# A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL COMO MECANISMO DE IMPLEMENTAÇÃO*

# THE LAW OF FISCAL RESPONSABILITY AS MECHANISMS OF IMPLEMENTATION OS THE SOCIAL POLICIES

**Flávio Couto Bernardes**

## RESUMO

A gestão da atividade financeira da Administração Pública sempre foi objeto de várias críticas por diferentes setores da sociedade, congregando uma gama de abalizadas opiniões de profissionais dos diversos ramos do conhecimento humano. A ci~encia jurídica vem debatendo a matéria, buscando uma perspectiva mais consentânea com o Estado Democrático de Direito, valorizando mecanismos que permitam atender aos anseios destes diversos segmentos da sociedade. O presente artigo, portanto, tem por objetivo examinar a natureza jurídica da lei de responsabilidade fiscal no ordenamento jurídico brasileiro, destacando os limites que estabelece na gestão da atividade financeira dos entes federados, como importante mecanismo de implementação das políticas sociais.

**PALAVRAS-CHAVES**: ESTADO DEMOCRATICO DE DIREITO - A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL - NATUREZA JURÍDICA DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL - LIMITES ESTABELECIDOS PELA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL NA GESTÃO DA ATIVIDADE FINANCEIRA - REGRAS VINCULADAS AO DESENVOLVIMENTO DAS POLÍTICAS SOCIAIS.

## ABSTRACT

The present article has for objective examine the legal nature of the law of fiscal responsability in the Brazilian legal system, standing out the limits it establishes in the management of the financial activity of the federative entities, as mechanisms of implementation os the social policies.

**KEYWORDS**: THE LAW OF FISCAL RESPONSABILITY - THE LEGAL NATURE OF THE LAW OF FISCAL RESPONSABILITY - THE LIMITS IT ESTABLISHES IN THE MANAGEMENT OF THE FINANCIAL ACTIVITY OF THE FEDERATIVE ENTITIES - MECHANISMS OF IMPLEMENTATION OS THE SOCIAL POLICIES.

---

* Trabalho publicado nos Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI, realizado em Brasília – DF nos dias 20, 21 e 22 de novembro de 2008.

## 1 - Introdução

A gestão da atividade financeira da Administração Pública sempre foi objeto de várias críticas por diferentes setores da sociedade, congregando uma gama de abalizadas opiniões de profissionais dos diversos ramos do conhecimento humano. Economistas criticam a forma e os critérios científicos de expressão da referida gestão, sobretudo no aspecto do equilíbrio orçamentário e financeiro; Administradores Públicos, por sua vez, criticam a rigidez na realização das despesas e no acompanhamento das normas que regulamentam dita atividade financeira; Médicos criticam a definição dos gastos implementados pelo Poder Público; o povo, sempre alheio ao debate aprofundado do tema, mas com pragmatismo intuitivo da realidade, critica a absoluta ausência de controle eficaz desta atribuição.

A Ciência Jurídica vem debatendo a matéria, buscando uma perspectiva mais consentânea com o Estado Democrático de Direito, valorizando mecanismos que permitam atender aos anseios destes diversos segmentos da sociedade. Este objetivo tem propiciado inúmeras discussões, sobretudo no meio acadêmico, com o intuito de buscar alternativas que permitam atingir o equilíbrio da gestão financeira da Administração Pública, implementando-se uma política social. Este debate foi objeto da última campanha presidencial, obtendo-se certa unanimidade no tocante à responsabilidade fiscal, ao desenvolvimento econômico e à política social.

A Lei de Responsabilidade Fiscal foi editada em maio de 2000, passando a gerar seus efeitos no ordenamento jurídico nacional a partir do exercício fiscal de 2001. O art. 1º deste diploma legal estabelece que a "responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidadas e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receitas, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar."

Houve exacerbada crítica de que se trata de lei meramente instrumental, que impede a liberdade da gestão financeira do Estado, em detrimento do desenvolvimento econômico e social. Privilegia o constante aumento de receita para fazer frente às despesas da Administração Pública, sem controle adequado destes gastos e com um arrocho ainda maior do cidadão-contribuinte.

Apesar destas críticas e da possibilidade da interpretação inadequada da Lei de Responsabilidade Fiscal, sobrepondo a forma ao conteúdo, este diploma legislativo constitui medida eficaz para a implementação da gestão da atividade financeira do Estado, sem prejuízo ao desenvolvimento efetivo de uma política social que respeite o cidadão e que assegure o real exercício da cidadania, na plenitude de sua terminologia.

No entanto, no exíguo período de sua vigência, têm surgido interpretações por parte de Tribunais de Contas, de decisões emanadas do Poder Judiciário, da prática da

Administração Pública e dos doutrinadores, que definitivamente comprometem o correto sentido da Lei de Responsabilidade Fiscal. Numa visão instrumental, utilizam de sua sistemática como mera forma de exteriorização de lançamentos contábeis, orçamentários, financeiros e patrimoniais do Estado, em detrimento de sua importante contribuição na implementação do Estado que realmente prima pelo desenvolvimento democrático e social.

E assim, esquecem que sua efetividade não está na forma, mas na aplicação de seu conteúdo em consonância com os princípios constitucionais e os direitos e garantias fundamentais do cidadão. Justamente esta é a problemática que se pretende examinar. A interpretação deste diploma legislativo, norma geral de Direito Financeiro, que busca assegurar o equilíbrio da gestão da atividade financeira do Estado, possibilitando a implementação de políticas sociais. Como ressalta o mestre Ricardo Lobo Torres (TORRES, 2004), professor titular de Direito Financeiro e Tributário da UERJ, tem-se de analisar o mérito das receitas e despesas do Poder Público, uma vez que sua atuação visa essencialmente o interesse coletivo.

