



**CONSENTIMENTO FINANCEIRO: O ORÇAMENTO COMO O FUNDAMENTO
DO DEVER DE CONTRIBUIR COM O GASTO PÚBLICO***

*FINANCIAL CONSENT: THE BUDGET AS THE FOUNDATION OF THE DUTY TO CON-
TRIBUTE TO PUBLIC EXPENDITURE*

Arthur Galli**

RESUMO

Este artigo apresenta o princípio do consentimento financeiro dentro do contexto da crise do Estado Fiscal e a importância da correlação entre receitas e despesas para justificar a atividade tributante, usando do caso da desorçamentação como um fator não necessariamente tributário capaz de afetar a legitimidade do dever de pagar impostos. Em conclusão, vê-se a retomada do consentimento financeiro como essencial para fins de fundamentação e legitimação do dever de pagar imposto.

PALAVRAS-CHAVE: desorçamentação; consentimento financeiro; tributação.

ABSTRACT

This paper presents the principle of financial consent within the context of the Fiscal State crisis and highlights the importance of the correlation between revenue and expenditure to justify taxing activity. It uses the case of off-budgeting as a non-tax-related factor that can affect the legitimacy of the duty to pay taxes. In conclusion, the revival of financial consent is seen as essential for the foundation and legitimization of the duty to pay taxes.

KEYWORDS: off-budget spending; financial consent; taxation.

*Publicado em 22 abr. 2026.

**Mestrando em Direito Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Especialista em Direito Econômico e Desenvolvimento pela Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo. E-mail: abgalli@usp.br



INTRODUÇÃO

Em texto de 2003, Allen Schick¹ apresentou três níveis do planejamento financeiro-orçamentário atual: (i) o plano macro-orçamentário, responsável por definir os agregados fiscais e manter o equilíbrio fiscal, realizado por estruturas normativas apartadas do processo legislativo-orçamentário, embora ainda aptos a influenciá-lo profundamente, como constrangimentos externos que prevalecem sobre as normas orçamentárias²; (ii) o plano distributivo ou orçamentário propriamente dito, relacionado à alocação ampla de custos e benefícios na sociedade, com foco na eficiência alocativa entre as solicitações financeiras derivadas das pressões políticas e; (iii) o plano micro-orçamentário, interessado na efetiva operacionalização das despesas, ou seja, na execução orçamentária.

Nazaré Cabral³ explica as tendências levantadas pelo autor para se entender as perspectivas do futuro do orçamento público. A evolução da macro-orçamentação como a passagem de uma política financeira keynesiana, isto é, interventora, para um orçamento controlado e restringido por regras fiscais, por meio das quais o elemento político-decisório do orçamento é parcialmente cerceado. No campo da orçamentação distributiva, a tendência é a decrementalização, isto é, o corte progressivo das dotações e a diminuição das margens de manobra das unidades orçamentárias. Por fim, na micro-orçamentação, a tendência é a fortificação do ideal da performance, com típicas estratégias problemáticas ao princípio do consentimento financeiro, tais como a contratualização tributária, a desorçamentação, a ampliação de setores paraestatais e organizações sociais, além de soluções mercadológicas para políticas públicas, especialmente decorrentes do gerencialismo.

A nova LC 200/23, conhecida como novo arcabouço fiscal, vem nesse contexto global de um novo modelo para a estrutura orçamentária. O Estado brasileiro escolheu o padrão internacional de limitar o crescimento das despesas públicas em consonância a um possível crescimento das receitas públicas. O problema fundamental dessa nova lei é, na verdade, um problema duplo: tanto da ordem do atual modelo de Estado, quanto do atual modelo de financiamento do Estado. A crise do Estado Fiscal tem como base a consideração de que cada vez

¹ SCHICK, Allen. *Does Budgeting Have a Future?* OECD Journal on budgeting, Vol. 2, 2003, p. 9.

² CABRAL, Nazaré da Costa. *Programação e decisão orçamental. Da racionalidade das decisões orçamentais à racionalidade económica.* Coimbra: Almedina, 2008. p. 539.

³ CABRAL, Nazaré da Costa. *Programação e decisão orçamental. Da racionalidade das decisões orçamentais à racionalidade económica.* Coimbra: Almedina, 2008. p. 537-551.



mais há uma pressão para realização de despesas sem que haja receitas tributárias suficientes, pois existe uma pressão, tão forte quanto, para a diminuição da carga tributária, considerada elevada por uma percepção sociológica comum.

O primeiro problema da crise do Estado Fiscal é a crise do próprio Estado. Em seu texto, Michel Bouvier⁴ explica que a passagem de um Estado de bem-estar social (*Welfare State*) para um Estado neoliberal, a defesa de um pensamento privatista, economicista e gerencialista da atividade pública, somadas ainda às crises climáticas, aos choques econômicos e às instabilidades geopolíticas, criam uma sensação de que os serviços e bens públicos disponibilizados pelo Estado e organizados em políticas públicas não têm se mostrado suficientemente eficazes na sua busca de promover o bem estar comum. Dessa forma, a instabilidade e a inadequação do modelo político, econômico e social neoliberal produzem perdas recorrentes de legitimidade do Estado em sua atuação social.

O segundo problema da crise do Estado Fiscal é a crise da fiscalidade. É bom entender que, por Estado Fiscal, compreende-se o modo de financiamento do Estado por meio do qual seus recursos vêm, em sua maior parte, pela absorção de rendas da economia privada para o setor público mediante impostos, isto é, sem que haja uma contrapartida imediata e necessária, em oposição ao modelo de taxas ou contribuições de melhoria ou sociais⁵. O Estado Fiscal é uma figura típica do modo de produção capitalista, já que, no modo de produção feudal e no sistema soviético, o financiamento das atividades estatais ocorria por um Estado Patrimonial, ou seja, um Estado cuja maior parte de seus recursos vinha de exações sobre o uso de terras estatais ou dos saldos decorrentes das atividades produtivas controlados pelo Estado. A privatização dos meios de produção no capitalismo é acompanhada da necessidade do Estado de se valer de tributos para sustentar a si mesmo e a suas funções, já que não haveria outras rendas disponíveis. Impostos, portanto, são o custo da privatização dos meios de produção e do livre mercado. O problema que surge é relacionado à controvérsia dessa afirmação no senso comum, que mais vê o Estado como um “desperdiçador” de recursos “alheios”⁶, gerando mais malefícios do que benefícios.

⁴ BOUVIER, Michel. *La déstabilisation du consentement à l'impôt*. Conferência no XXVI Congresso Internacional de Direito Tributário da ABRADT. Belo Horizonte, 16, 17 e 18 de outubro de 2024, p.3-4.

⁵ NABAIS, José Casalta. *Crise e Sustentabilidade do Estado Fiscal*. Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, ano XI, 2014, p. 95-96.

⁶ MARTINS, Ives Gandra. *Elisão e Evasão fiscal*. Revista dos Tribunais, vol. 638/1988, 1988, In: Doutrinas Essenciais de Direito Tributário, vol. 6, p. 299- 320, Fev/2011, e-book, p. 2.



Como, então, legitimar a atuação do Estado se, no modelo de financiamento atual, a atenção a uma das demandas significa ir em sentido totalmente contrário à outra demanda. Se o Estado é visto como um desperdiçador de recursos, de forma que se torne socialmente aceitável praticar atos de elisão ou evasão fiscal, como exigir que sua atuação seja mais eficaz no combate aos problemas sociais sem verbas. Recordar-se, ainda, que não é incomum o fato de um mesmo grupo social suportar ambas as ideias, em evidente contradição.

Na explicação de Bouvier⁷, o mal-estar vinculado à tributação surge do rompimento entre o “contribuinte” e o “cidadão”, e se manifesta por meio do antifiscalismo, da evasão fiscal de grande escala e da busca incessante por benefícios e renúncias fiscais. Coloca-se em xeque a ideia do dever de pagar impostos exatamente porque esses impostos não são revertidos necessariamente em prol da sociedade. A origem desse rompimento está na desestabilização do princípio consentimento como um guia unificador da atividade financeira do Estado entre os meios (receitas) e as formas (despesas), enquanto o elemento de legitimidade sociológica, política e jurídica da busca pelos objetivos constitucionais, além de também residir na bifurcação entre a legalidade das receitas e das despesas e, mais recentemente, na retirada da figura do orçamento como estratégia central de coordenação da gestão pública, com a consequente ampliação das regras fiscais e da desorçamentação da atividade financeira. A desorçamentação é relevante objeto de consideração por apresentar fatores relacionados tanto a pretensões tributárias (como a não descrição das renúncias de receitas no orçamento público) quanto não tributárias (como as parcerias público-privadas e a atividade empresarial do Estado).

