁵⁴ Do ponto de vista epistemológico, como teoriza Larenz, pode-se dizer que o processamento típico do evento “subsidiariedade” será comprovado a partir da utilização de prova *prima facie*. É a partir das técnicas de comparação, ordenação e analogia que se consegue avaliar se dada conduta do ente estatal central, ou até mesmo dos entes periféricos, está dentro da zona de causalidade da subsidiariedade enquanto fenômeno típico estruturado em elemento normativo (LARENZ, Karl, *Metodologia da ciência do direito*, Tradução José Lamego, 6.ed., Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 2012, p. 661-663). Ou seja, se o Estado-membro realiza ações unilaterais para potencializar seu poder financeiro fora de sua zona de competência ou, fora da cadeia típica de fatos (o que normalmente os demais entes federados realizam em dada situação típica), categoriza-se essa ação como distinta, não típica, o que atrai a necessidade de se restabelecer a ordenação típica dos fatores normativos que condicionam reciprocamente a subsidiariedade, especialmente no âmbito das normas constitucionais.

⁵⁵ Finaliza a autora, em tese referencial, ensinando que “o conceito de classe é definido em um número limitado e necessário de características. Entretanto, o tipo não é definido, apenas descrito, suas características não são indispensáveis, sendo que algumas delas podem faltar. Ele está na imagem geral, na visão ou intuição do total. A comparação entre o tipo construído ou imaginado e o fato ‘típico’ sucedido deve procurar compreender a ‘totalidade’ da realidade. Com isto, o tipo é mais concreto e rico de conteúdo que o conceito, e a investigação jurídica consoma-se por meio da ordenação (e não da subsunção), da comparação e da

A norma jurídica positivada é um fato social, abstraindo-se aqui a consideração da dicotomia existente entre *ser* e *dever ser*. Pode-se avaliar comparativamente a estrutura material das normas jurídicas entre si, avaliando o campo de significação dos dispositivos normativos em contraposição à própria Constituição ou, no caso em análise, das normas gerais de direito financeiro e de direito tributário. Se o produto legislativo está dentro da eficácia possível de dada atividade legislativa lida sob os princípios da cooperação e da subsidiariedade, há respeito ao princípio do federalismo. Se existe uma zona cinzenta entre aquilo que a norma estabelece e suas potenciais repercussões sobre o equilíbrio federativo, há a instalação do conflito, que por meio da deliberação e das pressões político-institucionais pode ter dois resultados: a) o expurgo de normas anteriormente produzidas, por se chegar à conclusão de que não se adequam à zona de tipicidade do princípio federalista lido sob a óptica da cooperação e da subsidiariedade; b) a absorção de um novo fato jurídico-normativo como sendo parte possível – não essencial, renunciável no tempo – da compreensão típica do princípio federativo, logo, da subsidiariedade e da cooperação.

As normas gerais de direito financeiro e de direito tributário possuem uma função essencial para o Estado federal brasileiro: são elementos integrativo-disjuntivos, que têm a pretensão de garantir a produção de eficácia de normas constitucionais e, ao mesmo tempo, de permitir que o federalismo seja lido sob uma óptica dinâmica, não estática. Elas encarnam o paradoxo estabelecido entre a autonomia e a heteronomia na federação.

As normas gerais são elementos integrativos pois possibilitam que o Estado federado brasileiro possa ser identificado a partir de normas, regras, princípios, standards comuns a todos ou à maioria dos entes que o compõem. Nesse sentido, funcionam como estruturas normativas aglutinadoras de expectativas normativas, que podem ser ou não cumpridas, mas que mantêm as mesmas expectativas em caso de decepção, de quebra da confiança⁵⁶. Dessa forma, as normas gerais possibilitam que a Constituição Financeira tenha condições de concretizar seu papel fundamental, qual seja dar forma à existência do Estado e seus respectivos entes, a partir da delimitação do alcance possível da autonomia financeira e do poder financeiro.