O objetivo geral do presente estudo, portanto, é analisar a natureza jurídica da Lei de Responsabilidade Fiscal, como instrumento eficaz para a gestão financeira da Administração Pública, sem comprometer as diversas funções do ente federado. Como objetivo específico, pretende-se demonstrar que, apesar dos rígidos limites estabelecidos pela norma em análise, sob o prisma da Administração Pública, ela não inviabiliza a sua realização, pelo contrário, permite que se busque o equilíbrio orçamentário e financeiro que, por sua vez, garanta transparência e eficiência na gestão.

O resultado que se busca alcançar é a demonstração de que a interpretação sistemática, com ênfase na finalidade da norma, possibilita sua utilização não com caráter puramente de demonstração contábil (estanque, sem discussão de sua elaboração), mas buscando a discussão do mérito dos mecanismos e das políticas que se pretende executar. Neste âmbito deve-se destacar a necessária e imprescindível vinculação entre o Direito Financeiro, tendo a Lei de Responsabilidade Fiscal como instrumento, e os princípios constitucionais.

## 2 – A Lei de responsabilidade fiscal - LRF

A Lei de Responsabilidade Fiscal insere-se num contexto de amplas reformas, com o objetivo de instituir o regime de gestão fiscal responsável, regulando os artigos 163 e 169 da Constituição Federal de 1988. Dessa forma, estabelece normas de finanças públicas, em todas as esferas de governo, voltadas para a transparência e a responsabilidade na gestão fiscal, incluindo-se as dívidas públicas externa e interna, a concessão de garantias pelas entidades públicas, a emissão e o resgate de títulos da dívida pública, bem como na elaboração dos orçamentos.

Responsabilidade na gestão pública significa zelo e rigor no tratamento das finanças com o máximo de eficiência, e, principalmente, priorizando o planejamento da ação governamental. Ademais, pode-se afirmar que a Lei Complementar n. 101/2000

objetivou, também, a suprir algumas lacunas deixadas pela ausência de regulamentação adequada de outro importante instrumento de planejamento da gestão pública - a Lei de Diretrizes Orçamentárias -, visando atingir o equilíbrio fiscal, mediante a paridade entre receitas e despesas e limites de endividamento.

O Brasil possui a infeliz tradição de más administrações públicas, onde o excesso de despesas sempre foi lastreado na obtenção de empréstimos e financiamentos, reiterados e cumulativos. Por isso, um dos aspectos primordiais da regulamentação pela LRF foi o de estabelecer limites para o endividamento crescente do governo, como se demonstrará adiante.

O descontrole da administração pública brasileira é algo marcante, ao longo dos anos, gerando o descrédito popular e aniquilando o desenvolvimento econômico e social do país. Tornou-se praxe que os gestores públicos realizassem despesas irresponsáveis, de caráter meramente demagógico, sem adentrar na criminosa prática desvio de recursos, fato notório no país. O gasto excessivo com pessoal, normalmente incrementado próximo às eleições ou nas hipóteses de derrota, sempre comprometendo o orçamento e gerando a inoperância da administração no que se refere às demandas sociais. Os orçamentos distantes da realidade e em constante desequilíbrio, sem que isto fomentasse a economia e os indicadores sociais, como se justificaria numa teoria Keynesiana.

Esta evidente realidade social brasileira fomentou a discussão durante toda a década de 90, da necessidade de se fixar marcos definitivos no equilíbrio fiscal, para propiciar a reconstrução do Estado Democrático e Social de Direito. A promulgação da Constituição Federal de 1988 e o retorno ao regime democrático foi o primeiro passo de uma longa jornada, que deve ter como meta a busca do aperfeiçoamento da gestão pública, em todas as suas esferas.

Por esta razão, realizam-se reformas administrativas, sempre na busca do aperfeiçoamento da estrutura do Estado e seu *modus operandi*; implementa-se, de forma lenta e gradual, a tão almejada reforma da previdência; promove-se diversas modificações no sistema constitucional tributário; realiza-se uma nova estrutura para o setor financeiro público e privado na ordem econômica constitucional; discute-se a reforma do Poder Judiciário. Várias as modificações, algumas casuísticas e imediatistas, sem uma visão global da gestão pública, como ocorreu na reforma tributária, outras sem perder o objetivo de um Estado eficiente, sobretudo no atendimento às demandas sociais.

A ausência da eficiência, a sobrecarga nas demandas dirigidas aos entes federados, sobretudo na área social, a falta de ajuste das contas públicas, a incompetência de se realizar planejamentos estratégicos, não têm permitido melhorias na gestão pública brasileira, pelo menos na velocidade que se julga possível e se espera.

O desequilíbrio orçamentário, financeiro e contábil do Estado é apontado como o motivo mais evidente para que não se promova o crescimento econômico e, principalmente, a evolução dos direitos sociais no país. Assim, natural a exigência de que estas regras, sempre consagradas no texto constitucional vigente, fossem efetivamente respeitadas e implementadas, mediante a modificação da leitura das finanças públicas no Estado brasileiro.

A resultante deste cenário social ensejou o debate e a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal, que passa a determinar minuciosamente as diretrizes da atividade financeira do Estado, impondo sanções aos administradores públicos que desrespeitem suas normas, aliada, neste aspecto, à Lei n. 10.028/2000. Como preconiza Hans Kelsen (KELSEN,1998), a efetividade da conduta pretendida pela sociedade e inserida na norma jurídica depende, em última instância, da previsão também normativa de penalidades para o não cumprimento da ação esperada e da capacidade do Estado de aplicá-la (eficácia).

Este novo texto legal é aplicável a todos os entes da federação, em razão de sua natureza jurídica, tendo sofrido influências externas e internas que basilaram seu suporte fático. No contexto externo, observou-se as práticas de gestão fiscal bem sucedidas em outros ordenamentos jurídicos ou até mesmo em organismos internacionais, exemplificando-se com o "Código de Boas Práticas para Transparência Fiscal", inspirado na atuação do Fundo Monetário Internacional, ou com regras singularizadas extraídas das lições dos Estados Unidos da América, da Nova Zelândia e da União Européia.