Muito da incapacidade do Estado de ampliar a tributação vem da falta de uma defesa discursiva sobre os bens e serviços efetiva e adequadamente prestados. Uma vez alcançado o limite de tensão da sociedade em aceitar pagar impostos, por ser sociológico e politicamente ilegítimo, é preciso refletir sobre como os recursos arrecadados têm sido usados pelo Estados para ampliar suas atividades na prestação de bens e serviços públicos e como essas despesas têm causado consequências à ética da tributação na sociedade, ou seja, ao pensamento comum. É apenas a partir da melhor evidenciação da atividade estatal que se torna possível defender, se necessário, aumento na carga tributária para financiar o aumento das despesas geradas por demandas e necessidades sociais justificadas.

⁷ BOUVIER, Michel. *La déstabilisation du consentement à l'impôt*. Conferência no XXVI Congresso Internacional de Direito Tributário da ABRADT. Belo Horizonte, 16, 17 e 18 de outubro de 2024, p.3-4.



Esse, de fato, parece ser um problema pouco analisado. Afinal, a crise da fiscalidade e o sentimento anti-tributação não concernem apenas ao Direito Tributário, senão também ao Direito Financeiro. Isso significa dizer que as razões geralmente apresentadas para justificar a tributação na sociedade não podem ser dadas apenas sob o viés genérico de que o tributo é resultado de uma decisão coletiva feita por representantes do povo e lastreada juridicamente na versão de que todo tributo é um auto-tributo. O consentimento trazido como fundamento político e jurídico da ação tributante não é apenas tema do regime jurídico tributário, mas também das normas jusfinanceiras como um todo, por imporem que haja uma necessária correlação entre os recursos arrecadados da economia privada e as necessidades públicas atendidas, estabelecendo parâmetros de controle.

Para tanto, este artigo tem como objetivo estudar o desenvolvimento do princípio do consentimento financeiro em sua acepção constitucional na modernidade, para então relacioná-lo ao dever jurídico de contribuir com o gasto público, enfatizando a necessidade de se interligar as despesas e as receitas por meio do orçamento. Desse ponto, o texto descreverá o dever jurídico de pagar tributos sob a perspectiva do consentimento financeiro, apresentando o orçamento como o método de explicitação concreta da autotributação, e os potenciais problemas decorrentes da ampliação de práticas de desorçamentação.

O método é o de revisão bibliográfica da literatura pertinente e de autores correlatos. Assim, o texto se dividirá em três partes: a primeira fará um estudo sobre o princípio do consentimento e as vertentes das receitas e despesas para a legalidade, a legitimidade e a economicidade; a segunda desenvolverá a relação entre o dever de contribuir com o gasto público, especialmente o dever de pagar tributos, tendo como seu fundamento político-jurídico o princípio do consentimento financeiro; por fim, a terceira apresentará a desorçamentação como um problema para o Estado Fiscal e para o consentimento, abarcando tanto os aspectos da receita quanto da despesa, e explicitando como o envolvimento do orçamento dentro das diretrizes da Constituição Financeira é elementar para a adequada legitimação político-jurídica da ação finalística e instrumental do Estado.

1. O PRINCÍPIO DO CONSENTIMENTO NO DIREITO FINANCEIRO



A ascensão do Estado moderno é demarcada pela racionalização como uma medida comum das relações humanas, decorrente dos novos valores e finalidades que demarcaram a passagem da idade média para a modernidade. Essa racionalização reverbera dentro da atividade de um Estado que tendencialmente centralizaria a ordem jurídica sob seu manto e necessitaria de cada vez mais recursos para se financiar. O Rei e, mais tarde, o Estado, passa a recorrer à tributação como uma medida de ganho extraordinário de recursos para momentos específicos, sofrendo, diante do embate com a nobreza e o clero, a necessidade de se justificar no uso dos recursos extraordinários. Surge, então, o princípio do consentimento, como a concordância para o uso de recursos públicos para fins devidamente justificados, acompanhada da respectiva autorização para que uma determinada quantidade de verba seja cobrada em face da aristocracia, clero e senhores feudais.

Embora a referência comum da doutrina à Carta Magna de 1215 como a precursora do consentimento, Rafael Antônio Baldo⁸ explica tanto o fato de que essa autorização não se configurava como um “orçamento público”, no sentido mais moderno do termo, na medida em que esta era dada apenas para parcela das receitas e só alcançava as despesas justificadas, quanto também esclarece que a centralização do poder real eclipsou as capacidades dos demais agentes sociais de se antagonizarem às cobranças tributárias. Foi apenas com as revoluções burguesas do século XVIII e XIX que surge e se fortifica a ideia de uma autorização consagrada em uma estrutura normativa específica, denominada de orçamento público, como medida para o controle social das finanças públicas, bem como é retomada a perspectiva do consentimento da atividade financeira do Estado⁹. O controle parlamentar é, assim, meio de legitimação da arrecadação de receitas e do correspondente pagamento das despesas. Horvath¹⁰ apresenta os fundamentos que permitem a cobrança de impostos, repartindo-os em legitimidade sociológica, política e jurídica.

A legitimidade sociológica, como explicitam Bouvier, Esclassan e Lassale¹¹, diz respeito às justificativas sociais para a cobrança tributária, as quais, na modernidade, circundam

⁸ BALDO, Rafael Antônio. *A história do orçamento público nos paradigmas da legalidade, da economicidade e da legitimidade*. Curitiba: Juruá, 2022, p. 54.

⁹ BALDO, Rafael Antônio. *A história do orçamento público nos paradigmas da legalidade, da economicidade e da legitimidade*. Curitiba: Juruá, 2022, p. 72.

¹⁰ HORVATH, Estevão. *Ética, Tributação e Gasto Público: que fazer para resgatar os laços da cidadania fiscal?* In: Eurico Marcos Diniz de Santi. (Org.). *Tributação e Desenvolvimento - Homenagem ao Prof. Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 182-183.

¹¹ BOUVIER, Michel; ESCLASSAN, Marie-Christine; LASSALE, Jean-Pierre. *Finances publiques*. 17. ed., Paris: LGDJ, 2018-2019. p. 679 e ss.



a teoria do benefício (imposto-preço, decorrência da teoria liberal) e a teoria do sacrifício (imposto-solidariedade, decorrência da teoria comunitarista). Em ambos os casos, há o reconhecimento de que os custos do Estado devem ser repartidos entre os membros da sociedade, seja essa repartição mais direta (no caso da teoria do benefício, em que cada um só paga o que recebe do Estado), seja essa repartição mais indireta (no caso da teoria do sacrifício, em que todos pagam por tudo e os ricos pagam mais, mesmo que recebam menos), pois todos, em alguma medida, se beneficiam com a atividade estatal.

A legitimidade política diz respeito à necessidade de que a população afetada, ou seus representantes, concorde com a tributação em prol do cumprimento do interesse público. Pede-se que a tributação seja consequência ativa dos próprios tributados, ao invés de considerá-los como sujeitos passivos, que apenas aceitam os efeitos tributários. É que a filosofia política moderna se aprofundou sobre a ideia de que os tributos seriam representação da liberdade positiva dos indivíduos, mas, para isso, seria exatamente necessário que a decisão de limitar seu próprio direito à propriedade devesse decorrer de uma decisão da sociedade como um todo¹². Todo tributo, portanto, só seria legítimo se visto como uma autoimposição, regrado na autorrealização da autonomia de um povo sob seu destino¹³.

A legitimidade jurídica nada mais é do que a juridicização da legitimidade política, consagrada por meio de princípios materiais e formais expressos no ordenamento jurídico capazes de permitir a concretização da arrecadação da receita e da realização das despesas por parte do Estado, materializada pela expressão jurídica da vontade política da população em se autolimitar, enquanto um exercício da liberdade positiva. O instrumento por meio do qual haveria essa materialização seria a lei¹⁴. Com efeito, é de fato o Poder Legislativo o alocado pela Constituição Federal como o portador da soberania financeira exatamente por ser aquele que representa a população. Tal soberania manifesta-se pela legalidade como o princípio da atividade estatal (art. 37, caput), traduzida no Direito Financeiro pela reserva de lei para o orçamento

¹² LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, volume II: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 3ª ed., 2008. p. 418.

¹³ GODOI, Marciano Seabra de. *Desafios atuais do Estado Fiscal no Brasil*. In: NABAIS, José Casalta; LAVOURAS, M. Matilde (coords.). *Desafios do Estado Fiscal*. Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2023, p. 132.

