



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

FILIPE VIEIRA BRITTO

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS
PELA UNIÃO NOS IMPOSTOS DE RECEITA DISTRIBUÍDA OBRIGATÓRIA**

Salvador
2017

FILIFE VIEIRA BRITTO

**A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS
PELA UNIÃO NOS IMPOSTOS DE RECEITA DISTRIBUÍDA OBRIGATÓRIA.**

Monografia apresentada ao curso de graduação em
Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito
parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito

Orientadora: Profa. MSc. Daniela Borges

Salvador
2017

FILIPPE VIEIRA BRITTO

A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS
PELA UNIÃO NOS IMPOSTOS DE RECEITA DISTRIBUÍDA OBRIGATÓRIA

Monografia apresentada ao curso de graduação em
Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito
parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito

Data da provação: ____/____/ 2017

Profa. MSc. Daniela Borges (Faculdade Baiana de Direito)
Orientadora

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

AGRADECIMENTOS

A minha mãe, Vilma, pelo amor e apoio incondicional. Por me fazer seguir em frente mesmo quando a estrada da vida se mostrou árdua demais. Por me mostrar que a disciplina é o melhor meio para se alcançar as coisas boas da vida.

À minha família, pelo conforto e compreensão em todas as etapas desse processo.

À minha amada Mariana, por ter sido tão compreensiva e atenciosa comigo durante esse momento de grande dedicação aos estudos. Saiba que grande parte dessa conquista também é sua!

Aos meus professores, por servirem de inspiração a cada dia dessa árdua caminhada de 5 anos.

Um especial obrigado para as Professoras Patrícia Linhares, Lais Gramacho e Daniela Borges pelos ensinamentos e lições na área jurídica de meu maior apreço.

Um agradecimento, mais que especial, à Carlinha, Maria, Léo, Marcão, Beto, Lamarck, Zé Bim, Susã, Iônia, Eline...por me auxiliarem em cada momento dessa árdua caminhada. Devo muito a vocês!

A todos que, de alguma forma, contribuíram para a realização deste sonho.

RESUMO

Este trabalho tem por objeto a análise da constitucionalidade da concessão de benefícios fiscais pela União Federal nos impostos de sua competência de receitas distribuídas obrigatórias. O foco desse estudo recai sobre dois elementos centrais: os efeitos decorrentes da concessão destes benefícios e as suas consequências práticas, tanto para a sociedade como para o pacto federativo pátrio. Para alcançar tal objeto, o escopo do trabalho será apresentado através do estudo inicial de aspectos estruturantes da matéria, como os elementos constitutivos dos Estados, adentrando nos aspectos econômicos e financeiros do Estado, suas despesas e as suas receitas. Adiante, inicia-se uma imersão no complexo ponto do federalismo e as suas variadas nuances. Neste ponto, o foco principal é o federalismo fiscal e a autonomia financeira tão essencial para esta forma de estruturação de Estados. Prosseguindo, serão analisados os benefícios fiscais, suas espécies e as consequências fáticas das suas concessões pelo poder público. No último capítulo, promove-se um exame contextual entre os benefícios fiscais e as suas consequências dentro do conjunto de tributos que fazem parte do sistema nacional de repartição de receitas da Constituição Federal de 1988. Neste ponto, investigaremos as posições doutrinárias acerca da matéria, assim como os posicionamentos de jurisprudências, apontado os aspectos positivos e negativos de cada um desses posicionamentos, a fim de apresentar uma melhor solução para esse problema de grande complexidade e essencialidade dentro do sistema tributário e financeiro nacional.

Palavras-chave: Pacto Federativo. Repartição de receitas. Benefícios fiscais.

ABSTRACT

The purpose of this paper is to analyze the constitutionality of the concession of fiscal benefits by the Federal Government, in the taxes of compulsory distributed revenue. The focus of this study was on two central elements: the effects of granting these benefits and their practical consequences, both for the society and for the federal pact of nation. In order to achieve this objective, the present work will be structured through the initial study of structuring aspects of the matter, such as the constituent elements of the States, entering into the economic and financial aspects of the State, its expenses and its revenues. Ahead, an immersion begins at the complex point of federalism and its varied singularities. At this point the main focus is fiscal federalism and financial autonomy, an element so essential for this form of state structuring. Going forward, we analyze the tax benefits, their species and the factual consequences of their concessions by the State. In the last chapter, a contextual analysis has promoted between the tax benefits and their consequences within the set of taxes that are part of the national system of revenue distribution of the Federal Constitution of 1988. At this point, we will analyze the doctrinal positions on the matter, as well as the positioning of jurisprudence, pointing out the positives and negatives of each of these positions, in order to show to bring a better solution to this problem of great complexity and essentiality within the national tax and financial system.

Keywords: Federative Pact. Revenue sharing. Tax benefits.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art.	artigo
CF/88	Constituição Federal da República
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CPRB	Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta
CTN	Código Tributário Nacional
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IE	Imposto de Exportação
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas
II	Imposto de Importação
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto sobre a Renda
ISS	Imposto sobre Serviço
ITBI	Imposto sobre Transmissão de bens <i>inter vivos</i>
ITCMD	Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
PIS	Programa de Integração Social

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	10
2 O ESTADO.....	12
2.1 ORIGEM, CONCEITO E ELEMENTOS ESSENCIAIS.....	12
2.2 NECESSIDADES PÚBLICAS E SERVIÇOS PÚBLICOS.....	16
2.3 A ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO.....	19
2.4 FORMAS DE CUSTEIO DA ATIVIDADE ESTATAL.....	22
2.5 O TRIBUTO COMO PRINCIPAL FONTE DE CUSTEIO ESTATAL.....	24
2.5.1 Características dos tributos.....	25
2.5.2 Espécies tributárias.....	27
3 O FEDERALISMO E O FEDERALISMO FISCAL.....	35
3.1 FEDERALISMO BRASILEIRO.....	37
3.2 PACTO FEDERATIVO.....	39
3.3 FEDERALISMO FISCAL.....	41
3.3.1 Repartição de competências tributárias.....	42
3.3.2 Autonomia financeira dos entes federativos.....	43
3.4 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	44
3.4.1 Competência Privativa.....	46
3.4.2 Competência Comum.....	47
3.4.3 Competência Cumulativa.....	48
3.4.4 Competência Residual.....	49
3.4.5 Competência Extraordinária.....	49
3.5 RECEITAS PÚBLICAS.....	50
3.5.1 Classificação das receitas públicas.....	53
3.5.1.1 Receitas originárias.....	54
3.5.1.2 Receitas derivadas.....	55
3.5.1.3 Receitas transferidas.....	56
3.5.2 Os repasses obrigatórios da União e o papel dessas receitas transferidas na composição orçamentária dos estados e municípios.....	58
4 RENÚNCIAS DE RECEITAS E BENEFÍCIOS FISCAIS.....	61
4.1 CONCEITO DE BENEFÍCIOS FISCAIS.....	62
4.2 ESPÉCIES DE BENEFÍCIOS FISCAIS.....	64

4.3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA X BENEFÍCIOS FISCAIS.....	67
5 A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS NOS IMPOSTOS DE RECEITA TRANSFERIDA OBRIGATÓRIA DA UNIÃO.....	72
5.1 O EFEITO DA CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS SOBRE OS ESTADOS E MUNICÍPIOS.....	75
5.1.1 O déficit orçamentário decorrente da concessão dos benefícios fiscais....	76
5.1.2 O papel dos estados e municípios na realização dos objetivos do Estado.....	78
5.2 O ABUSO NA CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS PELA UNIÃO NOS IMPOSTOS DE SUA TITULARIDADE.....	80
5.3 POSICIONAMENTOS DOUTRINÁRIOS ACERCA DO TEMA.....	81
5.4 A JURISPRUDÊNCIA DO STF SOBRE O ASSUNTO.....	90
6 CONCLUSÃO.....	94
REFERÊNCIAS.....	96
ANEXO A.....	100

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objeto a análise da constitucionalidade do ato de concessão de benefícios fiscais pela União Federal, no que diz respeito aos impostos de receita transferida obrigatória em que a União é a titular da competência. Cumpre ressaltar que o trabalho será realizado através de uma análise estruturada do sistema federativo nacional, levando em consideração as nuances do pacto federativo pátrio, as diversas políticas fiscais praticadas pelo Governo Federal e as inter-relações entre estes pontos, sobretudo, acerca dos seus efeitos práticos.

O objeto do trabalho originou-se, a partir dos estudos feitos pelo presente autor sobre os aspectos do financiamento do Estado. Ao analisar as peculiaridades de tal sistema, notou-se que existia uma essencialidade financeira dentro dos repasses constitucionais operacionalizados entre os entes federativos do Brasil. Se fez notório o papel desses repasses na composição orçamentária dos entes federados subnacionais e a essencialidade dos mesmos para a realização dos objetivos do Estado. Diante disso, surgiu o interesse em se analisarem tais repasses, visando entender o motivo da sua criação e qual o seu papel dentro do pacto federativo.

A partir de tal estudo, destacou-se o ponto relacionado aos incentivos fiscais que incidiam sobre os tributos que tinham a sua receita distribuída. Percebeu-se que tais políticas fiscais induziam a uma significativa redução do montante repassado pela União Federal aos estados e municípios. Sendo assim, a investigação foi estruturada de forma a serem analisados quais seriam os impactos dessa prática dentro da sociedade. Quando analisamos as consequências práticas da concessão sobre os repasse, percebemos o quão relevante é a matéria. O resultado prático é catastrófico por trazer muitas mazelas às sociedades formadas nos municípios e estados. A consequência da redução dos repasses impacta em todo o funcionamento do Estado, sobretudo, na realização dos objetivos estatais.

Desse modo, inicialmente, tratar-se-á da formação do Estado, a sua origem, o seu motivo de criação, assim como os seus elementos estruturantes. Partindo dessa informação inicial, faz-se uma análise financeira do Estado, tecendo comentários sobre a sua forma de financiamento, sobretudo, o papel da tributação

para o financiamento dos Estados modernos. Essa análise trata de estabelecer a correlação entre a necessidade da captação de recursos financeiros e a realização das funções institucionais dos Estados.

Prosseguindo, apresenta-se o modelo federalista e o pacto federativo estabelecido pela Constituição Federal de 1988, que são os elementos basilares para a estruturação da questão em tela. Analisa-se, especialmente, o aspecto da autonomia financeira e o seu papel dentro do federalismo brasileiro. Por seguinte, busca-se estabelecer a relação entre as normas positivas e os ideais federalistas, tentando demonstrar a essencialidade dessas normas que versam sobre a atribuição de competência tributária e as que estabelecem os repasses de receita entre os entes da Federação.

Dentro dessa perspectiva, ainda é feita uma análise apartada das competências próprias de cada ente, visando analisar o grau de independência que os entes da federação possuem diante dos demais, levando em consideração o rol de atribuições que lhes foram atribuídos. Ademais, ainda nesse ponto, buscam-se definir as espécies tributárias, de modo a deixar claro o papel de cada tributo dentro do sistema financeiro nacional.

No próximo ponto, o foco volta-se para os benefícios fiscais. Dentro deste capítulo, buscam-se dar os contornos devidos às várias nuances desse Instituto [benefícios fiscais], de modo a melhor entender a sua função e os seus efeitos dentro de um contexto financeiro-fiscal. Nesse tocante, apresenta-se a correspondência entre os efeitos de tal prática e a definição acerca de quem deve suportar tais efeitos.

Por fim, adentra-se no núcleo temático do estudo: analisar a repercussão que a concessão de benefícios exerce sobre os repasses constitucionais, os efeitos anexos que atingem o pacto federativo e a realização dos objetivos do Estado. Nesse ponto, busca-se fazer uma análise dos posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais da problemática em tela, tecendo uma crítica construtiva a respeito desses pontos e enriquecendo a discussão, tanto para os aplicadores do direito, quanto para qualquer sujeito que se interesse pelo financiamento dos serviços públicos.

O recorte metodológico deste trabalho se limita à análise da concessão de benefícios sobre os tributos objeto de repasses, e as suas consequências práticas. Diante de tal análise, busca-se entender se tal prática deve ou não ser realizada, diante das consequências práticas que ela carrega.