Carlos Maurício Cabral Figueiredo e Marcos Antônio Rios de Nóbrega (FIGUEIREDO, 2004), ao comentarem esta série de influências na elaboração da norma, destacam que o FMI auxilia não como órgão que pretende impor regras constantes de uma Cartilha desenvolvida para os países em desenvolvimento, que costumeiramente lhe solicitam empréstimos, mas com estudos que possibilitam a estes países verificarem condutas praticadas por outros e que obtiveram os respectivos resultados. Estes estudos foram consolidados no "Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal", que efetivamente contribuiu para a elaboração da LRF. Destacam-se os seguintes princípios básicos para uma boa governança corporativa da gestão pública: a) definição clara dos paradigmas adotados e das metas almejadas; b) transparência na divulgação não só das regras, mas também dos resultados passados, presentes e futuros que foram programados pelo governo; c) fixação de política fiscal igualmente transparente, sobretudo com os resultados pretendidos; d) orçamento que permita a verificação do plano de governo na definição da gestão pública; e) estrita observância às regras legais na consecução da atividade financeira do Estado.

A L.R.F adotou da legislação americana a limitação de empenho (*sequestration*) e a compensação (*pay as you go*), mecanismos oriundos de uma lei chamada *Budget Enforcement Act* (BEA – 1990), que define as regras a serem observadas pelos entes federados quanto à limitação do empenho, que deve ocorrer com o contingenciamento de despesa sempre que não se realize a previsão orçamentária da receita, e a compensação, que encontra dispositivo similar na legislação brasileira, ao determinar que o aumento de despesa venha a ser equilibrado com a diminuição de outra ou o aumento da receita.

Na Nova Zelândia, em 1994, a *Fiscal Responsability Act* modificou o sistema contábil público, trazendo a lume um modelo de transparência que determina a publicação de diversos relatórios fiscais simplificados (passou-se a exigir uma demonstração de resultados, de fluxo de caixa, de passivos contingentes e das obrigações decorrentes da dívida pública) e enseja a participação da sociedade através do controle social. A LRF adotou algumas destas diretrizes com relação ao sistema contábil.

Uma das normas que igualmente serviu de inspiração à LRF foi o "Pacto de Estabilidade e Crescimento" firmado pelos países integrantes da União Européia, em 1997, no qual se estabeleceu que os membros do bloco econômico deveriam evitar déficits, buscando não só atingir o equilíbrio orçamentário, mas chegar à meta de apuração de superávit. Trata-se de norma que define, precisamente, as metas a serem atingidas, como ocorre com na legislação brasileira, embora contenha previsão de controle destes resultados e a realização de advertências para os países que não as cumprirem. Este pacto tem sua origem no Tratado de Maastrich, de 1992, que firmou a posição da União Européia, com relação a seus países-membros, de repúdio aos déficits governamentais, a fixação de metas de inflação e os patamares de juros de longo prazo.

Há órgãos supranacionais da União Européia que têm por objetivo não só regulamentar o pacto de controle fiscal, mas supervisionar o cumprimento das metas estabelecidas e impor sanções ou orientações, dependendo da natureza jurídica do desvio cometido, pelos países que desrespeitem a norma.

A L.R.F está em harmonia com as reformas constitucionais retro, especialmente as Emendas Constitucionais da reforma administrativa (EC n. 19/98) e da reforma previdenciária (EC n. 20/98). O diploma legal em comento tem aspecto inovador, que reside no fato de responsabilizar o administrador público pela gestão financeira, criando mecanismos de acompanhamento sistemático do desempenho (mensal, trimestral, anual e plurianual), permitindo o controle por parte da sociedade na sua execução.

Em suma, estes são alguns dos aspectos históricos, econômicos e jurídicos que nortearam a elaboração da LRF, acrescidos da influência de normas editadas em outros países com a mesma finalidade. A seguir, cumpre examinar sua natureza jurídica para se analisar sua forma de aplicação.

## 3 – Natureza jurídica da LRF

Compete à legislação constitucional disciplinar as características da administração pública pretendida pelo seu povo, determinando, entre outros elementos, a forma e o regime de governo e do próprio Estado. São aspectos fundamentais para delinear todas estas características.

Dentre os alicerces estruturais do Estado insculpidos no texto constitucional, encontra-se a disciplina do Poder Financeiro, tópico essencial no desenvolvimento da Administração Pública. O estabelecimento de parâmetros e, sobretudo, dos limites do Estado na realização de sua atividade financeira constitui, na atualidade, condição imprescindível a permitir o planejamento da gestão pública e, por conseguinte, a implementação de suas funções.

Donde, o legislador constituinte deverá disciplinar as regras e princípios que orientarão a atividade financeira do Estado, entendida como a realização de todos os atos necessários para a obtenção de receitas e a realização de despesas na consecução dos fins do próprio ente.

A forma federativa do Estado brasileiro caracteriza-se pela descentralização do poder entre os denominados entes federados, que são parcelas da ordem jurídica nacional dotados de autonomia política, administrativa, legislativa e financeira. A ausência de recursos suficientes para fazer face às suas atribuições, retiram a independência indispensável à atuação da pessoa jurídica de direito público, gerando uma relação de subordinação ao Poder Central, inadequada à federação, o que demonstra a importância das normas do direito financeiro e seu estreito vínculo com a estruturação do Estado e mais diretamente com o federalismo.

As autonomias necessárias ao ente federado são exteriorizadas através do exercício de competências legislativas e administrativas, distribuídas no texto constitucional à medida que se descentraliza o poder do Estado. Na abalizada opinião de Fernanda Dias Menezes de Almeida, "*a federação, a rigor, é um grande sistema de repartição de competências. E essa repartição de competências é que dá substância à descentralização em unidades autônomas*."(ALMEIDA, 1991, p. 32).

As competências delineadas acarretam direitos e deveres aos entes federados, de acordo com os parâmetros constitucionais estabelecidos que, em última análise, refletem a vontade da sociedade. Tanto o exercício de um direito quanto de um dever implicam a prática financeira do Estado, demonstrando a essencialidade das normas constitucionais financeiras.