¹⁴ HORVATH, Estevão. *Ética, Tributação e Gasto Público: que fazer para resgatar os laços da cidadania fiscal?* In: Eurico Marcos Diniz de Santi. (Org.). *Tributação e Desenvolvimento - Homenagem ao Prof. Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 184.



e pelas necessidades de autorização legislativa para a gestão, criação, extinção e aplicação de cada um dos agregados fiscais.

O princípio da legalidade financeira exprime, por meio da atuação de seus representantes, o consentimento dos cidadãos para que sejam efetivadas as receitas e as despesas públicas. Nesse sentido, no contexto das revoluções burguesas, a função financeira das assembleias populares era a realização, por meio de norma temporária, da revalidação dos tributos cobrados e da autorização para os gastos, de forma que o balanço aprovado, ao final, produziria efeitos jurídicos avaliados sob uma interdependência sistêmica¹⁵. Como explica Lobo Torres¹⁶, a legalidade é o modelo pelo qual a representatividade dos cidadãos se materializa, porquanto a lei é o receptáculo do consenso dos indivíduos e de suas comunidades em sofrer os encargos que a lei impõe. Ademais, Estevão Horvath¹⁷ esclarece, em seu ponto, que a lei tem outros efeitos jurídicos além do fator representativo fundante, como segurança jurídica, planejamento, eficiência e controle da Administração.

A necessidade temporal, vinda da construção da ordem liberal e do Estado de Direito, todavia, deu mais importância a essas outras funções. Fez-se com que leis permanentes surgissem tanto para regular a tributação quanto para instituir as despesas do Estado, cada um de seu lado. O orçamento, no conceito moderno, é dado sob a bifurcação da legalidade financeira, a assumir forma de instrumento legal temporário para o controle das despesas da Administração, perdendo o seu papel de manifestação da vontade popular para autorização da cobrança de tributos e para o reconhecimento das despesas¹⁸. Por consequência, a bifurcação rompe a evidente ligação entre o consentimento para as receitas (autoimposição ou autotributação)¹⁹ e o consentimento para as despesas públicas.

A razão dessa nova percepção orçamentária seria de que a manifestação popular já teria ocorrido separadamente nos momentos de aprovação da lei tributária e de aprovação da

¹⁵ MORATAL, Germán Orón. *El presupuesto estatal ante el Derecho comunitario en especial, de la bifurcación del principio de legalidad financiera al significado jurídico del estado de ingresos*. Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 144, 2009, p. 6-7.

¹⁶ LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, volume II: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 3ª ed., 2008. p. 414.

¹⁷ HORVATH, Estevão. *O orçamento no século XXI: tendências e expectativas*. Tese de Titularidade em Direito. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. p. 129.

¹⁸ LOBO TORRES, Ricardo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Renovar, 14ª ed., 2007. p. 107.

¹⁹ HORVATH, Estevão. *O orçamento no século XXI: tendências e expectativas*. Tese de Titularidade em Direito. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. p. 85.



lei instituidora da despesa, decorrente da bifurcação da legalidade financeira, teoricamente dispensando a necessidade de nova manifestação sobre os mesmos temas. Para as despesas, a autorização legislativa orçamentária teria como função apenas a especificação da quantia, do tempo e do destino. Para as receitas, a função orçamentária seria exclusivamente de propor uma estimativa, afastando qualquer tipo de responsabilidade jurídica pelo seu descumprimento (conquanto possível a responsabilização política)²⁰. Assim, Moratal²¹ descreve que as consequências práticas do princípio da legalidade passaram a restringir o orçamento a uma conformação ao princípio da transparência fiscal.

O princípio da transparência fiscal acentua a capacidade de controle da atividade financeira ao demandar que o orçamento seja apresentado em conjunto a demonstrativos regionalizados do efeito de renúncias de receita e subvenções, bem como explícita a elaboração e a execução orçamentária sob ditames de clareza, abertura e simplicidade²². Ademais, a transparência impõe a fidelidade não apenas no que concerne à apresentação das informações, mas também ao monitoramento da execução orçamentária, certificando-se de que o aprovado em lei está sendo efetivamente concretizado pelo Poder Executivo.

A transparência também requer especialidade, de forma que as receitas e despesas sejam apresentadas de maneira discriminada, permitindo a identificação, em pormenores, da origem e do destino dos recursos públicos. Não basta que a informação seja compreensível e apresentada publicamente, é preciso que ela seja suficientemente desenvolvida para fins de controle da atividade financeira do Estado. Resultado exatamente da disputa que concretiza a legalidade como uma manifestação da vontade geral, a especialidade acentuada acaba por direcionar a influência do Parlamento sobre detalhes pontuais, o que pode causar certo descuido na supervisão da estratégia financeira global proposta pelo Governo²³. Exatamente por essa consideração que Horvath²⁴ explica a necessidade de uma ponderação entre o detalhamento e a granularidade do orçamento apresentado ao Legislativo, para que seja adequadamente estudada tanto

²⁰ MORATAL, Germán Orón. *El presupuesto estatal ante el Derecho comunitario en especial, de la bifurcación del principio de legalidad financiera al significado jurídico del estado de ingresos*. Civitas. Revista española de derecho financiero, N° 144, 2009, p. 7 e 12.

²¹ MORATAL, Germán Orón. *El presupuesto estatal ante el Derecho comunitario en especial, de la bifurcación del principio de legalidad financiera al significado jurídico del estado de ingresos*. Civitas. Revista española de derecho financiero, N° 144, 2009, p. 7.

²² LOBO TORRES, Ricardo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Renovar, 14ª ed, 2007. p. 125.

²³ HORVATH, Estevão. *O orçamento no século XXI: tendências e expectativas*. Tese de Titularidade em Direito. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. p. 145.

²⁴ HORVATH, Estevão. *O orçamento no século XXI: tendências e expectativas*. Tese de Titularidade em Direito. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. p. 146.



a destinação das verbas públicas, quanto a avaliação global da política financeira proposta no programa de trabalho.

Com o tempo, a legalidade se transforma mais em uma técnica de elaboração de leis do que em um instrumento para controlar o Estado e garantir a liberdade positiva de um povo. Melhor dizendo, Lobo Torres²⁵ explica que o liberalismo cria a premissa de que se há lei, logo, há proteção contra o Estado (positivismo formalista). A lei, por muitas vezes, viola os direitos das minorias vencidas, bem como tem sido objeto de flexibilidade pela legitimidade técnico-burocrática que o Executivo ostenta para além de sua legitimidade democrática²⁶. O Parlamento, que normalmente só possui a segunda e não a primeira, tem perdido a sua capacidade de moderar as ideias em prol do consentimento. É que a concretização do princípio do consentimento depende de uma participação livre, esclarecida e determinada do povo, portador soberano do poder financeiro, para que seja possível o exercício pleno de sua liberdade positiva. Na ausência destes critérios, o consentimento fica comprometido mesmo diante do cumprimento das leis orçamentárias.

A crise da democracia representativa e a fragilidade da participação popular efetiva, todavia, trazem o esgotamento da legalidade enquanto o método de legitimação política da atividade financeira do Estado. Como explica Ricardo Catarino²⁷, a representação jurídica do consentimento resumida à legalidade orçamentária é insuficiente: sendo a legitimidade jurídica uma decorrência da legitimidade política, a ausência desta causa problemas àquela. É nesse contexto que o art. 70 da CF/1988 juridiciza, junto da legalidade, os princípios da economicidade e da legitimidade da atividade financeira do Estado²⁸: desta forma, até certo ponto, a perda de legitimidade política acarreta a perda de legitimidade jurídica. A lei, embora necessária, não é suficiente para a Constituição.

O princípio da economicidade, no sentido constitucional, dá o aspecto material à legalidade, a partir da eficiência, da eficácia, da efetividade e do custo-benefício das receitas e das despesas públicas. Na via da despesa, Emerson Gomes²⁹ faz referência, portanto, tanto à

²⁵ LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, volume II: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 3ª ed., 2008. p. 420-421.

²⁶ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 340.

²⁷ CATARINO, João Ricardo. *Finanças públicas e direito financeiro*. Coimbra: Almedina, 2016. p. 459.

²⁸ HORVATH, Estevão. *Ética, Tributação e Gasto Público: que fazer para resgatar os laços da cidadania fiscal?* In: Eurico Marcos Diniz de Santi. (Org.). *Tributação e Desenvolvimento - Homenagem ao Prof. Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 188.