O outro lado do paradoxo aponta as normas gerais como elemento disjuntivo, pois toda produção normativa envolve a cristalização provisória de interesses, o que inevitavelmente cria conflitos. As normas gerais são tão mais disjuntivas caso se afastem da tipicidade inerente ao federalismo. São tão menos disjuntivas quando, apesar de sofrerem oposição de interesses, ainda conseguem manter a unidade jurídica da Constituição Financeira.

O grau de integração ou de disjunção dessas normas gerais não são pré-definidos. Geralmente surgem no tempo, em razão da aplicação de seus elementos

analogia. Ou, como diz Larenz: 'O tipo está igualmente no meio, entre o individual, intuitivo e concreto de um lado e o conceito abstrato, de outro; ele é mais concreto que o conceito' DERZI, Misabel Abreu Machado, *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*, 3.ed. rev., atual., Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 53.

⁵⁶ Confiança tomada em sentido lato, e não somente na concepção da confiança como elemento que serve de escudo dos indivíduos contra a possibilidade de variação incontrolada das condições de ação condicionadas pelo Estado, como teorizam LUHMANN, Niklas, *Confianza*, Santiago de Chile, Instituto de Sociologia, Pontificia Universidad Católica de Chile, 2005, p. 26; e DERZI, Misabel Abreu Machado, *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*, São Paulo, Noeses, 2009, p. 328.

normativos a casos concretos. Pode ser também que essas normas gerais sejam utilizadas para implementar mecanismos de isonomia material (compromisso constitucional com a mitigação das desigualdades regionais) ao invés de proteger indiscutivelmente a isonomia formal.

Mas ao final, sobressai sempre essa função precípua: as normas gerais apontam para o paradoxo da democracia, permite que discordâncias, interesses e problemas federativos sejam solucionados, experimentados, incorporados ou afastados da nossa prática institucional a partir do processo legislativo, sem que para isso sejam necessárias disputas para a modificação da própria Constituição. Em um país com milhares de entes federados, certamente que a distribuição de competências de forma rígida, no bojo da Constituição, leva a situações de grandes distorções para os interesses federativos locais. O papel das normas gerais como mecanismos de potencialização da própria democracia federativa parece ainda não ter sido compreendido em sua riqueza. Cabe à doutrina apontar caminhos possíveis, sempre levando em consideração que nenhuma ordem social é estável e coerente, pelo contrário, todas são conflituosas e contraditórias.

As normas gerais de direito tributário e financeiro devem ser compreendidas como elementos dinâmicos contidos na estrutura do sistema normativo brasileiro, que se bem compreendidas podem ser utilizadas para a criação de consensos provisórios necessários para a consolidação da prática e do regime democráticos. O aprofundamento dessa percepção é necessário especialmente se se leva em consideração que nosso modelo de Constituição analítica possui a tendência a enrijecer o delineamento performativo da normatividade da face financeira estatal e do federalismo, o que, no atual tempo do Direito, impactado pela categoria medial da rede de computadores, pode fazer com que a nossa estrutura de Estado e de sociedade se transforme em alegoria anacrônica, descolada das demandas que possuem altíssima velocidade de modificação e demandam respostas tão imediatas quanto.

5 CONCLUSÃO

Este breve ensaio teve como objetivo apontar a função das normas gerais de direito tributário e de direito financeiro no âmbito do federalismo brasileiro. Partiu-se da compreensão histórica e doutrinária das normas gerais em vários contextos constitucionais os quais a República Federativa do Brasil percorreu. Demonstrou-se que a evolução da compreensão da função normativa das “normas gerais” não somente levou a ideias cada vez mais complexas e ricas do ponto de vista funcional, como também foi positivada na atual Constituição de 1988, em diversos dispositivos aqui indicados.

Demonstrou-se que a autonomia dos entes federados não é absoluta, de forma que a heteronomia característica das normas gerais é condição necessária para que a própria autonomia subsista. A função heterônoma das normas gerais deve ser vista em conjugação com os princípios democrático e federalista, de maneira que os próprios entes federados sejam equipados com mecanismos eficientes para a solução de controvérsias federativas, que consigam distender os dissensos sem que haja o enrijecimento das soluções para a resposta a problemas futuros.