No Estado Federal, a repartição de competência poderá ser minuciosa, compreendendo em detalhes a de cada esfera do governo, ou especificar as competências locais e dispor da residual para o ente federal, ou ainda alocar as competências federais e atribuir as residuais e de interesse local para os entes regionais. A realidade brasileira a torna singular pela existência dos Municípios na condição de entes federados, demonstrando a pretensão de maior descentralização do poder no Estado pátrio, embora a prática não confirme a teoria. Com esta realidade, o constituinte atribui uma lista exaustiva de competência para a União, fixou as de interesse local para os Municípios e elegeu aos Estados-membros da federação a competência concorrente e/ou supletiva. Na lição do emérito constitucionalista mineiro, professor Raul Machado Horta:

*"A repartição de competências não se limita ao plano da repartição horizontal da matéria legislativa, que coloca sua tônica no processo discriminatório e faz da repartição uma demarcatória das fronteiras normativas do Estado Federal. As Constituições federais passaram a explorar, com maior amplitude, a repartição vertical de competências, que realiza a distribuição de idêntica matéria legislativa entre a União Federal e os Estados-Membros, estabelecendo verdadeiro condomínio legislativo, consoante regras constitucionais de convivência. A repartição vertical de competências conduziu à técnica da legislação federal fundamental, de normas gerais e de diretrizes essenciais, que recai sobre determinada matéria legislativa de eleição do constituinte federal. A legislação federal é reveladora das linhas essenciais, enquanto a legislação local buscará preencher o claro que lhe ficou, afeiçoando a matéria revelada na legislação de normas gerais às peculiaridades e às exigências estaduais. A lei fundamental ou de princípios servirá de molde à legislação local. É o Rahmengesetz,*

*dos alemães; a legge-cornice, dos italianos; a loi de cadre, dos franceses; são as normas gerais, do direito constitucional brasileiro".* (HORTA, 1964, p. 53-54)

Na previsão da Constituição Federal de 1988 restou à União a competência para editar as normas gerais relativas ao direito financeiro e orçamento (art. 24, incisos I e II), cabendo aos Estados-membros e ao Distrito Federal legislar de forma concorrente, respeitando-se o contido nas referidas normas gerais.

O poder constituinte brasileiro manifestou-se no intuito de produzir um texto que pudesse assegurar os direitos da sociedade na época de sua promulgação, observado todo o contexto histórico do período. Dessa forma, inseriu-se os artigos 163 e 169, que dispõem sobre as finanças públicas, os quais deverão ser regulados em lei complementar. Nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coêlho, *"as leis complementares atuam diretamente ou complementam dispositivos constitucionais de eficácia contida (balizando-lhes o alcance), ou ainda, integram dispositivos constitucionais de eficácia limitada (conferindo-lhes normatividade plena)"* (COÊLHO, 2003, p.100). Assim, as leis complementares funcionam como manifestação de expansão da própria Constituição.

A Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, assim como a Lei n. 4.320/64, são consideradas normas gerais de Direito financeiro, criadas ou recepcionadas com o objetivo de complementar e balizar as atividades dos entes federados e dar maior eficácia aos princípios que orientam a atividade financeira do Estado.

## 4 – Limites estabelecidos pela LRF na gestão da atividade financeira

Como aduzido, "a atividade financeira é o conjunto de ações do Estado para a obtenção da receita e a realização dos gastos para o atendimento das necessidades públicas" (TORRES, 2003, p.3), nas palavras do professor Ricardo Lobo Torres. Dessa forma, os objetivos do Estado, para se concretizarem, dependem do ingresso de receita pública, obtida de acordo com planejamento anual, assim como as despesas devem obedecer ao previsto no orçamento. Tais ações de arrecadação e gastos, constituem a atividade financeira. Ela é exercida pelos entes territoriais e respectivas autarquias e envolve a prestação de serviços públicos e a defesa dos direitos fundamentais.

O desenvolvimento da atividade financeira é diretamente influenciado pela forma de Estado adotada por determinado país, bem como pela divisão dos Poderes inerentes ao exercício da atividade estatal, como preconizado por Montesquieu. No primeiro aspecto, a descentralização do poder entre ordens jurídicas parciais, acarreta a necessidade de obtenção de receitas e a realização de despesas por parte de cada um dos entes que compõem o Estado. No segundo aspecto, cada Poder possui uma função constitucional específica, sendo que, para realizá-la, dependem igualmente de receitas para fazer frente às despesas, sempre atuando de forma independente e harmônica. Todo

este conjunto de ações praticadas pelos entes federados e demais entidades integrantes da administração pública indireta devem estar disciplinados no orçamento público (princípio constitucional da unicidade orçamentária, introduzido pela Constituição Federal de 1988).

Verifica-se, portanto, a vinculação direta da forma de Estado adotada com o mecanismo da estrutura legislativa que compõe o sistema constitucional financeiro, como identificado no tópico anterior. As normas gerais são, dessa forma, a baliza fundamental para a atuação integrada e harmônica dos entes federados na realização de suas respectivas atividades financeiras, na medida em que possuem objetivo comum: assegurar a implementação do interesse público.

O problema básico de qualquer Estado federal (como o Brasil) dividido em entes independentes (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios) é a convivência política e a integração dos diversos interesses. A integração resulta da harmonização dos interesses associados à solidariedade. Os interesses dos entes são de natureza coletiva e exigem respostas públicas. O Estado deve ter a eficiência para incorporar essa multiplicidade de interesses.

O federalismo democrático, como bem salientado por Lúcia Avelar e Aspásia Camargo (2001), tem a capacidade de promover a continuidade e a estabilidade dos processos de escolha dos governantes, em diversos níveis de governo; institucionalizar mecanismos de representação, de repartição de competências e de recursos que garantam a previsibilidade e autonomia no exercício do poder partilhado; socializar mecanismos de controle plenamente utilizados pela constituição e criar *"freios e contrapesos"* entre os diferentes poderes, que garantam transparência aos atos governamentais e às políticas públicas. Pode ainda combinar, de forma dinâmica e atualizada, mecanismos de cooperação e de competição entre os entes federados e garantir a participação civil e seu envolvimento direto com decisões de seu interesse, especialmente no plano local.