²⁹ GOMES, Emerson Cesar da Silva. *Regime Jurídico da Despesa Pública no Brasil*. Tese de Doutorado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. p. 330.



ordem constitucional de racionalização das despesas públicas, para que não sejam realizados gastos tendentes a desperdiçar o dinheiro do contribuinte, quanto à uma indicação da melhor gestão da tesouraria, orientando o orçamento a indicar expressamente quais os benefícios pretendidos com determinados gastos e como esses gastos serão ordenados para atingir essas finalidades. Na via da receita, Lobo Torres³⁰ explica que há tanto uma determinação do uso do dinheiro público pela teoria do benefício, isto é, cobram-se taxas e contribuições de acordo com o que efetivamente foi realizado, em limitações globais e individuais das despesas e dos benefícios gerados, quanto pela teoria do sacrifício, o que, em outras palavras, significa questionar: se há bens e serviços ofertados pelos preços menores, não faria sentido ao Estado ampliar a cobrança dos indivíduos sem uma perspectiva de aumento da prestação de bens e serviços. Em outras palavras, mantido o nível de oferta, espera-se que esta seja feita pelo menor custo possível à maior qualidade possível, de forma que o sacrifício tributário afete apenas o imprescindível ao cumprimento das necessidades públicas, sem excessos ou sobras arrecadatórias. Há uma correspondência da economicidade a uma boa administração, capaz de produzir efeitos palpáveis na vida da população, mas sempre ligando a receita arrecadada à despesa realizada.

O uso do termo legitimidade pela Constituição tem igualmente o objetivo de trazer novamente uma certa conjunção entre o aspecto formal e o aspecto material a partir de preceitos sociológicos e políticos. Para Casalta Nabais³¹, o exercício da atividade financeira do Estado se submete não apenas à lei (limitação formal), mas a demandas como a igualdade, a coerência, o mínimo existencial individual e coletivo e os direitos e garantias individuais. Lobo Torres³² levanta a legitimidade sob o aspecto do equilíbrio entre a segurança jurídica (a forma) e a justiça financeira (o conteúdo), isto é, a implementação da capacidade contributiva pela via das receitas, por meio da qual cada um deve contribuir de acordo com suas riquezas, e a capacidade receptiva pela via das despesas, por meio da qual o Estado deve investir mais em regiões mais carentes de serviços e bens públicos³³.

Veja-se que, em ambos os casos, o consentimento se manifesta à proporção que se analisam a qualidade e a quantidade das despesas e se permite a autotributação, para a concretização das receitas. O consentimento se materializa no orçamento público conjuntamente à legalidade, à legitimidade e à economicidade. Desta feita, a lei orçamentária permanece como

³⁰ LOBO TORRES, Ricardo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Renovar, 14ª ed, 2007. p. 98.

³¹ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 2012. p. 435.

³² LOBO TORRES, Ricardo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Renovar, 14ª ed, 2007. p. 122.

³³ OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. 9ª ed. Fórum, 2022. p. 218 e 452-453



um instrumento de grande relevância, pois, ao tomar a forma de lei aprovada no Parlamento e por meio da qual são evidenciadas detalhadamente os elementos das despesas e as espécies de receitas (legalidade) é o responsável por permitir, especialmente durante a sua execução, a verificação concreta dos custos e da amplitude dos serviços e bens prestados e das atividades econômicas realizadas pelo Estado, quando existentes (economicidade), bem como do destino das despesas conforme a capacidade receptiva e a origem das receitas conforme a capacidade contributiva (legitimidade).

Há, portanto, um princípio constitucional do consentimento financeiro, extraído exatamente das determinações constitucionais que atribuem ao Poder Legislativo a soberania financeira do Estado, correspondente tanto ao poder tributante quanto ao poder orçamentário de definir as despesas públicas de maneira transparente, evidenciando a relação entre estes por meio da verificação da legitimidade da execução orçamentária. Observa-se que, conquanto descrito implicitamente, tal princípio constitucional configura-se como um guia e um fundamento da atividade financeira do Estado, afetando tanto o Direito Financeiro quanto o Direito Tributário e, mais especificamente no regramento tributário, o grau de eficácia social do dever jurídico de pagar tributos de qualquer gênero, mas especialmente impostos, dada sua natureza pública não contraprestacional.

2. O DEVER DE PAGAR TRIBUTOS E O CONSENTIMENTO

Ocorrida a juridicização da legitimidade política dos tributos, surge a legitimidade jurídica na conformação de um dever jurídico de pagá-los. Como expõe Estevão Horvath³⁴, o princípio do consentimento dos cidadãos é fundamento da tributação, à medida que corresponde à avaliação da causa jurídica das obrigações do Estado em face da sociedade. Em outras palavras, há um reconhecimento de que o tributo só pode ter sua cobrança autorizada se houver a explicação de que os recursos arrecadados serão usados para a concretização de benefícios gerais e particulares para os contribuintes. Essa explicação seria renovada periodicamente, no prazo de autorização consagrada no orçamento.

³⁴ HORVATH, Estevão. *Ética, Tributação e Gasto Público: que fazer para resgatar os laços da cidadania fiscal?* In: Eurico Marcos Diniz de Santi. (Org.). *Tributação e Desenvolvimento - Homenagem ao Prof. Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 182-183.



Importante apresentar que, como pontua Casalta Nabais³⁵, o consentimento é dos representantes do povo, e não dos indivíduos isoladamente, pois são aqueles (os representantes politicamente reunidos segundo o estabelecido em processos socialmente legítimos) que têm o poder de coordenação da liberdade positiva, atribuindo tanto à tributação quanto às despesas realizadas a legitimidade política para serem autorizada, viabilizando o consentimento financeiro entre agregados. Da decisão política de juridicização das necessidades de recolhimento e feita a atividade estatal nos moldes coletivamente consentidos, cria-se o dever dos cidadãos de financiá-las: o dever jurídico de pagar impostos.

Esse dever de pagar impostos, como esclarece Marciano Godoi³⁶, é decorrência do Estado Fiscal dentro de uma ordem capitalista, à proporção que a sociedade escolhe afastar o Estado do controle da economia (Estado Patrimonial Feudal ou Estado Patrimonial Socialista) para poder exercer direitos de liberdade econômica. Nesse caso, entre as atividades estatais legitimadas para cumprir funções na sociedade, resta assegurar que, por meio da apropriação da riqueza particular, a propriedade privada e o livre mercado se mantenham protegidos. A tributação concretiza a liberação da disponibilidade econômica aos indivíduos³⁷ e não necessariamente significaria a criação de um Estado Social³⁸.

Mesmo entre aqueles que rejeitam a tese do dever de pagar tributos, representados na figura de Ives Gandra Martins, é possível identificar, em seu texto³⁹, um entendimento de que o crescimento da tributação sobre a população não tem correspondido ao crescimento da ação estatal em prol do cumprimento dos “interesses da comunidade”, mas prevalentemente em prol dos “interesses dos detentores do poder”. Ou seja, rejeita-se o dever de impostos porque cobra-se muito em comparação ao que é efetivamente revertido aos “interesses da comunidade”. A discussão base, por conseguinte, é a falta de consentimento na expansão tributária para custear as necessidades estatais, dada a bifurcação entre receita e despesa operada no desenvolvimento do sistema jurídico da atividade financeira.

³⁵ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 2012. p. 322.

³⁶ GODOI, Marciano. *O que está em jogo com a afirmação de que o pagamento de tributos é um dever fundamental?* In: GODOI, Marciano; ROCHA, Sérgio. (orgs). *O dever fundamental de pagar impostos: o que realmente significa e como vem influenciando a nossa jurisprudência?* Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2012, p. 193-194.

³⁷ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 2012. p. 680.

³⁸ NABAIS, José Casalta. *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos*. Revista Direito Mackenzie, ano 3, número 2, 2002, p. 27.

³⁹ MARTINS, Ives Gandra. *Elisão e Evasão fiscal*. Revista dos Tribunais, vol. 638/1988, 1988, In: Doutrinas Essenciais de Direito Tributário, vol. 6, p. 299- 320, Fev/2011, e-book, p. 2.



Essa bifurcação tem origem histórica na necessidade de se ampliar a progressividade tributária e se cobrar mais daqueles com riquezas, que, por sua vez, não necessariamente absorvem benefícios do Estado. É que, como explica Sérgio Rocha⁴⁰, a passagem sociológica da teoria do benefício para a teoria do sacrifício garantiu certa autonomia à tributação em relação às despesas, para afirmar que pagariam impostos aqueles aptos a demonstrar riqueza suficiente para contribuir com os gastos públicos, independentemente de contrapartidas estatais que recebessem. Ou seja, para a negação da equivalência entre tributo pago e contrapartida recebida, foi necessária a bifurcação entre receitas e despesas, e o reconhecimento de que a motivação para a cobrança de tributos não perpassa a autorização temporal das despesas e, portanto, das arrecadações necessárias a suportá-las.