Ao final, concluiu-se que a função das normas gerais é compor o sistema normativo brasileiro como elementos integrativo-disjuntivos do princípio federativo,

a corroborar a eficácia contrafática da Constituição financeira na óptica de estabelecimento de expectativas normativas, o que permite a potencialização e radicalização da democracia no nível federativo. As normas gerais de direito financeiro e tributário, para além de sedimentarem a prática de resolução perene dos conflitos interfederativos, mesmo que a partir da formação de consensos provisórios, se constituem como forte mecanismo para garantir e sedimentar a autonomia financeira de todos os entes federados e, em decorrência, os princípios da uniformidade das condições de vida e da comunidade caracterizada por um destino comum.

6 REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo, Normas Gerais de Direito Financeiro e Tributário e Autonomia dos Estados e Municípios, *Revista de Direito Público*, RDP-10, 1969, p. 39-60.
- ÁVILA, Humberto, *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, 17ª ed. rev. atual. São Paulo, Malheiros, 2016.
- BALEEIRO, Aliomar, *Direito tributário brasileiro*, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, 12ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2013.
- BARROSO, Luís Roberto, *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*, 9ª ed., São Paulo, Saraiva, 2020.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares, A DRU e a deformação do sistema tributário nacional nestes 30 anos de Constituição, *Revista de Informação Legislativa: RIL*, v. 55, n. 219, p. 27-52, jul./set., 2018. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/55/219/ril_v55_n219_p27>.
- BENDA, Ernesto et al, *Manual de Derecho Constitucional*. Madrid, Marcial Pons, 1996.
- BERNARDES, Flávio Couto; COSTA GONTIJO, Pedro Augusto, A função da Constituição Financeira, *Revista Internacional Consinter de Direito*, n. XI, 2º Semestre de 2020, p. 327-349.
- BORGES, José Souto Maior, Eficácia e hierarquia da lei complementar, *Revista de Direito Público RDP* 25/1993. jul.-set./1973.
- CANADA, *Gouvernement du Canada*, Disponível em: < <https://www.canada.ca/fr/sante-canada/services/systeme-soins-sante/prestations-systeme-soins-sante/collaboration-federale-provinciale-territoriale/rencontre-premiers-ministres-soins-sante/federalisme-asymetrique-respecte-competences-quebec.html>>. Acesso em: 19 de dez. 2021.
- CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito constitucional e teoria da constituição*, 7ª.ed., 11 reimp., Coimbra, Portugal, 2003.
- CARVALHO PINTO, *Normas gerais de direito financeiro*, São Paulo, Ed. Prefeitura do Município de São Paulo, 1949.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 17ª ed., São Paulo, Forense, 2020, p. 144.
- COSTA GONTIJO, Pedro Augusto, *Os tratados internacionais comuns e a proteção da confiança*, Belo Horizonte, Biblioteca da Universidade Federal de Minas Gerais, 2018. Disponível em: <http://www.bibliotecadigital.ufmg.br/dspace/handle/1843/BUOS-BAMJGU>
- DERZI, Misabel Abreu Machado, *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*, 3.ed. rev., atual., Belo Horizonte: Fórum, 2018.
- DERZI, Misabel Abreu Machado, *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretratividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*, São Paulo, Noeses, 2009.
- DERZI, Misabel; BUSTAMANTE, Thomas, *Federalismo, Justiça Distributiva e Royalties do Petróleo*, Três escritos sobre Direito Constitucional e o Estado Federal Brasileiro, Belo Horizonte, Arraes Editora, 2016.
- FERRAZ JR., Tércio Sampaio, *Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa*, 5.ed., São Paulo, Atlas, 2016.
- FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio, *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*, 6. Ed, São Paulo, Atlas, 2011.
- FERRAZ JR. Tércio Sampaio, Segurança Jurídica e Normas Gerais Tributárias, *Revista de Direito Tributário*, ano V, jul./dez. 1981, n. 17-18.