2 O ESTADO

2.1 ORIGEM, CONCEITO E ELEMENTOS ESSENCIAIS

Desde os primórdios, o homem notou que a vida isolada de seus pares, lhes traria muito mais malefícios do que benefícios, isso porque os riscos eram muitos e as atribuições diárias, muitas vezes, se mostravam excessivamente árduas. Desse modo, eles começaram a se reunir em pequenos grupos, de forma bastante embrionária, visando unir as suas forças para garantir a sobrevivência diante das adversidades e estabelecer um pacto de colaboração, visando repartir entre os membros do grupo as diversas tarefas.

Esses pequenos grupos que se formavam, com o desenrolar do tempo, passaram a ter necessidades de cunho geral que não mais poderiam ser atendidas, nem pela atuação individual de um de seus membros ou mesmo pelo esforço coletivo de todos que compunham o grupo. Assim, surgia, a necessidade da criação de um ente politicamente organizado que tinha por primaz objetivo a satisfação dos interesses desses grupos. Esse ente é o que se chama hoje de Estado, claro que em uma perspectiva bastante embrionária e com atribuições bem distintas das vistas nos moldes atuais.

A palavra Estado tem origem do latim *status*, que significa “estar forte”. Essa solitude que a sua nomenclatura traduz é o que se espera acima de tudo dele, isso porque, o Estado surge com o papel de tutelar os interesses coletivos. Tem ele o dever/poder de gerenciar os interesse públicos dentro dos grupos sociais de forma a possibilitar o convívio harmônico dos indivíduos em sociedade¹.

Claro que com o progresso das sociedades e da humanidade como um todo, o papel do Estado foi ganhando novos contornos. Hoje, além da função de órgão político de tutela dos interesses públicos, monopolizando o poder, o Estado tem para si a função de realização dos serviços públicos para a satisfação das necessidades gerais da população². Tal mudança atuarial trouxe para o Estado um ganho de

¹ RAMOS FILHO, Carlos Alberto Moraes. **Curso de Direito Financeiro**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 28.

² BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 19. ed. rev. e atualizada por: Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 3.

importância dentro da estrutura das sociedades modernas. Muitos autores dizem inclusive que o Estado é indispensável para as sociedades, mesmo naquelas que seguem modelos de extremo liberalismo. Nessas sociedades liberais, existe a figura do poder central que tutela a relação intersubjetiva do seu povo, muito embora reine a liberalidade, o Estado existe e se faz presente quando necessário.

O Estado, como órgão de natureza político-ordenatória, é conhecido desde a antiguidade, no entanto, como foi visto acima, as suas atribuições e funções vêm mudando constantemente com o passar do tempo, o que torna difícil conceituá-lo. A verdade é que desde a *polis* grega à *civitas* romana, o conceito de Estado veio se aprimorando, graças aos questionamentos e pesquisas feitos pelo estudiosos do tema³. Para além dessa dificuldade, tem-se outro elemento dificultador, uma vez que, os Estados são organismos sociais com as mais diversas complexidades e idiosincrasias e por via oposta, os conceitos são rígidos e dogmáticos o que torna a sua conceituação muito complicada.

Todavia, apesar de todas as dificuldades, é possível notar que os diversos conceitos trazidos pela doutrina sobre o tema possuem alguns elementos comuns, elementos esses que são essenciais para a configuração de um Estado, quais sejam:

- a) Existência de um grupo de pessoas vivendo em sociedade;
- b) Presença de um espaço geográfico onde essas pessoas estariam situadas;
- c) Uma independência entre aquela estrutura governamental das demais, o que hoje é conhecido por soberania;
- d) Ter essa reunião de indivíduos o intuito de buscar o bem comum.

Partindo da análise destes elementos, os autores concebem conceituações próprias do que eles entendem por Estado, claro que cada um leva em conta as suas convicções e impressões acerca do tema para realizar tal atividade intelectual. Em suma, o Estado seria a estrutura composta por uma coletividade de indivíduos que vivem em sociedade, em um determinado espaço geográfico, com poder soberano e que almeja alcançar o bem-estar comum. É importante salientar que parte da doutrina teórica não enxerga a necessidade da existência do elemento finalístico, qual seja a busca pelo bem-estar comum, como essencial para a

³ RAMOS FILHO, *ibid.*, p. 29.

caracterização dos Estados. Para esses doutrinadores basta que estejam presentes os aspectos materiais (território e população) e o elemento formal que é a o poder político (governo) para que se forme o Estado⁴. No entanto, a própria origem dos Estados remonta a ideia da busca por um bem-estar comum, ideia esta que não se desvirtuou ou corrompeu-se no desenrolar dos anos, daí o entendimento de que o aspecto finalístico é essencial para a conceituação e formação dos Estados⁵.

Analisando mais detalhadamente esses elementos constitutivos ou essenciais dos Estados, destaca-se inicialmente, como primeiro elemento a população. A população é a parcela humana dentro dos Estados, composta por indivíduos que residem de forma socialmente organizada sobre um determinado território. Não existe aqui qualquer tipo de distinção, sejam nacionais ou estrangeiros, esses indivíduos, em conjunto, formam a população⁶.

Esse conceito de população não se confunde com o de povo. Enquanto aquele como dito acima é o conjunto de pessoas presentes no território do Estado, o outro é o conjunto de indivíduos sujeitos às mesmas leis dentro de um mesmo Estado. Existe uma sujeição legal comum para que determinado grupo de pessoas seja enquadrada como povo. Para que o Estado se configure, é preciso apenas da existência de uma população e não de um povo nos moldes classicamente considerados.

Além dessa distinção, o conceito de população também não se confunde com o de nação. Aqui o traço distintivo é a existência de uma cumplicidade ideológica. Para que uma população seja tida como uma nação deve existir dentre os seus componentes uma similaridade de ideais e aspirações. Segundo Filomeno, “Nação é a sociedade natural de homens, na qual a convivência e sobretudo o culto as mesmas tradições, o respeito aos mesmos costumes, e uma língua comum levam à consciência nacional singular”⁷. Em suma, para que se forme o Estado, basta que

⁴ RAMOS FILHO, *ibid.*, p. 30.

⁵ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 88.

⁶ MENEZES, Aderson de. **Teoria Geral do Estado**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 132.

⁷ FILOMENO, José Geraldo Brito. **Manual de teoria geral do Estado e ciência política**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 56.

exista um convívio entre indivíduos, pouco importando a sua nacionalidade, as suas crenças ou as leis que sobre eles imperam.

O segundo elemento é o território, o aspecto físico do Estado. É nele que a população está situada espacialmente, é nele que se desenvolvem todas as relações sociais e é nele que o Estado exerce a sua soberania. Além disso, é no território que o Estado tem poder de império, ou seja, dentro daquela faixa geográfica, a população se encontra sujeita a ele e aos demais Estados, devendo respeitá-lo por ser ali a sua faixa de soberania e domínio.

O elemento território ao contrário do que se pode imaginar não é compreendido somente pelas terras de um determinado local, ele é composto por todos os elementos naturais que estão situados naquela determinada área. Sendo assim, o território de um Estado compreende as terras, os elementos aquáticos e a faixa aérea sobre aquele determinado espaço geográfico.

Muito embora o elemento território seja relegado a segundo plano, ele é importantíssimo para os Estados, uma vez que é nele que todos os elementos se encontram reunidos. Sem um território não se poderia falar em população, soberania ou em bem-estar comum.

Seguindo adiante, podemos agora focar no terceiro elemento essencial dos Estados, qual seja o Governo. Em qualquer estrutura social é necessária a presença de ordem e hierarquia de modo a garantir o convívio entre os indivíduos. Sem esses elementos, a chance de convívio social é praticamente extinta. Muito embora os indivíduos se reúnam visando obter uma melhora coletiva, os interesses pessoais, muitas vezes, acabam por sobrepor ao interesses sociais, o que ocasiona uma série de conflitos. Visando harmonizar os interesses da população é que surge a figura do Estado. Um elemento que tem o poder de impor a ordem entre os indivíduos daquele território e fazer valer a vontade comum e não as individualidades.

O elemento que personifica essa ideia de sobreposição de interesses é o Governo. O governo é a base política do Estado. É ele a estrutura forte que tem o poder de fazer valer a sua vontade sobre as individualidades, isso porque o seu propósito é garantir o convívio em sociedade. A legitimidade de agir do governo decorre do poder a ele atribuído pelos membros daquele grupo social, por isso que ele pode se sobrepor às individualidades.

O governo configura-se com um poder, no aspecto interno e externo, isso porque internamente ele tem o poder de tutelar as relações intersubjetivas e

externamente tem ele o poder de viver harmonicamente com os demais governos, exercendo o seu poder soberano e respeitando o poder soberano dos demais Estados. O governo se caracteriza, portanto, por ser uma organização política efetiva e estável, em condições de presidir e manter a ordem e as instituições internas e representar o Estado em seu relacionamento com os demais membros da comunidade internacional⁸.

Por fim, o quarto e último elemento é o da finalidade, qual seja a busca pelo bem comum. Como fora dito anteriormente, esse elemento não é visto de forma unânime pela doutrina como essencial para a formação de um Estado. No entanto, o presente trabalho se filia à parcela da doutrina que entende ser imprescindível para a formação dos Estados a presença deste elemento, uma vez que a finalidade do Estado é propiciar o bem comum. É impossível ter uma noção completa do Estado sem levar em conta a sua finalidade que é alcançar o bem comum. Dissociá-lo de tal finalidade representaria o seu próprio fim, não existe Estado sem finalidade.

Esse elemento traduz a intencionalidade de criação dos Estados como um todo. Diante dos conflitos que surgiam do convívio social, as populações começaram a notar que a melhora coletiva e o bem comum tão almejados por eles, somente seria alcançado se existisse uma estrutura forte que pudesse viabilizar isso. Diante disso, os Estados foram criados com a finalidade de propiciar que esses ideais das populações que os compunham fossem alcançados. Daí porque se diz que o Estado não é um fim em si mesmo e sim um meio para se alcançar um fim.

2.2. NECESSIDADES PÚBLICAS E SERVIÇOS PÚBLICOS

O Estado existe para o atendimento das necessidades humanas. O atendimento dessas necessidades justifica a existência do Estado. Claro que não são todas as necessidades humanas que serão tidas como justificadoras da existência do Estado e sim, algumas delas.

Como fora mostrado no início do presente trabalho, os homens possuem uma série de interesses e necessidades. Essas últimas podem ser alcançadas das mais variadas formas. Por exemplo, existem as necessidades individuais que são experimentadas singularmente pelos indivíduos. Para o atendimento dessas

⁸ MENEZES, Vitor Hugo Mota de. **Lições elementares de direito internacional publico**. 2. ed. Manaus: Autor, 2005. p. 48.

necessidades, o homem não precisa do Estado; ele mesmo, através do seu esforço e custo, pode usufruir dessas, independentemente de qualquer relação com outros membros da sociedade ou o próprio Estado. A exemplo de tais necessidades, citam-se as necessidades de alimentação, vestiário e moradia.

Outra espécie de necessidade humana é àquela ligada à ideia de coletividade. As necessidades coletivas são aquelas que pertencem a um grupo de indivíduos, uma classe ou setor da sociedade específico. Essas necessidades são de um determinado grupo e portanto, devem ser elas gozadas em detrimento do esforço e custo daquele determinado grupo.

Em verdade, essas necessidades acima tratadas não são objeto de atenção do Estado. O que o Estado busca tutelar e existe para tal finalidade, são as chamadas necessidades públicas, que são aquelas em que o Estado assumiu para si ou para outras entidades, a ele ligadas à satisfação e que são atendidas basicamente por meio dos serviços públicos⁹. São, portanto, públicas, as necessidades coletivas atendidas e satisfeitas pelo próprio Estado.

Diante do exposto acima, pode-se notar uma íntima relação entre as necessidades coletivas e as públicas. Em verdade, toda necessidade pública é também uma necessidade coletiva. No entanto, a recíproca não é verdadeira, isso porque as necessidades públicas são necessariamente atendidas por meio dos serviços públicos, enquanto que as necessidades coletivas podem ser atendidas em decorrência do esforço e custo de um determinado grupo¹⁰.