Assim, o consentimento financeiro passou por um processo de abstrativização: da aprovação concreta do orçamento a cada ano, permitindo a tributação para financiar as despesas já verificadas, para uma aprovação geral e temporalmente indefinida, sem que haja qualquer identificação a priori da destinação da verba pública. A consequência, porém, como explica Bouvier⁴¹, ampliou uma carga valorativa frágil do imposto: por um lado, entende-se que o imposto ocorre e que, malgrado os problemas, há certos benefícios prestados pelo Estado; por outro lado, sua obrigatoriedade, somada ao fato de que a natureza do imposto não pressupõe contrapartidas, facilita movimentos antifiscalistas.

Para melhor compreender o tema, Bouvier diferencia dois sentidos para consentimento e, por conseguinte, duas maneiras de se interpretar o dever de pagar tributos: o “*consentement à l’impôt*”, qual seja, a aceitação da tributação derivada de sua imposição sociológica; e o “*consentement de l’impôt*”, isto é, o pressuposto de que a tributação decorre da concordância de todos, à proporção que é destinada, pelos representantes do povo, a certos destinos públicos. O primeiro tem origem na legitimidade sociológica e seu fundamento é o sancionamento do Estado em caso de descumprimento e a tradição daquilo recorrentemente feito. Isso também significa dizer que há o reconhecimento, pela população, do dever jurídico de pagar tributos independentemente das razões de sua imposição. Trata-se de um princípio da aceitação financeira (não do consentimento financeiro, pois não há o pressuposto da concordância objetiva),

⁴⁰ ROCHA, Sérgio. *Fundamentos do direito tributário brasileiro*. 1º ed. Belo Horizonte: Letramento, Casa do Direito, 2020, p. 39-40.

⁴¹ BOUVIER, Michel. *Le consentement à l’impôt, les mutations du citoyen-contribuable*, 4 de setembro de 2018, <https://www.vie-publique.fr/parole-dexpert/268486-le-consentement-de-limpot-les-mutations-du-citoyen-contribuable>. Acessado em: 14/06/2025.



algo tipicamente pré-moderno que se confunde com a própria existência do poder político de organizações sociais que necessitem de recursos financeiros para existirem e se manterem no tempo e no espaço⁴².

Já o segundo tem origem na legitimidade política (teorias modernas sobre a tributação) e, portanto, cria a legitimidade jurídica para se instalar um dever de contribuir com o gasto público não apenas porque a lei exige, mas porque a decisão da lei é uma manifestação do próprio povo de sua autotributar em prol do atendimento de determinadas necessidades públicas por parte do Estado. O “*consentement de l’impôt*” é a interpretação do princípio do consentimento financeiro dentro do Estado de Direito. Nesse ponto, a busca pela fortificação da figura da tributação como um dever jurídico, exatamente por ter viés político, demanda uma fonte político-discursiva que exalte, de forma explícita, as decisões dos representantes em custear certas necessidades públicas por escolha da própria sociedade de cidadãos-contribuintes (autotributação), não apenas com sanções.

Com efeito, Casalta Nabais⁴³ assevera que o primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento e suporte consagra o dever jurídico de pagamento de tributos. O entendimento de Paulsen⁴⁴ é de uma Constituição que traduz o interesse jurídico da coletividade no dever de colaborar com os gastos públicos para sustento das atividades estatais. Do gênero “dever de colaborar com os gastos públicos”, é possível averiguar espécies para além do “dever de pagar tributos” pois, nesse caso, existem outros deveres anexos, como o “dever de cumprir obrigações acessórias” e o “dever de não abusar dos direitos de auto-organização econômica”⁴⁵ (em que pese a controvérsia sobre a possibilidade de planejamento tributário consagrar ou não um “direito de economizar tributos”).

Essa explicitação da destinação da tributação se desenvolve em aspectos jurídico mais abstratos e mais concretos. A explicitação abstrata é dada inicialmente, no Brasil, no âmbito constitucional, especialmente seu art. 3º, o qual descreve os objetivos da República Federativa do Brasil. Assim, arrecada-se para que o Estado disponha dos instrumentos necessários à efetivação de políticas sociais e econômicas em benefício desses objetivos. É desse rol que

⁴² BOUVIER, Michel; ESCLASSAN, Marie-Christine; LASSALE, Jean-Pierre. *Finances publiques*. 17. ed., Paris: LGDJ, 2018-2019. p. 670.

⁴³ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 2012. p. 679.

⁴⁴ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 15ª Edição 2024. 15. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2024. E-book. p.9.

⁴⁵ PREIS, Marco Antônio. *Planejamento Tributário*. 4º ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 213.



Leandro Paulsen⁴⁶ explica a tributação como “uma via de mão dupla”, em que os direitos constitucionais e o sustentáculo do Estado Democrático de Direito têm como contrapartida necessária o dever de pagar tributos, não como uma consequência exclusiva da lei instituidora, mas como correlato da ordem constitucional que dá fins ao Estado e à coletividade como um todo e demanda a instituição dos meios.

Se a Constituição Federal dá os tributos como um dos possíveis meios para os fins do art. 3º, não há como negar que é preciso reconhecer uma relação entre tais meios e fins. Naturalmente, não há como negar a permanência de um “*consentement à l’impôt*” no ordenamento jurídico, haja vista a defesa da norma tributária como de rejeição social ou a mera questão de que ela permanece imposta independentemente dos motivos financeiros de sua cobrança. Por outro lado, a fundamentação eventualmente constitucional para se criar um “*consentement de l’impôt*”, efetivo princípio do consentimento financeiro na modernidade, precisa de uma base discursiva política e social que retome a ligação entre receitas e despesas, inclusive para além do princípio da legalidade, materialmente insuficiente, como supracitado, como fundamento de um dever de contribuir.

É que, de fato, a legalidade impõe diretamente o dever de pagar tributos, pois, como visto anteriormente, é baseada na legitimação política oferecida pelo consentimento para auto-tributar. A legalidade representa a explicitação abstrata do consentimento financeiro, não apenas quando os representantes do povo permitem sua tributação, mas também no momento em que se mostra como uma limitação à possibilidade constitucional de não tributar, ou seja, quando a lei, feitas pelos mesmos representantes, possibilita a dispensa do dever de pagar tributos, necessariamente sob correspondente cumprimento de objetivos ou finalidades de interesse social⁴⁷. Somente a lei pode permitir que determinados agentes não paguem seus tributos, e essa permissão deve ser dada sob a indicação de que concretizarão algum outro objetivo de interesse da comunidade, constituindo espécie de prestação alternativa legalmente autorizada. Por isso, Estevão Horvath⁴⁸ esclarece que mesmo os casos de renúncias de receitas devem ser

⁴⁶ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 15ª Edição 2024. 15. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2024. E-book. p.7.

⁴⁷ GODOI, Marciano Seabra de. *Desafios atuais do Estado Fiscal no Brasil*. In. NABAIS, José Casalta; LAVOURAS, M. Matilde (coords.). *Desafios do Estado Fiscal*. Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2023, p. 132

⁴⁸ HORVATH, Estevão. *O Direito Tributário no Contexto da Atividade Financeira do Estado*. Tese (Titularidade em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 119-120.



interpretados sob a perspectiva do consentimento financeiro, justificando-se o destino dos valores não arrecadados.

Para fins de consentimento, todavia, a insuficiência da lei em torno da bifurcação entre a legalidade das receitas e a legalidade das despesas demarcou uma separação cujo resultado foi o foco maior no fato gerador (art. 4º do CTN), ressaltando uma certa “irrelevância” do destino da arrecadação para fins de análises do Direito Tributário. É claro que o fato gerador não deve ser desconsiderado, pois é a partir dele que se averigua a capacidade contributiva e, por conseguinte, a legitimidade das cobranças fiscais, e fazer com que a isonomia seja realmente aplicada na arrecadação tributária, impondo-se um dever de contribuir maior àqueles que demonstrem mais riqueza é medida prescrita dentro da axiologia constitucional e que deve ser incentivada no âmbito do Poder Legislativo. A questão é que as prescrições abstratas sobre o consentimento, como sendo o reconhecimento de que há tributos porque o Estado necessariamente presta bens e serviços públicos, não parecem ser suficientes em um momento de um certo “ceticismo” ou um certo “realismo” defensor de que, na realidade prática, parcela relevante dos tributos arrecadados tem sido destinada apenas aos interesses de grupos político-econômicos poderosos.