No entanto, atingir estas capacidades tem sido a dificuldade especial do Estado brasileiro, mostrando-se necessário, ao longo dos anos, que as pretensões dependem de controle mais rígido de sua atividade financeira, na medida em que não se pode contar com o bom senso dos governantes, numa visão contínua e a longo prazo da consolidação das políticas públicas essenciais ao desenvolvimento econômico e social do Estado. O imediatismo, o casuísmo, e outros "ismos" marcaram a ausência do planejamento da gestão pública, com as funestas consequências advindas de tais imprevisões.

Logo, através de leis complementares que instituem normas gerais de direito financeiro, é que se fixam os limites da atuação do Estado na realização da atividade financeira, traçando de maneira objetiva a forma de agir (aspecto formal) e o controle das atuações a serem praticadas (aspecto material).

A LRF tem esta natureza e foi criada com a meta de propiciar ao Estado uma gestão financeira responsável, impossibilitando que a conduta dos administradores comprometa o desenvolvimento econômico e social que se espera do Estado. Cumpre, então, destacar como principais limites estabelecidos por esta norma geral para se

alcançar o resultado almejado: limite de gastos com pessoal; limites para o aumento de despesas e limite na realização de operações de crédito e do endividamento.

## 5 – Regras vinculadas ao desenvolvimento das políticas sociais

Vários dispositivos do texto constitucional brasileiro demonstram a nítida preocupação em assegurar a aplicação dos recursos disponíveis na ampliação e melhoria das políticas sociais. O objetivo precípuo, ao constituir o marco da ruptura do Estado Autoritário vivenciado, é colocar o cidadão como o centro do ordenamento e, portanto, do Estado.

Garantir ao cidadão a efetividade de seus direitos sociais e estabelecer limites claros na conduta do Estado e nas suas finalidades, sobretudo através dos denominados "direitos e garantias fundamentais", foi tratado como um dos aspectos primordiais da Constituição vigente. Verifica-se no próprio preâmbulo da norma constitucional que Estado Democrático instaurado deve "assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos." (BRASIL, 1988)

A positivação destes valores máximos da sociedade brasileira permitiu a concretização dos princípios fundamentais insculpidos no art. 1º da Constituição Federal de 1988, como o exercício da cidadania, a dignidade da pessoa humana e os valores do trabalho e da livre iniciativa. Esta pretensão social, por sua vez, que é obrigação fundamental do Estado, decorre do ideal de se construir uma sociedade justa, livre e solidária, onde haja o desenvolvimento nacional, removendo os obstáculos das desigualdades hoje presentes, bem como a erradicação da pobreza.

No que diz respeito aos direitos e garantias do cidadão, a parte inicial da norma fundamental assegura, nos artigos 5º e 7º, um elenco de direitos individuais e sociais, respectivamente, no intuito de preservar todos estes valores e princípios aqui mencionados. O Estado existe em prol do cidadão, resulta do somatório de parcela de suas liberdades individuais, sendo que sua atuação jamais poderá deixar de considerar este objetivo como a essência dos atos praticados.

A atuação do Estado na execução do interesse público previsto nas normas constitucionais e infra-constitucionais, que asseguram os direitos individuais e sociais aos cidadãos, acarreta despesas em valores substanciais, e, em contrapartida, demanda receitas suficientes para a realização destes objetivos.

Sendo assim, no planejamento estatal de longo, médio e curto prazo, deve-se realizar previsões orçamentárias necessárias a implementar os interesses públicos exigidos pela sociedade, como se verifica na elaboração do plano plurianual, na lei de diretrizes orçamentárias e nas leis orçamentárias. No plano executivo, ao cumprir o orçamento elaborado, o Poder Público deve seguir rigorosamente o cronograma traçado, cumprindo as metas estabelecidas no plano social.

No entanto, o que se constata é um planejamento estatal meramente teórico, pois jamais foi cumprido pelos governantes, deixando a sociedade completamente frustrada, como é público e notório. Apesar de ser inconcebível uma atuação estatal sem planejamento, face à sua necessidade lógica, óbvia e ululante, esta é a situação existente, gerando desigualdade social gritante. Há uma carência social enorme no país, tendo em vista o não atendimento dos ditames constitucionais pelo Poder Público, sobretudo o desvio de receitas para outras finalidades.

Dentre as receitas vinculadas no texto constitucional para a realização de despesas de cunho social, destaca-se a previsão contida no art. 212 do texto constitucional, concernente à área educacional, que dispõe:

*"Art. 212 – A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino."*

A objetividade deste dispositivo constitucional delimita a atuação do Estado, obrigando-o a destinar o referido percentual no desenvolvimento do ensino público, principalmente o fundamental, buscando não só erradicar o analfabetismo com a ampliação do número de vagas, mas aprimorar a educação e a cultura do povo brasileiro, propiciando-lhe, como consequência, um melhor exercício e controle democrático da gestão pública pelo cidadão ciente de seus direitos.

Nota-se que, desde a promulgação do texto constitucional, a aplicação destes recursos pelos entes federados vem possibilitando garantir as vagas necessárias nas escolas, mas também permitindo a criação de incentivos para motivar os cidadãos a frequentarem os estabelecimentos de ensino-, proporcionando-lhes alimentação adequada (verba da merenda escolar), além de oferecer às famílias carentes a bolsa-escola, incentivando-as a matricularem seus filhos, afastando-os da marginalidade e da exploração do trabalho infantil.