Em suma, as necessidades públicas podem ser definidas como “[...] tudo aquilo que incumbe ao Estado (ou a outras entidades a ele submetidas) satisfazer, em decorrência de uma decisão política inserida em uma norma jurídica, seja de nível constitucional, seja de nível infraconstitucional”¹¹. Esse conceito deixa claro que é uma decisão política. Não existe uma escolha objetiva e sim, política acerca do que seria um serviço público. De fato, não existe atualmente um conceito universal acerca de quais necessidades seriam satisfeitas pelo Estado e quais seriam providas pelos próprios particulares. A determinação do que seria ou não uma necessidade pública

⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 19. ed. rev. e atualizada por: Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p.4.

¹⁰ Idem, loc. cit.

¹¹ RAMOS FILHO, Carlos Alberto Moraes. **Curso de Direito Financeiro**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 36.

fica a cargo dos entes políticos e essas escolhas por eles realizadas, ao final, determinam o próprio limite de atuação estatal.

Apesar de toda essa indefinição acerca de um critério válido do que seria ou não uma necessidade pública, uma coisa que é muito clara é a íntima correlação entre as necessidades públicas e os serviços públicos. A necessidade pública é aquela sentida pela sociedade como um todo e o serviço público surge justamente para satisfazer essa necessidade, satisfação essa propiciada pelo Estado.

A doutrina pátria vislumbra duas perspectivas dos serviços públicos, uma subjetiva e outra objetiva. A subjetiva diz que, “[...] corresponde a serviço público às organizações de pessoal e material que atuam sob a responsabilidade de entidades públicas, para o desempenho de funções e atribuições de sua competência”¹².

A perspectiva objetiva diz que, o serviço público pode ser definido como “[...] a atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade materialmente fruível pelos administrados, pelo Estado ou por quem lhe faça as vezes, sob o regime de direito público (o regime jurídico administrativo)”¹³.

Para além das classificações acima [subjetiva e objetiva], também são os serviços públicos classificados em gerais e específicos. Os serviços públicos gerais se referem aos de natureza *uti universi*, ou seja, aqueles prestados universalmente a toda a sociedade, não sendo eles fruíveis de forma individualizada. Por outro lado, os serviços públicos específicos ou *uti singuli*, são aqueles fruíveis de forma individualizada por membros da sociedade, ou seja, é possível singularizar o destinatário desse serviço, diferentemente do que ocorre com os serviços *uti universi*.

A atividade estatal, no entanto, não se limita à prestação de serviços públicos. O Estado também tem como atribuição primordial o exercício do poder de polícia: atividade que não se amolda como um serviço público; ou seja, ele representa verdadeira restrição a direito de um determinado indivíduo ou grupo de indivíduo em detrimento do bem da coletividade. Nas felizes palavras do professor Celso Antônio Bandeira de Mello:

Enquanto o serviço público visa ofertar ao administrativo uma utilidade, ampliando, assim, o seu desfrute de comodidades, mediante prestações feitas em prol de cada qual, o poder de polícia,

¹² RAMOS FILHO, *ibid.*, p. 36.

¹³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 575

inversamente (conquanto para a proteção do interesse de todos), visa a restringir, limitar, condicionar, as possibilidades de sua atuação livre, exatamente para que seja possível um bom convívio social. Então, a polícia administrativa constitui-se em uma atividade orientada para a contenção dos comportamentos dos administrados, ao passo que o serviço público, muito ao contrário, orienta-se para a atribuição aos administrados de comodidades e utilidades matérias¹⁴.

Então, o poder de polícia é uma prerrogativa concedida ao Estado de interferir nos direitos dos seus administrados, com o intuito de promover o bem da coletividade e, é também, uma derivação da finalidade almejada na constituição dos Estados de realização do bem comum. Daí extrai-se a necessidade de tratar desses Institutos como necessidades públicas, muito embora sejam institutos antagônicos em certo ponto, possuem eles uma ancestralidade comum, qual seja, a tutela do bem comum pelos Estados.

2.3 A ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO

O Estado, macro-estruturalmente falando, é uma Instituição indispensável para as sociedades, isso porque, ele tem a singular finalidade de propiciar o bem comum do seu povo. Para a concretização de tal fim, lhes são imputadas uma série de atribuições, com o intuito de municiá-lo dos meios necessários e adequados para o desempenho da sua precípua função. Dentre essas atribuições, se destaca a prestação das necessidades públicas, tão essenciais ao povo, visto que são essas necessidades de cunho coletivo, que somente serão atendidas por meio de uma prestação estatal.

Essa prestação se dá por meio do exercício de uma série de atividades pelo Estado, como a realização de serviços públicos, o exercício do poder de polícia, a construção de obras públicas, dentre outras atividades. Esse conjunto de atividades é conhecido como a atividade administrativa do Estado. Sendo assim, pode-se extrair que a atividade administrativa estatal visa ao atendimento das necessidades públicas e portanto, é essencial para o desenvolvimento social, que elas jamais sejam descontinuadas ou paralisadas.

O desempenho de todas essas atribuições acarreta um alto custo para o Estado, visto que a realização de qualquer atividade, seja qual for a sua natureza,

¹⁴ MELLO, *ibid.*, p. 583

demanda uma série de despesas, tais como as de mão de obra, matéria-prima, manutenção, dentre outras fontes de custos. A própria manutenção do aparato estatal já demanda um grande volume de despesas, independentemente da realização de qualquer necessidade pública, ou seja, o mero existir do Estado já acarreta um custo e este deve ser arcado de alguma forma. Nas palavras de Eduardo Marcial Ferreira Jardim:

A simples existência do Estado requer um elevadíssimo custo, em face dos recursos humanos e materiais necessários à sua organização. O cumprimento de seu desígnios, por outro lado, envolve, também, um expressivo dispêndio de recursos financeiros.¹⁵

Diante disso, percebe-se que é necessária a criação de uma estrutura econômico-financeiro de arrecadação para o Estado, possibilitando que ele obtenha os recursos financeiros necessários a fazer frente as suas despesas. Essa estrutura baseava-se primariamente, em duas fontes de arrecadação, ou das receitas patrimoniais e comerciais desempenhadas pelo próprio Estado, ou pelo exercício do seu poder de império diante os seus governados, cobrando-lhes uma parcela de cunho pecuniário¹⁶.

Fazendo um breve recorte histórico, em tempos mais antigos se destacava como principal fonte de arrecadação, a exploração da estrutura e dos serviços prestados pelo próprio Estado, ou seja, havia uma prevalência das ditas receitas originárias. Por outro lado, com o desenrolar dos anos e a evolução de determinados conceitos dentro das sociedades, a obtenção de fundos por esse meio, caiu em desuso e passou-se a privilegiar a obtenção de receitas por intermédio do exercício do poder de império estatal, através da Instituição e cobrança de tributos dos sujeitos da sociedade¹⁷.

Essa atividade de obtenção de fundos é chamada pelos doutrinadores pátrios como “atividade financeira estatal”. Seria ela nas palavras de Francisco Régis Frota Araújo, “[...] todo o conjunto de operações, públicas e regradas, desenvolvidas

¹⁵ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 75.

¹⁶ RAMOS FILHO, Carlos Alberto Moraes. **Curso de Direito Financeiro**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 41.

¹⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 19. ed. rev. e atualizada por: Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 4.

pelo aparelho estatal no sentido de suprir-se de recursos ou receitas”¹⁸. No entanto, tal conceito se restringe muito ao que seria a atividade financeira estatal, reduzindo-a a um único verbo de atuação, qual seja, o de arrecadar fundos.

Em verdade, a atuação financeira estatal é muito maior que uma mera postura arrecadatória. Existe, por parte do Estado, uma atuação no sentido de arrecadar, gerir e aplicar os meios necessários à satisfação das necessidades públicas. Nesse sentido temos uma série de autores, como Geraldo Ataliba, que diz que a atividade financeira estatal “[...] consiste no levantamento, gestão e despesa dos dinheiro públicos”¹⁹.

Em igual sentido é o pensamento de Ruy Barbosa Nogueira, Hugo de Brito Machado, Carlos Roberto de Moraes Ramos Filho e Carlos Mersan, para eles a atividade financeira está ligada à atuação estatal de obtenção, gerenciamento e aplicação dos meios necessários ao atendimento das necessidades públicas.

Dos conceitos dos supracitados autores é possível notar a presença de três elementos centrais, quais sejam: a receita, a despesa e a gestão. A receita está ligada à ideia clássica de obtenção dos fundos necessários a fazer frente aos gastos públicos. A despesa está ligada à concepção de utilização por parte do Estado, dos recursos obtidos para realização dos fins a ele atribuídos. Por fim, a gestão está ligada à noção de administração e conservação do erário público. São esses os elementos clássicos presentes no exercício da atividade financeira estatal.

Alguns autores, de forma peculiar, vão além de tal concepção, como é o posicionamento do mestre baiano Aliomar Baleeiro. Para ele a “[...] atividade financeira, consiste, portanto, em obter, criar, gerir e despender o dinheiro indispensável às necessidades, cuja satisfação o Estado assumiu ou cometeu àquelas outras pessoas de direito público”²⁰.

Seguindo o conceito trazido por Aliomar Baleeiro, é possível notar o surgimento de uma concepção quaternária da atuação financeira estatal, adicionando o verbo criar ao conceito clássico. Traduziria esse criar, à atuação estatal no sentido de captação voluntária de recursos por intermédio de empréstimos e aplicação dos

¹⁸ ARAÚJO, Francisco Régis Frota. **Direito Constitucional Econômico e tributário**. 1. ed. Fortaleza: ABC, 2007. p. 133.

¹⁹ ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969. p. 25.

²⁰ BALEEIRO, *ibid.*, p. 4.

mesmos nos gastos públicos, seja para custear investimentos, seja como antecipação de receitas em situações de déficit orçamentário.

2.4 FORMAS DE CUSTEIO DA ATIVIDADE ESTATAL

É certo que o Estado precisa ter uma estrutura econômica forte que lhe propicie meios efetivos de arrecadação de recursos financeiros. Tais recursos servirão para fazer frente as diversas despesas públicas inerentes ao exercício da atividade estatal. No desenrolar histórico da humanidade, as formas de obtenção de recursos financeiros foram mudando gradativamente, tendo momentos de prevalência por determinados modelos, em detrimento de outros. O grande mestre soteropolitano, Aliomar Baleeiro ao tecer comentários sobre a temática em tela, dizia que:

Para auferir o dinheiro necessário à despesa pública, os governos, pelo tempo afora, socorrem-se de uns poucos meios universais, tais como a) realizam extorsões sobre os outros povos ou deles recebem doações voluntárias; b) recolhem as rendas produzidas pelos bens e empresas do Estado; c) exigem coativamente tributos ou penalidades; d) tomam ou forçam empréstimos; e) fabricam dinheiro metálico ou de papel. Todos os processos de financiamento do Estado se enquadram nestes 5 meios conhecidos há séculos e essas fontes de recursos oferecem méritos desiguais e assumem importância maior ou menor, conforme à época e as contingências²¹.

Portanto, as formas de obtenção se mostraram diversas na evolução histórica das sociedades. Inicialmente, tinha-se uma prevalência da arrecadação por meio da extorsão de outros Estados, em muito devido à grande instabilidade política de muitos países e o domínio exercido por outros. Com o passar dos anos, percebeu-se que tal forma de arrecadação não mais fazia sentido, uma vez que, com o fim das grandes guerras os países passavam, cada vez mais, a terem soberania própria e a figura dos países submissos se tornavam cada vez mais raras de se encontrar.

Diante da dificuldade de implementação do modelo de extorsão de recursos, por ser ele ensejador de muitos conflitos, os Estados passaram a se valer de uma outra fonte de arrecadação, qual seja, a cobrança de um determinado montante dos próprios sujeitos da sociedade, o chamado tributo. Essa opção estatal pela via da tributação representou engenhosa solução ao problema arrecadativo, isso

²¹ BALEEIRO, *ibid.*, p. 151.

porque, através dos tributos os Estados continuavam a arrecadar e não teriam de lidar com eventuais conflitos oriundos da exploração estatal outrora praticada.