Por essa razão, Sérgio Rocha⁴⁹ esclarece que o desenvolvimento de uma cidadania fiscal e, portanto, do reconhecimento comunitário de um dever de contribuir com o gasto público demandaria a retomada de uma intercessão entre a arrecadação e o gasto. Faz-se necessária a referência a uma explicitação concreta do consentimento para a autotributação e para a orçamentação, reaproximando os efeitos financeiros da receita e da despesa, apartadas historicamente na bifurcação da legalidade. Seguindo outros princípios de Direito Financeiro, seria por meio do orçamento que, concretamente, avaliar-se-ia o destino dos recursos públicos arrecadados, permitindo-se que seja feita uma defesa discursiva em favor da tributação: cobra-se tanto de impostos para que tais programas ou políticas públicas, que beneficiam diretamente tais e tais grupos, sejam financiadas e possam existir.

É igualmente imprescindível, todavia, incentivar a explicitação concreta desse dever, essencialmente por meio das demandas para transparência, simplicidade, sinceridade e cumprimento do orçamento público. A retomada do uso do orçamento como medida para concretizar o consentimento financeiro é pressuposto essencial. Por definição, a função base do

⁴⁹ ROCHA, Sérgio. *Fundamentos do direito tributário brasileiro*. 1º ed. Belo Horizonte: Letramento, Casa do Direito, 2020, p. 43.



orçamento concerne à organização das receitas públicas (em sua maior parte derivadas da absorção de patrimônio particular) e suas destinação às despesas públicas, de forma que o consentimento dê o fundamento necessário para legitimar politicamente o dever de contribuir com o gasto público. Como lista D'Ávila Carvalho Júnior⁵⁰, porém, o orçamento não apenas legitima o uso dos recursos públicos absorvidos da sociedade também serve a legitimar mesmo a atuação estatal cuja fonte de recursos não venha de receitas derivadas, especialmente por meio do controle da efetividade de certas políticas.

Assim que, em relevante texto, Marciano Godoi⁵¹ cita o orçamento secreto, entre diversos outros desafios do Estado Fiscal brasileiro que, em que pese em sua maior parte juridicamente reconhecidos, fortificam a desestabilização do imposto. Curiosamente, entre os demais (a inércia do Poder Legislativo em aprovar normas tributárias de desconcentração de renda na sociedade, exemplificado pelo Imposto de Grandes Fortunas no caso da União, e pela falta de regulamentações estaduais e municipais para seletividade, progressividade e universalidade de seus tributos, e outras distorções na tributação de rendas e patrimônios das classes mais ricas) esse é o único problema considerado dentro do contexto do consentimento financeiro, isto é, relacionando as receitas às despesas.

O orçamento secreto, ou seja, a fuga de certas despesas dos órgãos de fiscalização são uma faceta de um problema da crise de representatividade, é verdadeiramente um problema de consentimento, afinal, paga-se um imposto sem que se saiba o destino. Nesses casos, a explicitação concreta do consentimento pode entrar em conflito com o fato de que nem todas as despesas com impactos sociais na condução estão prescritas no orçamento: assim, mesmo que fosse restituída a ligação entre despesas e receitas para se definir a extensão do dever de contribuir com o gasto público, a orçamentação também passa por problemas jurídico-políticas, comprometendo o consentimento financeiro.

3. A DESORÇAMENTAÇÃO E A PERDA DO CONSENTIMENTO

⁵⁰ CARVALHO JÚNIOR, Antônio d'Ávila. *A "regra de ouro" e o orçamento de investimentos (OI)*. Estudo Técnico, n. 02/2018. Brasília: Consultoria de Orçamentos e Fiscalização Financeira, 2018, p. 5.

⁵¹ GODOI, Marciano Seabra de. *Desafios atuais do Estado Fiscal no Brasil*. In: NABAIS, José Casalta; LAVOURAS, M. Matilde (coords.). *Desafios do Estado Fiscal*. Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2023, p. 123 e ss.



Há, no setor público em geral, uma tendência de fuga do Direito Público para o Direito Privado, representado esse movimento pela criação de agências autônomas e de empresas estatais com regime privado, pela subsidiariedade da atuação estatal, pela terceirização dos serviços públicos, pelas parcerias público-privadas, pelo aumento das transações correspondentes a medidas consensuais entre a Administração e o administrado, pelo uso da arbitragem, pela privatização e pela desestatização, entre outros⁵². O Direito Financeiro, como um ramo do Direito Público, parece sofrer com o mesmo processo, ou, ao menos, como o direito que rege os meios pecuniários por meio dos quais o Estado realiza suas operações, recebe os efeitos das alterações nas atividades administrativas.

Uma consequência desse movimento, porém, é o comprometimento cada vez maior da figura do Estado Fiscal e do consentimento financeiro, com riscos à legalidade, à economicidade e à legitimidade. É que, como explica Michel Bouvier⁵³, o civismo fiscal neoliberal tem implementado, em coexistência ao padrão de legitimação jurídica e política do Estado Democrático de Direito, uma abordagem de legitimação econômica do setor público, em que se torna preciso rentabilizar a atuação do Estado. Isso significa impor princípios de mercado e do setor privado, perpassando o entendimento de que certos procedimentos jurídicos e processos da Administração devem ser minimizados em prol da eficiência do serviço prestado ao cliente⁵⁴. Impõe-se, assim, que o Estado seja interpretado como uma empresa e o cidadão como um cliente, que paga por serviços e bens especificamente prestados, com retornos palpáveis em relação aos custos pagos.

Fomenta-se a união de cultura empresarial, orientada aos resultados, para harmonizá-la à cultura democrática, focada no controle legislativo e na transparência⁵⁵. Bouvier⁵⁶, assim, esclarece que essa perspectiva retira o foco do consentimento financeiro do Parlamento (embora este ainda mantenha relevância na manifestação do consentimento) para os indivíduos, que se tornam mais interessados nos resultados práticos aferidos, manifestado em uma concórdia individual e momentânea para com um serviço bem prestado (efetivo, eficaz, eficiente),

⁵² DI PIETRO, Maria Sylvia. *Direito Administrativo*. 37º ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024, p. 25 e ss.

⁵³ BOUVIER, Michel. *La déstabilisation du consentement à l'impôt*. Conferência no XXVI Congresso Internacional de Direito Tributário da ABRADT. Belo Horizonte, 16, 17 e 18 de outubro de 2024, p. 8.

⁵⁴ TEIGA BARROS, Luís Miguel. *Governança Local: Fragmentação, Endividamento e Controle*. Instituto Superior de Economia e Gestão da Universidade de Lisboa (ISEG), Mestrado, 2013, p. 3-4.

⁵⁵ BOUVIER, Michel; ESCLASSAN, Marie-Christine; LASSALE, Jean-Pierre. *Finances publiques*. 17. ed., Paris: LGDJ, 2018-2019. p. 350.

⁵⁶ BOUVIER, Michel. *La déstabilisation du consentement à l'impôt*. Conferência no XXVI Congresso Internacional de Direito Tributário da ABRADT. Belo Horizonte, 16, 17 e 18 de outubro de 2024, p. 9.



do que nos processos de legitimação social, econômica, política e até jurídica da atividade estatal, nem sempre com resultados imediatos sentidos.

E o processo legislativo orçamentário representa exatamente uma dificuldade burocrática para a ação do Estado, não apenas por ter regras qualitativas e quantitativas que limitam a amplitude da ação estatal a certas circunscrições não compatíveis com as demandas de flexibilidade, rapidez e adaptabilidade do mercado (explicadas por Sousa Franco⁵⁷ causas econômico-administrativas da fuga do orçamento), como também pelo fato de que um orçamento bem implementado demanda uma razoável capacidade de planejamento dos agentes públicos, tanto na atividade financeira quanto na atividade econômica. E planejamento da Administração Pública no Brasil é, em geral, deficitária⁵⁸, o que faz com que haja uma fuga do orçamento público ou uma ineficácia perante o Governo.

Emerson Gomes⁵⁹ comenta sobre perda da força do orçamento como uma estratégia de gestão de recursos públicos cada vez mais comum, listando, entre outros fatores demonstrativos, o aumento da disciplina permanente sobre o orçamento (regras fiscais), decorrente da bifurcação da legalidade em despesas de um lado e receitas de outro, o uso cada vez maior de dotações “guarda-chuvas”, ou seja, aquelas com tom genérico e de difícil identificação fática, e as permissões para remanejamentos, transposições, transferências e abertura de créditos suplementares, muitas vezes capazes de criar abismos entre o decidido de início pelo Legislativo e o efetivamente realizado pelo Executivo.