Estes recursos, aliados aos repasses constitucionais provenientes da arrecadação da denominada contribuição social do salário-educação, possibilitam, ainda, o investimento na estrutura física das escolas públicas e no treinamento de professores, sobretudo do ensino obrigatório. Lamentavelmente, este investimento não tem atingido sua finalidade de forma substancial no ensino superior, uma vez que as universidades públicas não recebem os recursos necessários, acrescido da baixa remuneração do corpo docente, que não condiz com a importância de sua função.

Na área educacional, o papel do Estado vem sendo complementado pelas entidades educacionais filantrópicas, que exercem função pública preponderante, suprindo, em parte, a deficiência estatal, sem qualquer finalidade lucrativa. Estas entidades possuem imunidade tributária de alguns impostos e contribuições sociais, como contrapartida do Estado pela relevância da função que exercem, além de receberem verbas públicas (subvenções).

No plano da saúde, o art. 196 da Carta Republicana determina que "é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação." Os dispositivos seguintes traçam outras regulamentações para se atingir ao fim proposto no artigo transcrito, determinando a descentralização desta gestão, mediante a transferência de recursos aos entes federados, com a aplicação de percentual mínimo da receita a ser estabelecida em lei complementar.

Tem-se, contudo, que a descentralização dos serviços para os Municípios não teve como contrapartida o repasse suficiente dos recursos financeiros, na medida em que os entes locais possuem orçamento restrito, ficando impossibilitados de cumprir esta relevante e imprescindível atividade social. O descompasso entre receita e despesa na execução deste serviço público, que constitui direito social do cidadão, propiciou a invasão da iniciativa privada na atividade dos planos de saúde, em razão da deficiência da atuação estatal no que se refere à quantidade (atendimento suficiente) e, principalmente, à qualidade dos serviços públicos de saúde.

Atrelada à saúde estão os serviços públicos de previdência e assistência social, previstos nos artigos 201 e 203, respectivamente, do texto constitucional vigente. São igualmente considerados direitos sociais dos cidadãos a serem desincumbidos pelo Estado, destacando-se, por sua relevância, a aposentadoria, a proteção ao trabalhador, à gestante e outros serviços de cunho social que deveriam ser executados com qualidade pelo Poder Público.

Consoante o art. 194 da Constituição Federal, a execução destes serviços dependem de recursos advindos dos entes federados e da sociedade, nos termos da lei, mas especialmente pela exigência dos tributos denominados contribuições sociais, constantes do art. 195. Estas contribuições geram volume significativo de recursos para os cofres públicos, principalmente pelas majorações ocorridas nos últimos anos.

A vinculação das receitas destes tributos à finalidade que motiva sua instituição constitui regra substancial na realidade financeira do Estado, que o possibilita assegurar a prestação adequada destes serviços públicos sociais. São regras fundamentais à garantia do atendimento deste direito previsto no texto constitucional, resguardado como "cláusulas pétreas", por não admitir modificações em seu conteúdo.

Entretanto, torna-se necessário enfatizar a atuação condenável da administração pública, respaldada pelos legisladores, que também desviam de sua função de representação do povo ao admitirem o desvio destes recursos para outras finalidades. Na pífia reforma tributária realizada através da promulgação da Emenda Constitucional n. 42/2003, o objetivo principal do governo federal foi ratificar a renovação do dispositivo constitucional que admite a desvinculação de 20% da arrecadação proveniente das contribuições para ser utilizado em outras despesas ou prestações financeiras, notadamente o pagamento de juros da dívida externa. O que foi criado temporariamente está prestes a completar uma década, prejudicando diretamente o povo brasileiro, que não possui um sistema de previdência e assistência social proporcional aos tributos que pagam, distante de se pensar num atendimento digno. E a previdência permanece em déficit!

Idêntica situação encontra-se no inciso XI do art. 167 do texto constitucional, modificado pela Emenda Constitucional n. 20/98, que veda utilização dos recursos arrecadados com as contribuições sociais denominadas de previdenciárias (das empresas sobre a folha de salário e outras remunerações e dos trabalhadores) para outra finalidade que não seja a seguridade social. No entanto, uma interpretação a *contrario senso*, literal e casuística, poderia indicar a leitura de que as demais contribuições sociais (faturamento e lucro), onde se inserem a COFINS, o PIS e a CSSL, principais fontes de recursos, poderiam ser direcionadas para outros fins.

As modificações na destinação dos recursos das contribuições sociais jamais poderiam ser admitidas, por evidentemente inconstitucionais, ainda que introduzidas por emendas à constituição, em razão do sistema de previdência e assistência social constituir direito e garantia fundamental do cidadão, não passível de alteração de acordo com o art. 60, §4º, da Carta Magna.

A Emenda Constitucional n. 20/1998, talvez para não chamar a atenção para os desvios de recursos da seguridade social, também modificou a redação do art. 250 do texto constitucional, possibilitando a criação de um fundo integrado pelo conjunto de bens e direitos de qualquer natureza, com o objetivo de assegurar o serviço público de previdência e assistência social. Já o art. 68 da LRF criou o referido fundo, indicando a fonte de recursos e, dentre eles, somente as contribuições previdenciárias, como previsto no art. 167, inciso XI, não fazendo menção às demais, o que tem ensejado as constantes publicações nos órgãos de imprensa de notícias sobre o desvio de recursos da previdência e a irresponsabilidade na gestão da atividade financeira do Estado, comprometendo mais uma vez as políticas sociais.

O art. 24 da LRF estabeleceu limites para o aumento de despesas com a seguridade social, preservando o seu intuito de atingir o equilíbrio orçamentário e financeiro, preocupando-se em não comprometer o atendimento deste importante direito social do cidadão, bem como dispensando a necessidade de se indicar uma fonte de majoração de receitas, quando o acréscimo das despesas decorrer da concessão de benefícios àqueles previstos legalmente, à expansão quantitativa do atendimento e a manutenção do valor real do benefício.

As normas constitucionais e gerais aqui elencadas demonstram que o equilíbrio orçamentário e financeiro é o objetivo almejado pelo Estado, mas não um fim em si mesmo. O ordenamento jurídico demonstra a preocupação e o objetivo constante de assegurar os direitos e garantias fundamentais do cidadão, finalidade primordial a ser perseguida pelo Poder Público.