O grande trunfo por trás da criação dos tributos foi a possibilidade de se instituir uma fonte de arrecadação, na qual houvesse um estado de sujeição de natureza pacífica, ou seja, ao cobrar dos seus governados, o Estado exercia o seu poder de império e estes nada podiam fazer a não ser contribuírem com o desenvolvimento estatal, ao contrário do que ocorria quando se exigia o pagamento de dividendos de outros Estados. A extorsão pecuniária de outros Estados era objeto de constantes conflitos o que acabou por desencorajar a perpetuidade na adoção dessa forma de arrecadação.

Partindo de tais considerações, pode-se perceber que nos tempos atuais, existe, de fato, uma predominância do modelo de arrecadação pela instituição de tributos e essa opção faz todo sentido. Não cabe mais em um momento globalizado, onde as pessoas possuem uma mentalidade muito mais evoluída no sentido do convívio harmônico e diverso, persistir um modelo de arrecadação de recursos financeiros tão primitivo, quanto o da exploração de outros Estados. Essa predominância fora observada pelo professor Luís Eduardo Schoueri, para ele, “A expressão *Estado do Imposto (Steuerstaat)* realça uma das características do Estado contemporâneo: sua fonte de financiamento é, predominantemente, de origem tributária, e, especialmente, proveniente de impostos²²”

No Brasil, tem-se o modelo da tributação como principal fonte de arrecadação financeira estatal. É por meios dos tributos trazidos no texto constitucional de 1988, que o Estado brasileiro obtém os recursos necessários ao atingimento dos fins da sua própria existência, quais sejam, a realização da saúde, lazer, cultura, segurança, bem-estar social, dentre outros²³. É importante ressaltar que o Estado brasileiro se vale também na intervenção direta no domínio econômico, a emissão de moeda e da colocação no mercado de títulos e outros papéis de igual natureza, para compor a sua atividade econômica. Entretanto, nenhum destes tem representatividade suficiente para equiparar-se com os tributos.

²² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Contribuição ao Estudo do Regime Jurídico das Normas Tributárias Indutoras como Instrumento de Intervenção sobre o Domínio Econômico**. Tese para Professor Titular da Faculdade de Direito da USP, São Paulo, 2002. p. 9.

²³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed. eev. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 805.

2.5 O TRIBUTO COMO PRINCIPAL FONTE DE CUSTEIO ESTATAL

A tributação, como se sabe, é a principal fonte de financiamento dos Estados modernos, dentre eles o Brasil. Diante das razões, previamente citadas, tornou-se muito mais seguro e cômodo para os Estados captarem fundos por via dos tributos do que a utilização dos diversos meios que se faziam presentes nos tempos mais antigos. É através de instituição e cobrança dos tributos que os Estados irão realizar a finalidade que justifica a sua criação e existência; entenda-se, a realização do bem comum e das atividades de cunho coletivo essenciais à população.

A regulamentação legal pátria da figura dos tributos está consagrada em um vasto arcabouço normativo, que trata das mais variadas minúcias e aspectos ligados à tributação estatal. Por ser uma imposição estatal de cunho pecuniário, os tributos representam verdadeiras afrontas aos direitos dos contribuintes de propriedade e de liberdade, daí a necessidade de uma regulamentação minuciosa e detalhista de modo a reduzir os abusos e dar previsibilidade legal aos sujeitos da população. Dentro desse conjunto de normas, destacam-se a Constituição Federal de 1988 e o Código Tributário Nacional de 1966²⁴ como principais fontes de normas tributárias.

Partindo para um análise específica da figura dos tributos, pode-se notar que a Constituição Federal de 1988, ao delinear as competências tributárias, as limitações ao poder de tributar e o esquema de repartição das receitas tributárias, acaba por permitir que se extraia o conceito de tributo por ela considerado. Trata-se de prestação compulsória, exigida em dinheiro, pelos entes políticos ou por outras pessoas de direito público, de pessoas físicas ou jurídicas, com a finalidade de obtenção dos recursos necessários para o financiamento da atividade estatal. Esse conceito é o produto da análise do art. 145, I, II e III, 149, 153, 154, 155, 156 e 195²⁵.

Valendo-se da leitura desses dispositivos legais, pode-se extrair as principais características dos tributos. Quais sejam, se tratar de uma obrigação em moeda ou em cujo valor nela se possa exprimir, que tem caráter compulsório e que

²⁴ BRASIL. Planalto Brasileiro. **Lei nº 5.172**. Código Tributário Nacional. 1966.

²⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 40.

não constitui sanção de ato ilícito, instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. O Código Tributário Nacional (CTN), promulgado em 1966, traz no seu artigo 3º de forma expressa o conceito de tributo e as suas características:

Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada²⁶.

Pela leitura do art. 3º do CTN e do texto constitucional, pode-se constatar, de logo, que a Constituição Federal de 1988 recepcionou o conceito trazido pelo Código Tributário Nacional. O legislador constituinte originário ao trazer as determinações de cunho tributário e financeiro da constituição pátria, se utilizou do conceito de tributo trazido no CTN, o que traduz de maneira clara a sua recepção constitucional.

2.5.1 Características dos tributos

Seguindo adiante é importante tratar, ainda que de forma breve, as características dos tributos, a fim de torná-las clara e definir bem a natureza de tal instituto jurídico.

A primeira das características define que o tributo trata de uma prestação pecuniária compulsória. A compulsoriedade é a característica fundamental dos tributos. Não se refere a uma obrigação de cunho facultativo ou consensual. Prestação pecuniária compulsória quer dizer, o comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro, afastando-se, de logo, qualquer cogitação inerente as prestações voluntárias²⁷.

O tributo decorre da imposição estatal aos sujeitos da sociedade de contribuir com as despesas públicas. Existe portanto, um estado de sujeição do contribuinte perante o Estado e esse poder do Estado de impor uma prestação dotada de coercibilidade decorre do poder de império atribuído a ele²⁸.

²⁶ BRASIL. Planalto Brasileiro. **Lei nº 5.172**. Código tributário nacional. 1966.

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 56.

²⁸ MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 106.

A segunda característica é a pecuniaridade. Esse requisito traduz a ideia de que o tributo deve ser pago em dinheiro, portanto, a obrigação de dar a quantia em dinheiro. Inclusive o próprio art. 3º é redundante, ao falar da pecuniaridade, pois ele fala em “pecúnia” e “em moeda”, expressões que traduzem a mesma ideia.

Apesar dessa redundância legislativa, os tributos também podem ser pagos em forma distinta daquela em moeda, como o próprio CTN determina ao vislumbrar a possibilidade do pagamento “[...] em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”. Podendo esse pagamento ser feito em cheque, vale postal, estampilha, papel selado ou por processo mecânico, como leciona o art. 162 do CTN.

Art. 162 - O pagamento é efetuado:

I - em moeda corrente, cheque ou vale postal;

II - nos casos previstos em lei, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico²⁹.

A terceira característica dos tributos é a sua natureza jurídica de obrigação. Os tributos são obrigações decorrentes da lei, ou seja, uma “*obligatio ex lege*”. Somente pode surgir uma obrigação de instituir tributos em decorrência de uma determinação legal. Deve o legislador cuidar de prever na confecção das leis, as hipóteses que fazem surgir a obrigação de pagar tributo pelo contribuinte. Não poderá, jamais, o Estado exigir o cumprimento de uma obrigação tributária de um contribuinte, se esta obrigação não for emanada da lei.

A quarta característica está ligada ao fato que os tributos não constituem sanção de ato ilícito. O tributo não é multa, e vice versa. “São institutos inconfundíveis o tributo e a penalidade. A penalidade pecuniária decorre do poder penal do Estado e tem por objetivo resguardar a validade da ordem jurídica³⁰”. Enquanto que os tributos são fontes de arrecadação de receita para o Estado, cuja hipótese de incidência não constitui uma sanção de ato de ilícito. Portanto, fica evidenciado que os institutos são muito diferentes e não podem ser jamais confundidos.

Ainda sobre essa característica é importante ressaltar que a expressão “que não constitua sanção de ato ilícito” não necessariamente, traduz a ideia de que o tributo sempre será cobrado em situações lícitas. Mesmo atos ilícitos podem e devem ser tributados, sob pena de violação ao princípio da isonomia. A expressão

²⁹ BRASIL. Planalto Brasileiro. **Lei nº 5.172**. Código Tributário Nacional. 1966.

³⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed.rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 238.

“que não constitua sanção de ato ilícito”, traduz a ideia de que a cobrança de tributos não representa imposição de penalidades ao contribuinte, não afasta ela a cobrança de tributos sobre situações de natureza ilícita³¹.

Por fim, as duas últimas características dos tributos, quais sejam “instituída em lei” e “[...] cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada³²”. O instituído em lei remete à ideia de obrigação “*ex lege*” supra citada. O nascimento da obrigação tributária decorrerá necessariamente de uma previsão legal. Essa obrigação por ser compulsória não pode decorrer de consensualidade entre partes.

Quanto ao fato de ser cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, essa característica determina que constatada a ocorrência de uma hipótese de incidência pelo fisco, este deve promover o lançamento da obrigação tributária, ou seja, a atuação do fisco é vinculada, não existe aqui discricionariedade de ação. Realizado o fato gerador, o lançamento da obrigação tributária deve se dar de forma vinculada e objetiva³³.

2.5.2 Espécies tributárias

Vencida essa breve análise estrutural dos tributos, inicia-se aqui a análise das espécies tributárias. Entretanto, antes de examinar a classificação das várias espécies tributárias, faremos uma breve explanação acerca da tipificação das mesmas no nosso ordenamento jurídico. O art. 5º do Código Tributário Nacional diz que: “Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria³⁴”.

A leitura apartada desse dispositivo legal leva a acreditar que as taxas, contribuições de melhorias e os impostos são as únicas espécies tributárias, no entanto, existem 5 espécies tributárias: as taxas, as contribuições de melhoria, os impostos, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios.

³¹ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 25. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016. p. 350-351.

³² BRASIL. Planalto Brasileiro. **Lei nº 5.172**. Código Tributário Nacional. 1966.

³³ MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p.109.

³⁴ EDITORA SARAIVA. **Código tributário nacional e Constituição Federal**. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Livia Céspedes e Fabiana Dias da Rocha. 46. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 8

O estudo dessas espécies iniciar-se-a pelas taxas, que são tributos vinculados a uma contraprestação estatal específica, portanto, são tributos devidos, a partir da prática de determinado ato pela administração pública, de natureza direta e imediata à figura do contribuinte³⁵. Luciano Amaro diz que, “[...] o fato gerador da taxa não é um fato do contribuinte, mas um fato do Estado. O Estado exerce determinada atividade e, por isso, cobra a taxa da pessoa a quem aproveita aquela atividade”³⁶.

Essa prestação estatal pode consistir em uma prestação ou a colocação à disposição do contribuinte de um serviço específico e divisível e no exercício regular do poder de polícia, é o que preconiza o art. 77 do CTN³⁷. Observe que a prestação estatal pode ser potencial e ainda assim estaremos diante de uma hipótese de incidência de tributos. Isso porque o traço que caracteriza as taxas é a prestação estatal e não a efetiva utilização do contribuinte do serviço prestado, de modo que, se o Estado tornar fruível e utilizável ao sujeito o serviço, ele, Estado, poderá exigir o adimplemento da taxa independentemente da efetiva utilização do mesmo pelo indivíduo.

Ademais, é importante frisar que os serviços prestados pelo Estado devem ser específicos e divisíveis para que ocorra a incidência das taxas. Serviços divisíveis são aqueles fruíveis isoladamente por cada usuário, enquanto que os serviços indivisíveis são aqueles que não possibilitam a fruição individual, eles são gozados pela coletividade. Dessa forma, somente serão passíveis de tarifação os serviços *uti singule*, os serviços de natureza *uti universi* não são passíveis de tarifação. Esses têm os seus custos arcados pela arrecadação derivada dos impostos. Por fim, os serviços específicos são aqueles que são individualizados, especializados, destacados pelo Estado na sua prestação, ou seja, são serviços prestados de maneira específica e única.

A segunda espécie tributária é a chamada contribuição de melhoria. Essa figura, assim como as taxas, está ligada a uma determinada atuação estatal, que neste caso será a realização de uma obra pública, da qual decorra uma

³⁵ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 459.

³⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 53.

³⁷ Art. 77 – As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. (BRASIL. Planalto Brasileiro. **Lei nº 5.172**. Código Tributário Nacional. 1966).

valorização econômica aos imóveis adjacentes a essa mesma obra. A contribuição de melhoria será implementável e exigível, a partir do momento que a realização de uma obra pública vier a trazer uma valorização aos imóveis próximos a ela. É importante frisar que não basta a realização de uma obra pública ou a mera ocorrência de uma mais-valia patrimonial, deve existir um liame lógico entre os acontecimentos para que seja exigível a contribuição de melhoria.

É fundamental o papel da contribuição de melhoria no sistema tributário, uma vez que, a realização da obra pública se trata de uma atuação estatal que traz vantagens para toda uma coletividade, no entanto, a vantagem econômica atrelada aos imóveis é mais pontual, atingindo um indivíduo ou um grupo determinado de indivíduos e dessa forma deve ela ser financiada por tributos específicos e não por tributos que atinjam a toda a coletividade³⁸. Portanto, a sua principal virtude é evitar “[...] o locupletamento injustificado de proprietários favorecidos por obras (públicas).”³⁹

Apesar de ser uma ferramenta muito útil para o Estado, a contribuição de melhoria é pouco aplicada no país. Muito por questões políticas e também pela grande dificuldade de atendimento as exigências legais da sua implementação.

A terceira modalidade de tributo são os impostos, considerados como núcleo do sistema tributário nacional, são a essência da palavra tributo. Os impostos são tributos que diferentemente das taxas e contribuições de melhoria não estão atrelados a uma determinada ação estatal específica, ou seja, são tributos cujo fato gerador não está atrelado a uma atuação estatal direcionada especificamente ao contribuinte.

Os impostos foram pensados como principais fontes de arrecadação dos Estados. A ideia por traz deles é exigir de toda a coletividade o adimplemento de uma prestação pecuniária independentemente de uma prestação específica, o propósito dos impostos é garantir os meios necessários ao Estado para o provimento e garantia do bem comum. O que faz o sujeito contribuir por meio dos impostos não é o fato dele ser contribuinte e sim por fazer parte da comunidade e portanto, gozante do bem-estar proporcionado pelo Estado.

³⁸ AMARO, *ibid.*, p. 70.

³⁹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de rendas tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972. p.139.

Como o fato gerador dos impostos não é um ato do Estado, o legislador escolhe determinadas hipóteses materiais que evidenciem a capacidade contributiva dos sujeitos da sociedade e as caracterizam como hipóteses de incidência dos impostos. As pessoas vão se vincular a essas hipóteses de pagamento de impostos, em favor do Estado e não por uma prestação a elas dirigida, como ocorre nas taxas e contribuições de melhoria. Os impostos estão previstos no texto constitucional no art. 145, I e no art. 5º, do CTN.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos⁴⁰:

I - impostos;

Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria⁴¹.

São eles tributos de competência dos três entes da federação, ou seja, tanto União, quanto estados e municípios podem instituí-los. O legislador constituinte cuidou de delimitar e atribuir competências específicas a cada um destes, de modo a garantir a autonomia econômica dos estados e municípios diante da União. O que o constituinte buscou foi possibilitar a arrecadação pelos entes federativos menores, sem que esses estivessem condicionados à eventuais repasses efetuados pela União. O perigo que foi vislumbrado pelo legislador, foi que ao não atribuir aos entes menores capacidade de instituir tributos próprios, esses poderiam ser prejudicados por decisões políticas acerca da realização de repasses pela União Federal. Tanto foi assim, que no próprio texto constitucional existe previsão de repasses obrigatórios entre os entes da federação da receita oriunda da arrecadação de tributos.

Outro ponto que foi objeto de tutela pelo legislador constituinte foi o número de impostos previstos e o seu caráter taxativo. Os impostos por serem atrelados à condutas que não estão condicionadas a uma contraprestação do Estado são tratados no texto constitucional de forma taxativa. Aqui fica registrada a preocupação do legislador constituinte de eventuais abusos das autoridades responsáveis pela instituição dos tributos, sobretudo, dos impostos. Toda essa tutela protetiva se deve ao fato que os impostos são devidos, sem qualquer ação do Estado, em favor dos cidadãos. Desse modo, uma eventual facilidade da instituição dos

⁴⁰ EDITORA SARAIVA. **Código tributário nacional e Constituição Federal**. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Livia Céspedes e Fabiana Dias da Rocha. 46. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 76.

⁴¹ Idem, p. 8.

mesmos poderia representar uma grande insegurança dos contribuintes diante de decisões políticas, em torno de aspectos da instituição de novos impostos.

A quarta espécie de tributo são os empréstimos compulsórios. Eles representam uma espécie tributária muito singular, que resta muito diferente das demais espécies. São eles ingressos de recursos de caráter temporário nos cofres do Estado. Isso porque, a arrecadação derivada da instituição dos empréstimos compulsórios acarreta para o Estado a obrigação de restituir a importância arrecadada aos contribuintes⁴².

Aqui, uma vez mais, pode-se notar a presença da compulsoriedade inerente aos tributos. Isso porque, o nascimento da obrigação de prestar o empréstimo não decorre de um acordo de vontade entre os contribuintes e o Estado, e sim de uma imposição legal.

Os empréstimos compulsórios estão previstos no texto constitucional no art. 148, e são eles tributos de competência exclusiva da União, somente ela pode instituí-los. Diferentemente dos impostos, os empréstimos compulsórios representam verdadeira excepcionalidade, a qual somente será permitida a instituição em hipóteses singulares e previstas no próprio texto constitucional. O legislador constituinte possibilitou a sua instituição em 2 casos:

- a) despesas extraordinárias decorrentes de situações de calamidade pública ou de guerra externa iminente ou efetiva;
- b) em situações de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse da nação⁴³.

Uma vez instituídos, os empréstimos compulsórios terão a sua arrecadação, obrigatoriamente, destinada para as despesas que fundamentaram a sua instituição, como pode ser visto no art. 148, parágrafo único, CF/88:

Art. 148: A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição⁴⁴.

⁴² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 73.

⁴³ EDITORA SARAIVA, *ibid.*, p. 74.

⁴⁴ EDITORA SARAIVA, *ibid.*, p. 77.

A vinculação da receita é outro traço que singulariza os empréstimos compulsórios das demais espécies de tributos já estudadas. Vinculação essa que atinge não somente as despesas, como também aos investimentos que servirem de fundamento para instituição dos empréstimos, diferentemente do que diz o próprio dispositivo legal supramencionado.

Ademais, existe uma obrigatoriedade de forma no tocante à instituição dos empréstimos compulsórios, devendo estes serem instituídos por meio de lei complementar. O texto constitucional não determina critérios para determinação do fato gerador dos empréstimos compulsórios, de modo que, fica entendida na doutrina pátria que pode a União se valer de prestações atreladas ou não a uma prestação específica ao contribuinte como fato gerador deste tributo, desde que se observem as hipóteses legais permissivas da sua instituição.

Por fim, a última das espécies tributárias: as contribuições especiais. Figuras essas que ganharam, com o passar dos anos, relevância dentro do sistema tributário pátrio, sobretudo, por representarem nos dias atuais a principal fonte de arrecadação de receitas pela União Federal dentro do regime de tributação. A constituição federal disciplina o tema no art. 149, caput:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

As contribuições especiais formam um gênero do qual fazem parte as contribuições sociais, as contribuições de intervenção do domínio econômico e as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas. O legislador constituinte atribuiu à União Federal a competência de instituir essas contribuições, no entanto, possibilitou, de maneira muito específica, a instituição pelos Estados, municípios e o Distrito Federal de contribuições especiais, cobráveis de seus próprios funcionários, para custeio do sistema previdenciário, em benefício dos mesmos⁴⁵.

Esmiuçando as espécies de contribuições especiais, tem-se como mais importantes as contribuições sociais, isso porque, estas foram criadas com o condão de financiar a realização da seguridade social, objetivo primaz do Estado Brasileiro.

⁴⁵ AMARO, *ibid.*, p. 74.

São elas receitas, necessariamente, direcionadas ao financiamento da atuação da União Federal na prestação da saúde, assistência social e previdência social fins que compõem a seguridade social.

As contribuições para a intervenção do domínio econômico tem como condão o financiamento da atuação da União no domínio econômico, no entanto, cumpre ressaltar que a própria Constituição Federal de 1988, acabou por reduzir bastante o papel do Estado nas intervenções econômicas, de modo que, as contribuições de intervenção veem se tornando cada vez mais raras.

Por fim, a Constituição Federal prevê as contribuições no interesse de categorias profissionais e econômicas. Essas que na precisa definição do professor Luciano Amaro, “[...] são tributos destinados ao custeio das atividades das instituições fiscalizadoras e representativas de categorias econômicas ou profissionais, que exercem funções legalmente reputadas como de interesse público⁴⁶”.

A bem da verdade, o que existe é que alguns serviços tidos essenciais para a coletividade, são destacados para serem prestados por pessoas diversas da própria estrutura organizacional do Estado. Dessa forma, esse desempenho de atividades demanda custos e com o intuito de facilitar a obtenção de receitas para contrapor esses custos, o legislador constituinte previu essa competência tributária à União, destinando esses recursos, de forma específica, a essas pessoas que desempenham tais funções.

Fazendo um último adendo no tópico das contribuições especiais, existe também a chamada contribuição para a iluminação pública. Essa que foi criada por meio da emenda constitucional de número 39 de 2002⁴⁷. Contribuição essa que é de competência dos municípios e do Distrito Federal, e tem como condão primaz a obtenção de fundos para o custeio da iluminação pública das cidades.

Vale lembrar, que a iluminação pública não é um serviço público divisível e sendo assim, não seria objeto de tarifação, o que acabaria por fazer com que essa atividade fosse custeada pela arrecadação dos impostos. O problema era que, muitas vezes, o orçamento dos municípios estava bastante comprometido com a realização

⁴⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 78.

⁴⁷ Art.149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. (BRASIL. Planalto Brasileiro. **Emenda Consitucional 39**. 2002).

de outras atribuições. Diante deste problema, o legislador constituinte criou essa contribuição, trazendo uma nova fonte de receita para os municípios e o Distrito Federal, possibilitando a obtenção de fundos para custear esse serviço tão vital para a sociedade, sem comprometer parte do fundo formado pela arrecadação dos impostos.

Enfim, são essas as espécies tributárias, as taxas, contribuições de melhoria, impostos, empréstimos compulsórios e as contribuições especiais. São elas que formam o arcabouço de obtenção de fundos do Estado para a realização de suas atribuições. Para o presente trabalho, destacam-se os impostos e as contribuições especiais, uma vez que, esses representam as principais fontes de receitas do Estado e figuram como estruturas matrizes da maioria esmagadora dos questionamentos judiciais. Mais a frente, será feita uma análise de como ocorreu a subversão do papel dos impostos na captação de fundos, deixando-os de ser a principal fonte e ganhando as contribuições especiais, de elevada importância e tornando-as como a principal fonte de obtenção.

3 O FEDERALISMO E O FEDERALISMO FISCAL

Os Estados podem se estruturar de duas formas, como *Estados Simples* ou *Estados Compostos*. Os *Estados Simples* são aqueles dotados de um único centro de poder, uniformidade orgânica e normativa em sua estruturação sociopolítica. Por outro lado, os *Estados Compostos* são estruturados, a partir de duas ou mais entidades políticas, podendo estas se agruparem por vias de União Pessoal, União Real, Confederação e Federação.

A União Pessoal e a União Real representam derivações de estados monárquicos. As confederações derivam da união contratual entre uma pluralidade de Estados soberanos almejando um fim comum. Por fim, as federações representam uma forma de agrupamento de Estados, onde não há soberania das suas unidades, mas apenas autonomia política e administrativa de cada ente federativo, organizado e estruturado, a partir de uma repartição de competências constitucionalmente distribuídas de maneira equilibrada e harmônica⁴⁸.

O federalismo é a forma de estruturação sociopolítica estatal que se destaca para o presente trabalho, por ser ele a forma adotada pela República Federativa do Brasil.