Esses fenômenos enfraquecem o orçamento público como a figura jurídica central por meio da qual se concretizaria a legitimidade política mediante o consentimento financeiro juridicizado em lei. O enfraquecimento pode ser parcial, com a ampliação da opacidade e da abstração orçamentária, ou pode ser total, caso em que despesas são realmente não mais tratadas no orçamento público. Conforme Emerson Gomes⁶⁰, a perda total da função orçamentária, ocorrida quando a lei do orçamento público não mais exerce qualquer papel normativo orientador, em termos genéricos, denomina-se desorçamentação.

⁵⁷ FRANCO, Antônio de Sousa. *Finanças públicas e direito financeiro*. 4º ed, 13º reimp., Coimbra: Almedina, 2010, p. 361.

⁵⁸ HORVATH, Estevão. *O orçamento no século XXI: tendências e expectativas*. Tese de Titularidade em Direito. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. p. 296.

⁵⁹ GOMES, Emerson Cesar da Silva. *Regime Jurídico da Despesa Pública no Brasil*. Tese de Doutorado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. p. 329 e ss.

⁶⁰ GOMES, Emerson Cesar da Silva. *Regime Jurídico da Despesa Pública no Brasil*. Tese de Doutorado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. p. 335.



Entre as vantagens de se enfraquecer o orçamento, retirando-lhe o poder sobre certos montantes, Sousa Franco⁶¹ fala do aumento de uma racionalidade gerencial, com mais eficiência e menos custos de consolidação, decorrente da limitação da carga burocrática e do reforço de medidas de descentralização e de desconcentração. Pedro Nunes⁶² destaca que esse processo permite que as entidades estatais compitam mais diretamente com entidades privadas, submetendo-se às regras do mercado, mesmo que seus capitais sejam parciais ou inteiramente públicos, causando, por conseguinte, enfraquecimento do controle político-parlamentar e, em alguns casos, do controle dos tribunais de contas.

Como apresenta Ivan Semedo⁶³, há uma série de discussões sobre o que deve ou não ser enquadrado no conceito de desorçamentação. Semedo fala de autores que entendem a desorçamentação como uma omissão exclusivamente com fins de reduzir o déficit público ou decorrente apenas da instituição de entidades autônomas em relação ao Estado (o que pode ou não ser verdade, pois a mera existência de uma entidade de direito privado sob controle do Estado não significa que seu orçamento esteja desassociado ao orçamento geral⁶⁴). Conforme Semedo, existem autores com conceitos mais amplos, incluindo na desorçamentação a mera exclusão de informação, a adoção de orçamentos plurianuais especializados ou a realização de transferências correntes ou de capital para entidades privadas, o que parece não ser capaz de apreender uma compreensão real do fenômeno.

Antônio Francisco⁶⁵ entende, por desorçamentação, o processo pelo qual parte das despesas ou das receitas, antes incluídos na revelação orçamental, passam a serem dispostas em documentos próprios, fora do controle financeiro-orçamentário. Esse conceito é interessante por abordar um andamento temporal, incluído na evolução histórica do orçamento, além de trazer consigo uma percepção ampla, pois pode incluir uma miríade de disposições jurídicas, sem abarcar apenas um ou outro caso. Partindo do entendimento de Sousa Franco⁶⁶, pode-se

⁶¹ FRANCO, Antônio de Sousa. *Finanças públicas e direito financeiro*. 4º ed, 13º reimpr., Coimbra: Almedina, 2010, p. 362.

⁶² NUNES, Pedro. *O fenómeno da desorçamentação: breves considerações à nomenclatura*. Journal of Business and Legal Sciences Revista De Ciências Empresariais E Jurídicas, vol 14, 2009, p. 109.

⁶³ SEMEDO, Ivan. *Um ponto de partida para a minimização da problemática da desorçamentação: o controlo sobre o extra-orçamento (off-budget)*. WP n°1/PT/20, GLOW ANALYSIS, 2020, p. 13 e ss.

⁶⁴ NUNES, Pedro. *O fenómeno da desorçamentação: breves considerações à nomenclatura*. Journal of Business and Legal Sciences Revista De Ciências Empresariais E Jurídicas, vol 14, 2009, p. 108.

⁶⁵ FRANCISCO, Antônio. *Desorçamentação em Moçambique: Escassez de Recursos e de Responsabilidade Orçamental*. Instituto de Estudos Sociais e Económicos (IESE). IDeIAS (106), 2018, p. 2.

⁶⁶ FRANCO, Antônio de Sousa. *Finanças públicas e direito financeiro*. 4º ed, 13º reimpr., Coimbra: Almedina, 2010, p. 361.



compreender esse processo por duas formas: (i) a desorçamentação relativa, ocorrida quando os orçamentos parciais estão vinculados ao orçamento geral, embora não integralmente, de maneira a seguirem normas menos rigorosas ou estarem descritas de modo não transparente, e (ii) a desorçamentação absoluta, ocorrida quando há uma massa de dinheiro público que não se submete, de nenhuma maneira, às regras da consolidação orçamentária. No segundo caso, há um afastamento dos princípios da unidade, da totalidade e da universalidade orçamentária, enquanto no primeiro caso, é possível dizer que são afetados outros princípios, como a transparência e a especialidade.

Veja-se que a desorçamentação é um fenômeno complexo e transversal, podendo ser considerado entre diversas ciências sociais, com implicações jurídicas, econômicas, gerenciais, administrativas, contábeis e políticas. Na perspectiva jurídica, mais relevante para este estudo, Ivan Semedo⁶⁷ esclarece como este processo pode ser rapidamente “relegado para sua inexistência”, afinal, bastando a aprovação de leis complementares sobre finanças públicas que permitam a realização de despesas por fora do orçamento, a desorçamentação deixaria de ser um problema no âmbito do princípio da legalidade estrita.

Pedro Nunes⁶⁸ cita, entre práticas desorçamentais: renúncias de receita, parcerias público-privadas, organizações paraestatais que recebem recursos públicos, privatizações, projetos financeiros e contratos mercantis, restos a pagar, desterritorializações autárquicas, entre outros. A maior parte dessas práticas são dadas sob a forma legal, malgrado o fato de que não necessariamente sob uma interpretação sistemática sob a Constituição Federal ou, ainda, sob os limites da eficácia jurídica dessas normas nas operações dos gestores públicos. Assim, especialmente mediante lacunas normativas ou ignorância legal, faz-se com que sejam desenvolvidos instrumentos e estratégias de pouca transparência ou sob outra fiscalização. Do contrário, não haveria que se considerar a desorçamentação (e a correspondente falta de transparência ou especialidade orçamentária nos casos em que certas informações são dispostas insuficientemente) como um problema da atividade financeira do Estado, senão apenas exceções à universalidade e à unidade.

Mesmo que seja o caso de haver previsão legal, o princípio do consentimento financeiro, como visto, interliga a legitimidade jurídica à legitimidade política, pois aquela é a

⁶⁷ SEMEDO, Ivan. *Um ponto de partida para a minimização da problemática da desorçamentação: o controle sobre o extra-orçamento (off-budget)*. WP nº1/PT/20, GLOW ANALYSIS, 2020, p. 16-17.

⁶⁸ NUNES, Pedro. *O fenômeno da desorçamentação: breves considerações à nomenclatura*. Journal of Business and Legal Sciences Revista De Ciências Empresariais E Jurídicas, vol 14, 2009, p. 112.



juridicização desta. O problema da desorçamentação não é relacionado especificamente a uma potencial ilicitude ou não, mas à opacidade de informações financeiras que deveriam ser submetidas ao crivo político-democrático para serem consideradas legítimas e, por conseguinte, poderem devidamente se adequar à autoimposição tributária. Afinal, se as informações não são, por seu todo, disponibilizadas, a capacidade decisória do Poder Legislativo e o controle do Estado pela sociedade são restringidos, tanto pela incapacidade de compreender as vantagens e as desvantagens de cada política ou ato estabelecido, quanto pela impossibilidade expor ao debate público os seus reais efeitos e necessidades.

Na perspectiva política, como apresenta Semedo⁶⁹, a desorçamentação coloca um *perigo* à gestão democrática das contas públicas, não apenas por incentivar uma ocultação da atividade financeira do Estado e seus delegados (como empresas, concessionárias, parceiras privadas, permissionários, autorizatários etc.), dificultando o controle social e a participação política, o que facilita práticas ilícitas conquanto não o seja por si só, mas principalmente por retirar o poder financeiro de autorizar os gastos do Executivo das análises periódicas do Poder Legislativo (com ou sem sua autorização prévia). Nesse sentido, a eventual legitimação econômica da desorçamentação afronta a legitimação democrática da atividade financeira do Estado e, por conseguinte, o Estado Fiscal como um todo.