Denota-se, portanto, que as normas instituídas pela LRF são condizentes com as regras existentes no ordenamento jurídico e não têm o objetivo de privilegiar o equilíbrio econômico às custas do desenvolvimento social. As críticas realizadas neste sentido evidenciam, na realidade, que a administração pública brasileira possui os graves defeitos da ausência de planejamento e de gestão pública responsável.

## 6 - Conclusões

Neste período de vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal pode-se afirmar que esta proporcionou uma mudança de paradigma da administração pública brasileira. Por mais paradoxal que possa parecer, o referido diploma legislativo não trouxe qualquer mudança significativa na orientação da gestão pública em termos principiológicos, expressa e categoricamente definidos no texto constitucional, mas se tornou importante marco na conscientização dos limites do administrador público na imprescindibilidade da conduta responsável frente aos entes públicos.

Na medida em que a lei em comento estabeleceu critérios objetivos e rígidos no tocante aos limites da gestão, com a aplicação de sanções diversas para o descumprimento de suas regras, aliado ao momento histórico vivido no país com a estabilização econômica e seu confronto com as políticas sociais, vem se verificando uma mudança gradual na conduta do administrador, sobretudo na sua avaliação pela sociedade.

Esta conscientização do povo brasileiro permite efetivo incremento da democracia, pois aproxima o cidadão da administração pública, propiciando o controle direto dos atos praticados e uma avaliação severa do *modus operandi* do gestor, que costumeiramente depende da aprovação de seus eleitores para prosseguir na carreira pública.

Torna-se cada vez mais presente nos diversos segmentos sociais que o povo brasileiro não tolerará quaisquer desvios de conduta por parte dos gestores públicos, sendo que a fiscalização ficará mais acentuada e com cobranças imediatas, seja através das urnas, seja através da denúncia de irregularidades ou da má administração dos gestores.

Fundamental mudar o parâmetro de que o bom gestor é aquele que executa obra, ainda que através do endividamento estatal. O controle através da gestão responsável possibilita, repita-se, o crescimento econômico sustentável com o atendimento das demandas sociais.

O descumprimento de metas e resultados pelo Estado tem sido justificado ao longo dos anos pelas supostas "heranças" deixadas pelos gestores anteriores, que eram atacados pela ausência de comprometimento com os interesses públicos. Criou-se a cultura de que os direitos sociais não eram atendidos pelas dívidas herdadas, que comprometiam o orçamento e demandavam a realização de novo endividamento para que o gestor do momento pudesse pretensamente realizar seu programa de governo, sempre com investimentos não direcionados ao setor social ou pelo inchaço da máquina pública no que se refere ao gasto com pessoal.

Esta absurda situação gerou um endividamento interno e externo acentuado, acarretando o pagamento de juros exorbitantes em função do risco do país de não conseguir adimplir com os compromissos financeiros assumidos. O pagamento dos juros (raramente amortização do principal, já que se realizavam novos empréstimos) comprometeu substancialmente o atendimento digno dos direitos sociais reivindicados, por estarem assegurados no ordenamento jurídico pátrio.

Concomitante, desenvolve-se e ganha ênfase a teoria do crescimento econômico e social sustentável, isto é, realizado a partir da estabilidade econômica que se atinge pelo equilíbrio orçamentário e financeiro do Estado. Este pensamento está incorporado no texto constitucional vigente, especialmente nos dispositivos atinentes ao direito financeiro (arts. 163 a 169) e ao princípio do equilíbrio orçamentário.

Tem-se, contudo, que a norma retora da atividade financeira do Poder Público ganhou uma interpretação formal e não categórica, ou seja, admitia-se que o equilíbrio não fosse atingido, normalmente desvirtuando o orçamento, que formalmente espelhava este equilíbrio mas com previsão de receitas irreais, que não se efetivava, embora as despesas fossem rigorosamente realizadas e aumentadas. O saldo remanescente a pagar era transferido para o aumento da dívida ou para a liquidação no exercício seguinte, comprometendo a execução orçamentária futura.

A LRF, mesmo que repetindo o óbvio, as regras gerais constantes do texto constitucional que disciplinam a atividade financeira do Estado, inova ao concretizar nas normas gerais de direito financeiro estes dispositivos da Carta Magna, que são consideradas normas abertas e, assim, sem eficácia imediata e necessária, como se fossem meras normas programáticas.

Simultaneamente, estabelece sanções aos gestores e aos entes federados que não observarem as normas instituídas, assegurando eficácia plena quanto ao cumprimento de seus dispositivos, pelo menos assim se espera e o cotidiano vem demonstrando. O equilíbrio que se pretende atingir na gestão orçamentária e financeira do Estado tem por finalidade permitir a execução das políticas públicas sociais, gerando um controle mais efetivo da população quanto à aplicação dos recursos públicos.

Questiona-se na doutrina quanto à conveniência política, moral e jurídica de se aplicar sanções aos entes federados e não somente aos gestores que não pautaram suas condutas de acordo com as normas constitucionais e gerais aqui comentadas. Com a devida vênia dos entendimentos contrários, há uma razoabilidade que justifica a existência da aplicação da penalidade para ambos, gestores e entes. Isto porque, a não observância das regras se dá pelo ente, que é pessoa jurídica distinta do gestor, como ocorre na seara do direito privado. Mesmo que se argumente que ao atingir o ente federado estará afetando a toda sociedade, deve-se levar em consideração que a escolha do gestor é responsabilidade da própria sociedade, justificando-se, portanto, que assumam também os ônus do exercício desta autonomia.