O modelo federalista possui algumas características bem próprias, que o singularizam das demais formas de estruturação estatal. A primeira das características está ligada à noção de soberania, onde no modelo federalista existe uma soberania do Estado Federal e não dos Estados-membros, ou seja, os Estados, que se unem para formar uma federação, abrem mão das suas soberanias próprias e formam um ente federal que irá exercer a soberania sobre o território de sua titularidade. Os Estados-Membros possuem autonomia diante da federação e dos demais entes federativos e não mais soberania como outrora tiveram, ou seja, existe no federalismo uma descentralização do poder dentre os membros que compõem a federação. Essa descentralização deriva da incidência de ordens jurídicas distintas (União, Estados e Municípios) dentro do mesmo território⁴⁹.

⁴⁸ ZIMMERMANN, Augusto. **Teoria Geral do Federalismo Democrático**. 2.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p. 15.

⁴⁹ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Bonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 855-860.

Para além dessa que é a principal característica do federalismo, existem outras tão importantes quanto a da formação da soberania, como é o caso da existência de uma Constituição Federal que confira os fundamentos de validade para as leis municipais e estaduais. Essa característica regula a pluralidade normativa dentro do federalismo, isso porque existe nele uma pluralidade de fontes de normas, podendo elas derivarem da União, dos estados e dos próprios municípios. Nesse caso, a Constituição Federal determina o regramento geral que deverá ser observado pelas legislações estaduais e municipais sob pena de inconstitucionalidade.

Outra característica do modelo federalista é a existência de um esquema de repartição de competências entre os membros da federação de forma harmônica e equivalente, com atribuição de funções e recursos para a realização dessas competência pelos Estados-membros. Ademais, existe ainda no federalismos a possibilidade da participação dos Estados-membros na formação do vontade federal, ou seja, embora autônomos e sujeitos a soberania da União Federal os Estados-membros tem o poder de formar a vontade do ente federal titular da soberania nacional⁵⁰.

A quinta característica do federalismo é a inexistência do direito de secessão dos entes federativos, isto devido a ausência de soberania dos Estados-membros diante da federação e a própria indissolubilidade do laço federativo. Ao abdicar da sua soberania própria o ente federativo perde o seu poder de sair da federação de forma unilateral e impositiva. Agora a sua saída depende do interesse do estado federal, interesse esse formado pelos entes formadores da federação.

Por fim, no modelo federalista existe uma centralização na solução de conflitos, vislumbrando inclusive a possibilidade de intervenção federal diante conflitos entre os entes da federação. Muito embora sejam todos autônomos entre si, os Estados-membros possuem um interesse comum que fundamentou a criação da própria federação, e muita das vezes esse interesse e deixado de lado em detrimento de objetivos egoísticos dos próprios membros da federação. Nestes casos surgem os conflitos que ameaçam a prosperidade da federação como um todo, a União toma

⁵⁰ MENDES, *ibid.*, loc. cit.

para si a solução desses conflitos de forma a realizá-los da forma mais breve e menos gravosa possível, pelo bem da federação⁵¹.

3.1 FEDERALISMO BRASILEIRO

O Estado brasileiro conforme fora afirmado acima é estruturado como uma federação. Essa opção foi tomada no ano de 1891, quando se formou a República Federativa do Brasil. A aclamada Constituição Federal de 1891, dizia que:

Art 1º - A Nação brasileira adota como forma de Governo, sob o regime representativo, a República Federativa, proclamada a 15 de novembro de 1889, e constitui-se, por união perpétua e indissolúvel das suas antigas Províncias, em Estados Unidos do Brasil⁵².

É importante atentar para o fato que, o constituinte da época adotou o sistema federalista em caráter de dualidade, onde os estados-membros da federação eram a União Federal e os estados. Por sua vez, a atual Constituição Federal de 1988 determinou que o Brasil seria uma República Federativa, com o quadro de estados-membros composto pela União Federal, os Estados, Municípios e o Distrito Federal, conforme leciona o art. 1º, CF/88:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.⁵³

A Constituição Federal de 1988 trouxe, portanto, uma ampliação subjetiva no que tange aos sujeitos que iriam compor a federação brasileira. É importante observar que o município, muito embora tenha sido tipificado como um ente federativo na CF/88, a depender da perspectiva, pode ou não ser considerado um membro da federação. Pois, se for considerado o critério que a federação estipula

⁵¹ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Bonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 855-860.

⁵²BRASIL. **Constituição Federal**. 1891.

⁵³ BRASIL. **Constituição Federal**. 1988.

um conjunto de competências aos seus estados federados, o município será um ente federativo, por ter competências próprias definidas pelo próprio texto constitucional e por também figurar de maneira expressa como membro da federação brasileira no texto magno. Por outro lado, se for levado em conta o poder de influenciar na formação da vontade federal, poder típico de um ente federativo, a ausência de poder judiciário próprio e a impossibilidade de sofrer intervenção federal, os municípios ficam fora do conceito de ente federativo.⁵⁴ O presente trabalho tem o entendimento que os municípios são membros da federação pátria, em pé de igualdade com os estados, Distrito Federal e a União Federal.

Além disso, a constituição pátria trouxe outra inovação, tratando o princípio federativo, aquele que impõe a indissolubilidade do laço federativo que une a União e os Estados e Municípios, como cláusula pétrea⁵⁵, ou seja, não pode o pacto federativo ser objeto de emenda constitucional tendendo a abolir a federação brasileira⁵⁶.

Seguindo os ditames da adoção desse modelo de estruturação estatal, a Constituição Federal também prevê que todos os entes federados do Estado brasileiro possuem autonomia em sua organização político-administrativa⁵⁷ autonomia essa garantida pela capacidade de auto-organização, de auto-governo e de auto-administração, contemplando, nessa última, a essencial e necessária autonomia financeira⁵⁸. Sobre o tema é precisa e singular a lição de Fernanda Dias Menezes de Almeida:

A existência, no Estado Federal, de um poder central e de poderes periféricos, que devem funcionar autônoma, mas concomitantemente, conduz necessariamente a que haja no arranjo federativo um esquema de repartição de competências entre o todo e as partes. Por um lado, a partilha de competências é que dá substância à

⁵⁴ OLIVEIRA, Régis Fernandes de. Curso de Direito Financeiro. 7. ed. Rev. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2015, p. 109.

⁵⁵ Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:
§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
I - a forma federativa de Estado. (BRASIL. **Constituição Federal**. 1988).

⁵⁶ OLIVEIRA, op.cit. loc. cit.

⁵⁷ Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição. BRASIL. **Constituição Federal**. 1988).

⁵⁸ ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 43.

descentralização em unidades autônomas. Isso porque, se o fulcro da autonomia dos entes federados está primordialmente na capacidade de auto-organização e de auto-legislação, ficaria destituído de sentido reconhecer esta capacidade, sem se definir o objeto passível de normatização pelo poder central e pelos poderes estaduais. Por outro lado, se quiser a preservação de um relacionamento harmônico entre o conjunto e as partes, é imprescindível delimitar as respectivas atribuições, sem o que seria inevitavelmente conflituosa a convivência⁵⁹.

Numa federação, é essencial o respeito à autonomia dos entes federativos que a compõem para a manutenção do sistema federativo como um todo. Sem o respeito a autonomia, não se pode falar em federação. E dentro desse aspecto da autonomia, ressalta-se o papel da autonomia financeira dos entes federados. Isso porque, os entes federados, sobretudo, os sub-nacionais precisam dispor de recursos suficientes para fazer frente as suas despesas, e isso sem depender de nenhum outro ente, inclusive a União Federal. Daí porque alguns autores dizem que a autonomia financeira dos estados-membro se baseia no binômio suficiência e independência, tendo eles o direito de possuir meios que possibilitem a sua auto-suficiência e a sua independência dos demais entes da federação⁶⁰.

3.2 PACTO FEDERATIVO

O pacto federativo consiste na forma pela qual se forma, se organiza e se estrutura o Estado Federal, é ele o ponto matriz na estruturação política no federalismo. O pacto federativo determina a repartição de competências entre a União Federal, estados e municípios. É através do pacto federativo que o Estado vai munir os seus membros dos meios necessários para realização dos seus objetivos e de obtenção dos recursos necessários para o exercício dos mesmos. A ideia do pacto federativo é a de repartir as competências de forma equânime e proporcional de forma a possibilitar o convívio harmônico e independente dos entes da federação.

No entanto, o pacto que se inaugurou na Constituição Federal de 1988 vem sofrendo incontáveis mudanças, de forma que os Estados-membros, aos poucos estão perdendo toda a sua autonomia. Isso porque, a autonomia dos entes da

⁵⁹ ALMEIDA, Fernanda dias Menezes de. Federação. In: CANOTILHO, J.J. Gomes (Org.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 405.

⁶⁰ CONTI, José Maurício. **Levando o Direito Financeiro a Sério**. 1. ed. São Paulo: Blucher, 2016. p. 13.

federação decorre da preservação das atribuições e prerrogativas que lhes são concedidas, a fim de cumprir as suas finalidades e atingir os seus objetivos traçados. No entanto, o Estado Federal a cada dia mutila a autonomia dos estados-membros⁶¹.

Atualmente, nota-se um alargamento contínuo das atribuições da União Federal em detrimento dos demais estados-membros. Torna-se claro este fato, ao se analisar a distribuição das receitas tributárias e as próprias propostas de reformas constitucionais de cunho tributário. Busca-se, cada vez mais, restringir os recursos dos demais entes federados em detrimento de uma maior concentração nas mãos da União Federal. É notório que, muito embora, ainda subsista a manutenção das competências constitucionais e a possibilidade de eleição de governantes próprios, não se pode entender que foi mantida “[...] a pureza originária do conceito de Estado Federal”⁶².

A União Federal valendo-se da premissa de redução de conflitos regionais, vem aos poucos tomando para si competências que eram e deveriam ser dos Estados-membros. Ora, os conflitos entre os membros são próprios de um modelo federativo. Devem os estados-membros fazer valer as suas competências e buscar atingir os seus objetivos da maneira que melhor lhes convier e não a União tomar para si as atribuições dos membros da federação, sob a falsa premissa de esvaziamento dos conflitos internos.

Em verdade, o pacto federativo mostra-se bastante descaracterizado dentre os moldes originários e os atuais. A constante busca da União em sobrepor-se aos demais entes da federação, representa verdadeira ofensa ao pacto federativo. Existe uma autonomia entre os entes da federação que deve ser observada por todos, inclusive pela União Federal. Observa-se, cada vez mais, um distanciamento entre a vontade federal e a vontade dos Estados-membros, fato atentatório a um dos traços mais marcantes do federalismo. Além disso, nota-se hoje que as escolhas feitas pela União Federal vem trazendo danos catastróficos aos entes da federação, algo que é inconcebível em um regime de federalismo estatal.

⁶¹ OLIVEIRA, Régis Fernandes de. Curso de Direito Financeiro. 7. ed. Rev. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2015, p. 110.

⁶² Idem. p. 110.

3.3 FEDERALISMO FISCAL

O federalismo pode ser visto por dois grandes espectros: fiscal e político. Enquanto o federalismo fiscal trata da divisão de responsabilidades sobre as receitas, despesas e transferências entre os diversos entes federativos, o federalismo político trata, principalmente, da divisão de responsabilidades administrativas e políticas das esferas do governo⁶³. Nas palavras de Marcus Abraham:

O federalismo fiscal é a expressão financeira da forma com que os entes federativos - União, Estados, Distrito Federal e Municípios - se organizam e se relacionam na realização do seu *munus*, enfrentando e harmonizando as tensões decorrentes de uma estrutura heterogênea, decorrente de uma multiplicidade de interesses e das diferenças regionais - culturais, sociais e econômicas -, na busca da implementação de um modelo federal cooperativo, a fim de realizar um objetivo comum para toda a nação⁶⁴.

O federalismo fiscal é uma ferramenta utilizada pelo Estado para munir todos os membros da sua estruturação de meios econômico-financeiros para a garantia da sua autonomia e independência diante dos demais. O viés fiscal do federalismo vai ditar os moldes em que os membros da federação obterão os fundos necessários ao desempenho das suas finalidades e objetivos.