Uma primeira razão para isso é o fato de poder ocorrer uma movimentação de recursos financeiros pagos pelos contribuintes para determinados fins não totalmente conhecidos por estes mesmos pagadores, afetando o consentimento financeiro. Na desorçamentação absoluta, esse critério é mais grave, pois a não inscrição do uso de recursos públicos para determinadas finalidades e afora da aprovação parlamentar causa um rompimento total no vínculo democrático, enquanto na desorçamentação relativa, a questão é mais relacionada à qualidade da informação sobre a destinação dessas verbas do que na própria perda da capacidade do Poder Legislativo de direcionar os recursos públicos.

A segunda razão é a perda de controle sobre a atividade estatal, seja ou não financiada por receitas derivadas. Nessa situação, mesmo que o Estado use de estratégias de desorçamentação para conceder determinado serviço em uma parceria público-privada, o que retira a publicidade da função orientativa do Estado do orçamento para os contratos e termos aditivos da concessão, o custeio pela via tarifária (preços públicos, ou seja, receitas originárias) não

⁶⁹ SEMEDO, Ivan. *Um ponto de partida para a minimização da problemática da desorçamentação: o controle sobre o extra-orçamento (off-budget)*. WP nº1/PT/20, GLOW ANALYSIS, 2020, p. 18.



apenas não retira os aportes do Estado para reequilíbrios contratuais, como não corresponde a um remanejamento da tributação para compensar as tarifas pagas. Ou seja, muitas vezes a sensação é de que o total pago pela população para receber serviços públicos aumenta (paga-se ao Estado e à concessionária), mesmo que a atividade financeira do Estado não corresponda a esse aumento, por ocorrer fora do orçamento.

CONCLUSÃO

O princípio do consentimento financeiro é implícito na ordem constitucional e decorre das normas que atribuem ao Poder Legislativo a soberania financeira do Estado, já que apenas por meio de lei podem ser criados, majorados ou minorados tributos, bem como também apenas a lei autorizará a realização das despesas públicas, por meio da lei orçamentária anual. Em face do crescimento de um antifiscalismo e de uma crise de legitimidade da tributação, é imprescindível retomar o fundamento do dever jurídico de pagar tributos, conforme pressuposto pela Constituição Federal, baseado no consentimento financeiro, isto é, na interligação representativa entre a arrecadação e o atendimento das necessidades públicas, não apenas sob viés formal (legalidade) mas também sob um viés material (legitimidade e economicidade) aplicados, em ambos os aspectos, tanto das receitas quanto das despesas públicas. Para a legitimidade, isso representa o ideal da capacidade receptiva para as despesas e a aplicação da capacidade contributiva e dos demais limites materiais ao dever de contribuir para as receitas. Para economicidade, representa a racionalidade das cobranças no caso das receitas e de seu uso no caso das despesas.

Em que pese não se possa afastar a bifurcação da legalidade financeira em legalidade da receita e legalidade da despesa, até porque não se defende que os impostos passem a ser considerados vinculados ou exijam contrapartidas diretas (como taxas e contribuições), também não bastaria a retomada do orçamento como figura na teoria do dever de contribuir com o gasto público se este mesmo orçamento nem sempre é capaz de evidenciar toda a atividade estatal em prol da prestação de bens e serviços públicos. É imprescindível, portanto, que o orçamento retome uma posição central na governança e na gestão da atividade financeira do Estado, minimizando os impactos desorçamentais das práticas administrativas gerencialistas e desestatizantes implementadas pelos governos.



REFERÊNCIAS

- BALDO, Rafael Antônio. **A história do orçamento público nos paradigmas da legalidade, da economi-cidade e da legitimidade**. Curitiba: Juruá, 2022.
- BOUVIER, Michel. **La déstabilisation du consentement à l'impôt**. Conferência no XXVI Congresso Internacional de Direito Tributário da ABRADT. Belo Horizonte: 16 a 18 de outubro de 2024.
- BOUVIER, Michel. **Le consentement à l'impôt, les mutations du citoyen-contribuable**, 4 de setembro de 2018, Acessado em: <https://www.vie-publique.fr/parole-dexpert/268486-le-consentement-de-limpot-les-mutations-du-citoyen-contribuable>.
- BOUVIER, Michel; ESCLASSAN, Marie-Christine; LASSALE, Jean-Pierre. **Finances publiques**. 17. ed., Paris: LGDJ, 2018-2019.
- CABRAL, Nazaré da Costa. **Programação e decisão orçamental. Da racionalidade das decisões orçamentais à racionalidade económica**. Coimbra: Almedina, 2008.
- CABRAL, Nazaré da Costa. **Programação e decisão orçamental. Da racionalidade das decisões orçamentais à racionalidade económica**. Coimbra: Almedina, 2008. p. 539.
- CARVALHO JÚNIOR, Antônio d'Ávila. **A “regra de ouro” e o orçamento de investimentos (OI)**. Estudo Técnico, n. 02/2018. Brasília: Consultoria de Orçamentos e Fiscalização Financeira, 2018.
- CATARINO, João Ricardo. **Finanças públicas e direito financeiro**. Coimbra: Almedina, 2016.
- FRANCISCO, Antonio. **Desorçamentação em Moçambique: Escassez de Recursos e de Responsabilidade Orçamental**. Instituto de Estudos Sociais e Económicos (IESE). IDEIAS (106), 2018.
- FRANCO, Antônio de Sousa. **Finanças públicas e direito financeiro**. 4º ed., Coimbra: Almedina, 2010.
- GODOI, Marciano Seabra de. **Desafios atuais do Estado Fiscal no Brasil**. In. NABAIS, José Casalta; LAVOURAS, M. Matilde (coords.). **Desafios do Estado Fiscal**. Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2023.



GODOI, Marciano. O que está em jogo com a afirmação de que o pagamento de tributos é um dever fundamental? In: GODOI, Marciano; ROCHA, Sérgio. (orgs). **O dever fundamental de pagar impostos: o que realmente significa e como vem influenciando a nossa jurisprudência?** Belo Horizonte: D'Plácido, 2012.

GOMES, Emerson Cesar da Silva. **Regime Jurídico da Despesa Pública no Brasil.** Tese de Doutorado, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

HORVATH, Estevão. Ética, Tributação e Gasto Público: que fazer para resgatar os laços da cidadania fiscal? In: Eurico Marcos Diniz de Santi. (Org.). **Tributação e Desenvolvimento - Homenagem ao Prof. Aires Barreto.** São Paulo: Quartier Latin, 2011.

HORVATH, Estevão. **O Direito Tributário no Contexto da Atividade Financeira do Estado.** Tese (Titularidade em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

HORVATH, Estevão. **O orçamento no século XXI: tendências e expectativas.** Tese de Titularidade em Direito. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

LOBO TORRES, Ricardo. **Curso de direito financeiro e tributário.** Renovar, 14^a ed., 2007.

LOBO TORRES, Ricardo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, volume II: valores e princípios constitucionais tributários.** Rio de Janeiro: Renovar, 3^a ed., 2008.

MARTINS, Ives Gandra. Elisão e Evasão fiscal. Revista dos Tribunais, vol. 638/1988, 1988, In: **Doutrina Essenciais de Direito Tributário**, vol. 6, p. 299- 320, Fev/2011, e-book.

MORATAL, Germán Orón. **El presupuesto estatal ante el Derecho comunitario en especial, de la bifurcación del principio de legalidad financiera al significado jurídico del estado de ingresos.** Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 144, 2009.

NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos.** Revista Direito Mackenzie, ano 3, número 2, 2002.

NABAIS, José Casalta. **Crise e Sustentabilidade do Estado Fiscal.** Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, ano XI, 2014.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos.** Coimbra: Almedina, 1998.



NUNES, Pedro. **O fenómeno da desorçamentação: breves considerações à nomenclatura.** Journal of Business and Legal Sciences Revista De Ciências Empresariais E Jurídicas, vol 14, 2009.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro.** 9ª ed. Fórum, 2022.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo.** 15. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2024.

PREIS, Marco Antônio. **Planejamento Tributário.** 4º ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

ROCHA, Sérgio. **Fundamentos do direito tributário brasileiro.** 1º ed. Belo Horizonte: Letramento, Casa do Direito, 2020.

SCHICK, Allen. **Does Budgeting Have a Future?** OECD Journal on budgeting, Vol. 2, 2003.

SEMEDO, Ivan. **Um ponto de partida para a minimização da problemática da desorçamentação: o controlo sobre o extra-orçamento (off-budget).** WP n°1/PT/20, GLOW ANALYSIS, 2020.

TEIGA BARROS, Luís Miguel. **Governança Local: Fragmentação, Endividamento e Controlo.** Instituto Superior de Economia e Gestão da Universidade de Lisboa (ISEG), Mestrado.