Conclui-se, portanto, que a Lei de Responsabilidade Fiscal constitui importante instrumento de gestão da administração pública, que permitirá a implementação das políticas sociais, principalmente nos Municípios, onde parte das receitas disponíveis (não comprometidas com o custeio em face dos limites estabelecidos pela lei complementar) serão aplicadas diretamente pelos cidadãos.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS


ASSONI FILHO, Sérgio. A Lei de responsabilidade fiscal e o federalismo fiscal. In. CONTI, José Maurício (Org.). *Federalismo Fiscal.* Barueri, São Paulo: Manole, 2004. p. 223-261.

AVELAR, Lúcia; O sistema federativo e as políticas de desenvolvimento: desafios e perspectivas nos países de fortes desigualdades. In. HOFMEISTER, Wilhelm; CARNEIRO, José Mário B. (org.) *Federalismo na Alemanha e no Brasil*. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2001. P69-94. Série debates, n.22.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. Descentralização do poder; federação e município. *Revista Forense*. Rio de Janeiro, n. 293, p. 11-30, jan./ mar. 1988.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Teoria geral do federalismo*. Belo Horizonte: Fumarc/UCMG, 1982.

BOBBIO, Norberto. *Estado, governo, sociedade: para uma teoria geral da política*. Trad.: Marco Aurélio Nogueira. Rio de Janeiro: Editora Paz e Terra, 1999. 173 p.

BONAVIDES, Paulo. *Ciência Política*. 10ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

BREMAEKER, François E. J. de. *Equalização das transferências constitucionais: passo importante para o ajuste fiscal*. Rio de Janeiro. Instituto Brasileiro de Administração Municipal. Disponível em <http://www.ibam.org.br/publique/media/EQUALIE.pdf.>. Acesso em 21/07/04.

CAMARGO, Aspásia; Federalismo Cooperativo e o princípio da subsidiariedade: notas sobre a experiência recente do Brasil e da Alemanha In. HOFMEISTER, Wilhelm; CARNEIRO, José Mário B. (org.) *Federalismo na Alemanha e no Brasil*. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2001. P69-94. Série debates, n.22.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional*. Coimbra: Almedina, 1993.

CASTRO, Flávio Régis Xavier de Moura e. *Lei de responsabilidade fiscal – abordagens pontuais*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

CAVALCANTI, Márcio Novaes. *Fundamentos da lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Ed. Dialética, 2001.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário*. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2002.

CRITISINELIS, Marco Falcão. *Políticas públicas e normas jurídicas*. Rio de Janeiro: Ed. América Jurídica, 2003.

CRUZ, Flávio da (coord.). *Lei de responsabilidade fiscal comentada*. São Paulo: Ed. Atlas, 2000.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do estado*. São Paulo: Saraiva, 1998. 20 ed.

DIAS, Ronaldo Brêtas de Carvalho. *Responsabilidade do estado pela função jurisdicional*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

FIGUEIREDO, Carlos Maurício; NÓBREGA, Marcos. Responsabilidade fiscal em final de mandato. *Interesse Público*: Revista bimestral de Direito Público. Porto Alegre: Nota Dez, 2003. n. 20

FIGUEIREDO, Carlos Maurício Cabral. NÓBREGA, Marcos Antônio Rios da. A lei de responsabilidade fiscal – a experiência brasileira – o caso do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco. Disponível em <http://federativo.bndes.gov.br/lrf_opiniões_estudos.htm>. Acesso em 05/01/04.

FIGUEIREDO, Carlos Maurício (coord.). Comentários à lei de responsabilidade fiscal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2ª ed., 2001.

GODÓI, Marciano Seabra. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Ed. Dialética, 1999.

HELD, David. *Modelos de Democracia*. Belo Horizonte: Paidéia, 1987.

HORTA, Raul Machado. *A autonomia do Estado-membro no Direito Constitucional brasileiro*. Belo Horizonte: Ed. Santa Maria, 1964.

KELSEN, Hans. *A democracia*. trad. Ivone Castilho Benedetti, Jefferson Luiz Camargo, Marcelo Brandão Cipolla, Vera Barkow. São Paulo: Martins Fontes, 1993.

KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*. trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KHAIR, Amir Antônio. *Lei de responsabilidade Fiscal: Guia de Orientação para as Prefeituras*. Ministério do planejamento, orçamento e gestão. BNDES. Brasília, 2000.

LEONARDO, Marcelo. *Crimes de Responsabilidade Fiscal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989.

MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. Um novo Município: federação de municípios ou miniaturização dos estados-membros. *Revista da Ordem dos Advogados do Brasil – Seção de Minas Gerais*. Belo Horizonte, vol. 26, n. 62, p. 31-50, jan./jun. 1996.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Comentários à lei de responsabilidade fiscal*. São Paulo: Ed. Saraiva, 2001.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 1993.

MILESKI, Helio Saul. *O controle da gestão pública*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Considerações sobre a lei de responsabilidade fiscal*. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2001.

MOTTA, Carlos Pinto Coelho. *Gestão fiscal e resolutividade nas licitações*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). *Lei de responsabilidade fiscal – teoria e prática*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. GERARDO, José Carlos. *Dois anos da lei de responsabilidade fiscal*. Ministério da Fazenda. Disponível em <http:// www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/LRF2ed.pdf.> Acesso em 07/11/03.

NETO, Diogo de Figueiredo Moreira. *Considerações sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal*: finanças públicas democráticas. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Responsabilidade fiscal*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001.

PALATNIK, Beny; SILVEIRA, Ricardo Figueiró. Controle e déficit e de dívida na União Européia: reflexões para a implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal.

*Informe-se BNDES. Distrito Federal,* n.30, Ago. 2001. Disponível em: <http://federativo.bndes.gov.br/destaques/informe.htm>. Acesso em 20/07/04.

REIS, Heraldo da Costa. *Contabilidade e Gestão:* estudos especiais. Rio de Janeiro: Ibam, 2004.

ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. *República e federação no Brasil*. Belo Horizonte: Del Rey Editora, 1997.

ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Aspectos relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Dialética, 2001.

SOARES, Mário Lúcio Quintão. *Teoria do estado*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 1999.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 11 ed. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2004.