Como outrora visto, o federalismo prima pela repartição de atribuições e competência entre os membros de forma equânime e equivalente. Assim como distribui atribuições, deve também o Estado distribuir meios de financiamento do exercício da atividade estatal por todos os membros da federação.

É notório a predominante forma de financiamento estatal na atualidade é a tributação. Sendo assim, um Estado federalista adotante da tributação, deve se valer de uma repartição de competências tributárias que possibilite a todos os membros da federação obterem fundos suficientes para garantir a sua autonomia diante os demais entes federativos. O Brasil, optante pelo federalismo trata no seu texto constitucional das regras de competência tributária a serem partilhadas entre a União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

⁶³ LIMA, Edilberto Carlos Pontes. **Curso de Finanças Públicas**: uma abordagem contemporânea. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 154-155.

⁶⁴ ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 42.

3.3.1 Repartição de competências tributárias

O federalismo fiscal pátrio baseia-se num modelo de repartição de competência quaternário, atribuindo competência tributária à União, os estados, Municípios e Distrito Federal. A repartição das competência se dá no próprio texto constitucional, vislumbrando a competência legislativa tributária estabelecida pelo art. 24, caput e I, CF/88. Cabe aos estados-membros legislar de forma concorrente sobre matérias financeiras e tributárias e à União estipular regras gerais a serem observadas pelos demais entes, não obstante, no entanto, a atuação suplementar dos estados-membros na legislação das regras de seus tributos próprios.

Também determina a CF/88, a competência para instituir impostos, estendendo a todos os entes da federação tal prerrogativa. Elencando os impostos de competência da União nos arts. 153 e 154, os dos Estados e Distrito Federal no art. 155 e os dos Municípios no art. 156. Já prevendo a possibilidade de disparidades de arrecadação, o legislador constituinte instituiu também o esquema de repartição de receitas tributárias, regulamentado nos arts. 157 - 162, da Constituição Federal⁶⁵.

Na precisa lição de Régis Fernandes de Oliveira, ao delinear esses contornos iniciais a constituição instituiu um modelo de arrecadação onde, ao menos, em tese:

Cada unidade federada possui a disponibilidade de recursos próprios, cabendo-lhe exercer a sua atividade tributária e, por outro lado, efetua uma racional transferência de recursos, das unidades maiores as menores, a fim de propiciar a todos os meios necessários para o cumprimento de suas atribuições constitucionais⁶⁶.

É louvável, a constatação feita pelo constituinte de que alguns entes federativos não teriam capacidade de realizar as suas atribuições constitucionais diante da insuficiência de fundos para financiar a sua atividade por meio de tributação própria. Desse modo, o legislador constituinte instituiu a obrigação do repasse de arrecadação entre os entes federativos, sobretudo, da união, de modo a fornecer uma fonte secundária de obtenção de receitas para os entes federativos e dessa forma

⁶⁵ BRASIL. **Constituição Federal**. 1988.

⁶⁶ OLIVEIRA, Régis Fernandes de. Curso de Direito Financeiro. 7. ed. Rev. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2015, p. 112.

compondo o orçamento necessário para o desempenho das atividades estatais típicas.

A CF/88 elenca também a competência para instituição de outras espécies tributárias como os empréstimos compulsórios, que somente podem ser instituídos pela União Federal mediante lei complementar e nas hipóteses legais específicas, segundo preceitua o art. 148, CF/88.

As contribuições sociais são reguladas no art. 149, CF/88, são elas espécies tributárias de competência exclusiva da União, excetuada a situação específica do art. 149-A e da contribuição de custeio da assistência e previdência social dos demais entes federados⁶⁷.

É a partir desse conjunto normativo que se forma o esquema de repartição de competências que fundamenta o federalismo fiscal brasileiro. É notório que a União possui um arcabouço arrecadatório muito mais vasto que os demais entes da federação e está aqui a origem de grande parte dos conflitos entre os entes da federação. Diante da inexistência de uma repartição de competências equânime entre todos os entes federativos, surge a ameaça a autonomia dos membros da federação, sobretudo, a autonomia financeira.

3.3.2 Autonomia financeira dos entes federativos

Como visto, anteriormente, o federalismo funciona com uma soberania do ente federado e uma relação de autonomia entre os entes que compõem a estrutura federada. Dentro dessa autonomia existem alguns desdobramentos, dentre os quais se destaca a autonomia financeira. A autonomia financeira se consubstancia pelo conjunto de competências constitucionais atribuídas aos estados-membros para instituir, fiscalizar e arrecadar os tributos que forem de sua titularidade. Por meio do exercício da sua competência, o ente federado arrecada os fundos necessários a realização das suas finalidade e objetivos.

Diante da estruturação tributária adotada no Brasil, os entes federados se valem também de repasses feitos por outros entes de modo a complementar as suas receitas e conseguir arcar com as despesas da realização dos serviços públicos

⁶⁷ BRASIL, *ibid.*

e a própria manutenção da máquina estatal. Sem esses repasses a autonomia financeira dos estados e municípios se mostra bastante comprometida o que fere o princípio federativo tratado no texto constitucional padrão.

Nas palavras de Roque Carrazza, “[...] é da própria índole de nosso regime federativo a coexistência das autonomias federal e estaduais”⁶⁸. Sem o respeito às autonomias não se pode falar em federalismo, e sendo o federalismo uma cláusula pétrea da CF/88 todo e qualquer ato atentatório ao seu fiel funcionamento deve ser extirpado do cotidiano jurídico do país.

Ao celebrar o pacto federativo através da elaboração do pacto político que é a constituição, deve haver um sopesar das necessidades de cada ente da federação e os recursos a ele destinados, de modo a constatar a existência ou não de uma autonomia perante os demais. Se não houver compatibilidade entre os recursos e as atribuições, o pacto se torna torto. Quando não se concede autonomia aos entes da federação, o pacto federativo se torna uma verdadeira máquina de dominação dos maiores sobre os menores, gerando muito mais conflitos que um bem comum⁶⁹.

No Brasil, o pacto federativo está totalmente incoerente com os seus preceitos iniciais. A primazia de atribuições e competências da União é absurda. Tamanha é a sua preponderância diante os entes menores, que grande maioria deles depende do repasse da União para que consigam realizar os seus objetivos, ou seja, não existe qualquer tipo de autonomia financeira e sim verdadeira dependência financeira à União e aos seus repasses. Repasses esse que por corrupção do sistema se sujeitam à decisões políticas, fato que jamais poderia ocorrer dada a essencialidade deles para a composição orçamentária dos demais entes federais.

3.4 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A competência tributária nas precisas palavras de Eduardo Sabbag “[...] é a habilidade privativa e constitucionalmente atribuída ao ente político para que este, com base na lei e imprescritivelmente, proceda à instituição da exação tributária.”⁷⁰

⁶⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed. rev. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 86.

⁶⁹ OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 7. ed. Rev. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2015, p. 115.

⁷⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 425.

Em outras palavras, “[...] competência tributária é a aptidão para criar tributos. O poder de criar tributo é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe foi assinalada pela constituição”⁷¹.

A concretude do federalismo fiscal encontra corpo no exercício das competências tributárias. Ao conceder aos entes federativos competência tributária, a Constituição Federal está por muni-los dos meios essenciais à obtenção dos recursos financeiros necessários ao desenvolver das atividades estatais. O legislador constituinte cuidou de ser bastante minucioso na elaboração das normas de definição de competência tributária, pois elas definem aonde começa a área de atuação de um ente e onde termina a área do outro. Eventuais lacunas normativas originariam situações de bi-tributação e guerras fiscais, daí a essencialidade da matéria.

A competência tributária é uma competência de cunho legislativo, sendo ela exercida pelo parlamento. Só quem tem capacidade de legislar pode exercer a competência tributária, daí porque somente os entes federativos podem fazer valer tal competência. Justamente por ser uma competência legislativa, somente a Constituição Federal pode atribuir competência tributária aos entes da federação, ou seja, leis, constituições estaduais ou outros meios normativos não podem modificar ou instituir competência tributária aos entes da federação⁷².

A Constituição Federal consagrou o princípio do federalismo no art. 60, parágrafo 4º, I, distribuindo entre as pessoas políticas do Estado brasileiro o poder de tributar⁷³. As pessoas políticas são a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. A estes é atribuído o poder de instituir, fiscalizar e arrecadar tributos com a finalidade de financiar a sua atividade, respeitando sempre os limites constitucionais a tributação e a esfera de atuação dos demais entes da federação.

Diante da falta de hierarquia entre os entes federativos, o legislador teve que cuidar da esfera de atuação de cada ente da federação, singularizando os fatos que são de sua titularidade tributar e afastando os que não pertencem a sua alçada. Essa atribuição de competência de maneira pontual e singular a cada um dos entes

⁷¹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 93.

⁷² MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 394.

⁷³ BRASIL. **Constituição Federal**. 1988.

da federação é o que denomina-se discriminação constitucional de rendas tributárias⁷⁴.

A previsão legal dos limites de atuação de cada ente federativo está incrustada na Constituição Federal, sobretudo, nos artigos 145, 147, 148, 149, 149-A, 153, 154, 155, 156 e 195⁷⁵. Nesses dispositivos legais, o legislador cuidou de repartir, cuidadosamente, entre as entidades federativas a competência tributária derivada do poder de soberania do Estado Brasileiro. Vale lembra que a competência de tributar ela é una, pertencente ao Estado brasileiro, no entanto, para fins de atendimento aos ideais federalistas se faz uma segregação de competência entre os entes da federação, de modo a garantir a essencial autonomia financeira dos membros federativos.

3.4.1 Competência Privativa

A competência privativa é o poder que têm os entes federativos para instituir os impostos que são enumerados na Constituição Federal. Trata-se de competência privativa pois, o próprio texto magno discrimina o rol de impostos relativos a cada ente tributante⁷⁶. Desse modo, “[...] designa-se privativa a competência para criar impostos atribuída com exclusividade a este ou àquele ente político”⁷⁷. Sendo assim, a competência privativa dos impostos não é passível de reparte ou partilha e sim a receita desses tributos é objeto de repartição, conforme ordena o diploma constitucional pátrio.

O art. 153, CF/88, trata de enumerar os impostos federais, de competência privativa da União. São eles o II (Imposto de Importação), IE (Imposto de Exportação), IR (Imposto de Renda), IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), IOF (Imposto sobre Operações Financeiras), ITR (Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural) e o IGF (Imposto sobre Grandes Fortunas)⁷⁸.

⁷⁴ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 25. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016. p. 281.

⁷⁵ BRASIL. Planalto Brasileiro. **Lei nº 5.172**. Código Tributário Nacional. 1966.

⁷⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 430.

⁷⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 117.

⁷⁸ BRASIL. **Constituição Federal**. 1988.

O art. 155, CF/88, elenca os impostos de competência privativa dos Estados. Os chamados impostos estaduais são recolhidos pelos 26 estados brasileiros e pelo Distrito Federal, são eles o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), o ITCMD (Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação) e o IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores)⁷⁹.

Os impostos de competência privativa dos municípios estão elencados no art. 156, CF/88. São eles o ISS (Imposto sobre Serviço), o ITBI (Imposto sobre Transmissão de bens *inter vivos*) e o IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana). Cumpre ressaltar que o art. 147, CF/88, determina que cabe ao Distrito Federal a competência tributária para instituir os tributos municipais.

Incluem-se, ademais, na esfera da competência tributária privativa, o poder de instituir outros tributos além dos impostos. No âmbito da União Federal destacam-se os Empréstimos Compulsórios, disciplinados no art. 148, CF/88 e as Contribuições Especiais, tratadas no art. 149, *caput*, da Constituição Federal.

Seguindo adiante no rol das competências privativas tributárias, existe também a competência para instituição das contribuições sociais para custeio do sistema de previdência e assistência social dos servidores públicos, estendida aos estados, municípios e ao Distrito Federal, elencada no art. 149, parágrafo 1º, CF/88. Para além desta, existe também a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, de competência privativa dos municípios e Distrito Federal, conforme leciona o art. 149-A, CF/88.