- FERRAZ JR. Tércio Sampaio, Normas Gerais e competência concorrente: uma exegese do art. 24 da Constituição Federal, *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, vol. 90, 1995, p. 245-251.
- GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa; DIAS, Maria Tereza Fonseca; NICÁCIO; Camila Silva, *(Re)pensando a pesquisa jurídica: teoria e prática*, 5.ed. rev., ampl. e atual, São Paulo, Almedina, 2020.
- KELSEN, Hans, *Teoria geral do direito e do estado*, 3º ed., São Paulo, Martins Fontes, 1998.
- LARENZ, Karl, *Metodologia da ciência do direito*, Tradução José Lamego, 6.ed., Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 2012.
- LUHMANN, Niklas, *Confiança*, Santiago de Chile, Instituto de Sociologia, Pontificia Universidad Católica de Chile, 2005.
- LUHMANN, Niklas, *Grundrechte als Institution: Ein Beitrag zur politischen Soziologie*, Berlin, Duncker & Humblot, 1974.
- LUHMANN, Niklas, *La Costituzione come acquisizione evolutiva*, In: Il Futuro della Costituzione, Org. ZAGREBELSKY, Gustavo, Torino, Einaudi, 1996.
- LUHMANN, Niklas, *La sociedad de la sociedad*, Traducción Javier Torres Nafarrate. México, Editorial Herder, 2007.
- LUHMANN, Niklas, *Sociologia do Direito I*, Tradução de Gustavo Bayer, Rio de Janeiro, Tempo Brasileiro, 1983.
- LUHMANN, Niklas, *O direito da sociedade*, Tradução de Saulo Krieger, São Paulo, Martins Fontes, 2018.
- MACHADO, Celso Cordeiro, *Limites e Conflitos de Competência Tributária no Sistema Brasileiro*, Belo Horizonte, sem editora, 1968.
- MORGADO, Vladimir Miranda, *Contribuinte e fisco no processo administrativo – autuação e atuação: Lei Nacional de Normas Gerais e Veículo legislativo adequado*, Tomo II, Curitiba, Juruá, 2013.
- NEVES, Marcelo, *Transconstitucionalismo*, São Paulo, Wmf Martins Fontes, 2009.
- NOVAIS E SILVA, Leando et al., Reduzindo a tributação cognitiva: lições comportamentais para a diminuição dos efeitos psicológicos adversos da pobreza, *Revista Brasileira de Políticas Públicas*, Brasília, v. 8, n. 2, p. 288-326, ago., 2018.
- OLIVEIRA, Régis Fernandes de, *Curso de Direito Financeiro*, 5ª ed., rev., atual., ampl., São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2013.
- PAULSEN, Leandro, *Constituição e código tributários comentados à luz da doutrina e da jurisprudência*, 18ª ed., São Paulo, Saraiva, 2017.
- SARLET, Ingo Wolfgang et al. *Curso de Direito Constitucional*. 10ª ed., São Paulo, Saraiva, 2021.
- SCAFF, Fernando Facury, O que são normas gerais de direito financeiro? In MARTINS, Ives Grandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira e NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.), *Tratado de Direito Financeiro*, vol. 1, São Paulo, Saraiva, 2013, p. 30-44.
- SCHOUERI, Luís Eduardo, *Direito Tributário*, 10ª ed., São Paulo, Saraiva, 2021.
- SILVEIRA, Alessandra, *Cooperação e compromisso constitucional nos estados compostos*, Coimbra, Almedina, 2007.
- SOUSA, Rubens Gomes de, Normas Gerais de Direito Financeiro, *Revista de Direito Administrativo*, v. 37, p. 12-34, Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 1954.
- HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R., *O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos?* São Paulo, WMF Martins Fontes, 2019.
- TORRES, Heleno Taveira, *Direito constitucional financeiro*, São Paulo, RT, 2014.
- TORRES, Heleno, Funções das leis complementares no sistema tributário nacional – hierarquia de normas – papel do CTN no ordenamento, *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, n. 84, p. 50-69, 2002.
- UNGER, Roberto Mangabeira, *Necessidades falsas: introdução a uma teoria social antideterminista a serviço da democracia radical*, São Paulo, Boitempo, 2005.