Portanto, nas precisas palavras de Eduardo Sabbag, “[...] pode-se falar que competência privativa é o poder legiferante das entidades tributantes (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), quanto à criação de tributos que lhes são genuína e exclusivamente peculiares.”⁸⁰

3.4.2 Competência Comum

A competência tributária comum está intimamente ligada à noção dos tributos vinculados, ou seja, às taxas e contribuições de melhoria. Essa vinculação,

⁷⁹ BRASIL, *ibid.*

⁸⁰ SABBAG, *ibid.*, p. 431.

conforme demonstrado anteriormente, está relacionada a uma prestação específica do Estado a um determinado contribuinte. Diferentemente dos impostos, não existem dispositivos legais que determinem a competência para a instituição desses tributos. Sendo assim, a competência comum traduz a ideia de que a União, os estados, os municípios e o Distrito Federal podem instituir, ao mesmo tempo, esses tributos de natureza vinculada, sem haver uma privatidade na instituição dos mesmos. Na precisa lição de Ricardo Lobo:

A competência comum é atribuída a cada ente político para impor os mesmo tributos, guardado, entretanto, o vínculo entre o tributo e o serviço prestado ou a atividade exercida. A competência comum se restringe aos tributos contraprestacionais donde se segue que é devido ao ente que houver entregue a prestação⁸¹.

Sendo assim, os tributos de competência comum são passíveis de tributação por qualquer dos entes da federação, estando a cobrança dos mesmos atrelada à realização do fato gerador e à titularidade da cobrança atrelada ao local de realização o serviço ou atividade prestada. Estão os tributos comuns no texto constitucional nos art. 145, II e III.

3.4.3 Competência Cumulativa

A competência cumulativa está prevista no art. 147, CF/88⁸². Esse dispositivo trata da atribuição de competência tributária aos entes federativos em casos de existência de territórios federais. Nessas hipóteses, compete à União, instituir nos territórios federais, os impostos federais, estaduais e municipais, excetuando-se a hipótese onde os territórios federais sejam divididos em municípios. Nesses casos, caberia ao próprio município instituir a cobrança desses impostos de cunho municipal.

Tal hipótese não encontra aplicação prática na atualidade, tendo em vista que não mais existem territórios federais no Brasil. Entretanto, a parte final do art. 147 trata da competência cumulativa do Distrito Federal, que reuni a competência

⁸¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013. p. 367.

⁸² BRASIL. **Constituição Federal**. 1988.

de instituir os impostos estaduais e municipais, dada a impossibilidade de divisão do Distrito Federal em municípios.

3.4.4 Competência Residual

A competência residual encontra guarida no texto constitucional em dois dispositivos, o art. 154, I, e o art. 195, parágrafo 4º. Essa espécie de competência está ligada à possibilidade de instituição de tributo diverso daqueles já existentes, daí porque classifica-se essa competência por residual⁸³. Em outras palavras, “[...] diz-se residual a competência, atribuída à União, atinente aos outros impostos que podem ser instituídos sobre situações não prevista.⁸⁴”

O art. 154, I, CF/88, hospeda a competência residual para instituição de novos impostos pela União. Esse dispositivo determina que a União tem a competência para instituir o dito imposto inanimado, desde que o faça por meio de lei complementar e que não se valha de fato gerador ou base de cálculo de outro imposto.

A outra hipótese de competência residual é a elencada no art. 195, parágrafo 4º, CF/88, que dispõe sobre as contribuições para a seguridade social. Esse dispositivo também traz um regramento específico para a imposição de tais contribuições, devendo a União se valer de lei complementar, respeitar o princípio da não cumulatividade e observar a vedação a utilização a mesmo fato gerador ou base de cálculo de outras contribuições.

3.4.5 Competência Extraordinária

A competência extraordinária é o poder concedido à União Federal, para instituir o Imposto Extraordinário de Guerra (IEG). Essa possibilidade encontra-se positivada no art. 154, II, CF/88. O IEG poderá ser instituído em situações de iminência ou guerra externa propriamente dita, com o intuito de arrecadar receitas extras para a manutenção das forças armadas⁸⁵.

⁸³ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 433.

⁸⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 118.

⁸⁵ BRASIL. **Constituição Federal**. 1988.

Essa possibilidade requer uma hipótese bastante restrita, com efetiva guerra externa, iminente ou eclodida e não uma mera guerra civil. É preciso uma situação extraordinária e efetiva para que o Estado possa se valer de tal competência e institua tal imposto.

Uma vez instituído, o IEG será cobrado da população por período determinado, ficando adstrito a uma condição, qual seja o fim da sua causa de criação. Cessada a guerra, deve desaparecer também esse tributo, no entanto, pode o tributo prevalecer por um tempo após a celebração da paz, mas deverá necessariamente sofrer gradativa extinção durante esse período.

Enfim, são essas as hipóteses de competência tributária. São elas que desenham as formas de obtenção de receitas pelo Estado brasileiro. É através do exercício das competências tributárias que se garante a obtenção dos recursos financeiros essenciais à manutenção da máquina estatal e ao desempenho das atividades e finalidades do Estado e, sobretudo, a autonomia financeira dos estados membros da federação, elemento primordial para os Estados optantes por grupamento por vias de Federação, como o Estado Brasileiro.

3.5 RECEITAS PÚBLICAS

Fazendo um remonte histórico, nota-se que o patrimônio estatal era composto, essencialmente, por terras. Contudo, com o passar dos anos, o Estado visando manter a sua estrutura e realizar as suas finalidades e atribuições passou a ter a necessidade de ter dinheiro em seu patrimônio⁸⁶. Visando obter esse dinheiro, o Estado passou a valer-se da venda de bens e serviços com o intuito de auferir lucros e conseqüentemente acréscimo patrimonial, assim como, passou a utilizar o seu poder de império para exigir das pessoas sujeitas ao seu poder uma contribuição compulsória para o financiamento da realização das necessidades públicas.⁸⁷

⁸⁶ OLIVEIRA, Régis Fernandes de. Curso de Direito Financeiro. 7. ed. Rev. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2015, p. 257.

⁸⁷ ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969. p. 25.

Aliomar Baleeiro dizia que “[...] para auferir o dinheiro necessário à despesa pública, os governos, pelos tempos afora, socorrem-se de uns poucos meios universais:

- a) realizam extorsões sobre outros povos ou deles recebem doações voluntárias;
- b) recolhem as rendas produzidas pelos bens e empresas do Estado;
- c) exigem coativamente tributos ou penalidades;
- d) tomam ou forçam empréstimos;
- e) fabricam dinheiro metálico ou de papel”.⁸⁸

Foi-se o tempo em que o Estado supria as suas necessidades financeiras por meio de guerras, extorsões de outros Estados, doações voluntárias ou da venda do seu patrimônio. Com a evolução histórica e o constante crescimento das despesas públicas, tornou-se imprescindível ao Estado valer-se de outras fontes de obtenção de recursos financeiros, que tivessem a capacidade de manter um fluxo regular e constante de entrada de dinheiro nos cofres públicos.⁸⁹

Assim sendo, passou o Estado, cada vez mais, a valer-se do processo de obtenção de lucros pela venda dos seus serviços e bens, assim como, acentuou a sua força coercitiva sobre os particulares, impondo-lhes uma prestação pecuniária de caráter compulsório, sem qualquer contraprestação. A essa prestação, como visto anteriormente, dar-se o nome de tributo⁹⁰.

O exercício desses diversos meios de obtenção de recursos financeiros tem o condão de angariar fundos para fazer frente às diversas despesas públicas, que surgem em detrimento do exercício da atividade estatal. Sendo assim, pode-se conceituar as receitas públicas como o ingresso de dinheiro nos cofres do Estado para o atendimento de suas finalidades⁹¹.

Toda e qualquer entrada de dinheiro no patrimônio público é chamada de ingresso ou entrada. No entanto, é importante diferenciar as entradas das receitas

⁸⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 19. ed. rev. e atualizada por: Hugo de Britto Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 151.

⁸⁹ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 42.

⁹⁰ Idem.

⁹¹ HARADA, op.cit., p. 41.

públicas, pois nem toda entrada é uma receita⁹². Existem entradas que ingressam provisoriamente nos cofres públicos, podendo elas permanecer ou não. Tem elas, portanto, um condão de entrada provisória. São exemplos de entradas provisórias as fianças, os cauções em dinheiro, depósitos em garantia, os ingressos a título de empréstimos compulsórios, dentre outros⁹³.

Por outro lado, existem entradas definitivas, ou seja, que entram nos cofres públicos e lá ficam. Nas lição de Régis Fernandes de Oliveira, as entradas provisórias são aquelas que “[...] advêm do poder construtivo do Estado sobre o particular, sejam independentes de qualquer atuação, sejam dela dependentes ou em decorrência de obras públicas, nos exatos termos do art. 145 da CF/88, bem como as multas”.⁹⁴ São essas, entradas de natureza definitiva, daí porque são conhecidas como receitas.

Nas palavras de Aliomar Baleeiro a receita pública é caracterizada como “[...] uma entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”.⁹⁵ É importante notar que esse conceito consegue deixar claro que receitas não se confundem com entradas, e por isso ele é tão celebrado dentre a doutrina pátria.

Em suma, apesar das inúmeras e variadas formas, pode-se dizer sinteticamente, que receita é a entrada definitiva de dinheiro e bens nos cofres públicos.⁹⁶

⁹² OLIVEIRA, Régis Fernandes de. Curso de Direito Financeiro. 7. ed. Rev. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2015, p. 258.

⁹³ HARADA, *ibid.*, p. 42.

⁹⁴ OLIVEIRA, *op.cit.*, loc. cit.

⁹⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 19. ed. rev. e atualizada por: Hugo de Britto Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 152.

⁹⁶ OLIVEIRA, *op.cit.*, loc. cit.

3.5.1 Classificação das receitas públicas

Assim como os tributos, as despesas públicas, e outros institutos jurídicos, as receitas públicas também são objeto de classificações. São variados os critérios adotados pelos doutrinadores e legisladores pátrios para classificarem as diversas formas de receitas. Como se sabe, as classificações podem ser doutrinárias ou legais a depender da fonte que discrimina a classificação.

Nas sábias palavras de Genaro Carrió, “[...] as classificações não são certas ou erradas – são úteis ou inúteis, na medida em que servem para identificar melhor o objeto da análise”.⁹⁷ Desse modo, o importante é saber qual a finalidade da classificação e se o critério adotado pelo autor é útil ou não para alcançar tal fim.

São inúmeras as classificações sobre o tema. Pode-se, por exemplo, extrair da leitura dos trabalhos de Aliomar Baleeiro e Geraldo Ataliba, classificações mais clássicas como as de Gaston Jézé e Edwin Seligman. A classificação de Jézé toma por critério a divisão dos serviços públicos (Impostos, Taxas, Preços e Preço-Imposto), enquanto a classificação de Seligman tem por critério o confronto entre a vantagem do particular e o interesse público (Preços quase privados, Preços públicos, Taxas, Contribuições de melhoria e os Impostos)⁹⁸.

Geraldo Ataliba faz uma série de considerações acerca dos trabalhos de Ludovico Einaudi, grande financista italiano que “aperfeiçoou” a classificação trazida por Seligman. Einaudi, diferentemente de Seligman, adotou como um dos principais critérios para fundamentar sua classificação o custo dos serviços públicos (Preços quase-privados, Preços públicos, Preços políticos, Contribuições e Impostos) e não o conflito entre o interesse público e a vantagem do particular⁹⁹.

Para além dessas classificações mais clássicas, existem inúmeras outras, como a classificação quanto a periodicidade (Receitas ordinárias e Receitas extraordinárias), quanto a aplicação (Receita Geral ou de aplicação geral e a Receita Especial ou de aplicação especial), a classificação legal (Receitas correntes e

⁹⁷ CARRIÓ, Genaro Ruben. **Notas sobre derecho y lenguaje**. 6. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1990. p. 72.

⁹⁸ BALEEIRO, *ibid.*, p. 154-155.

⁹⁹ ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969. p. 16-18.

Receitas de Capital), determinada pela Lei 4.320/64, e, por fim, a classificada quanto à origem (Receitas originárias, Receitas derivadas e Receitas Transferidas)¹⁰⁰. É essa classificação que tem maior relevância para o presente trabalho, por versar sobre a origem das receitas do Estado.

A classificação das receitas quanto à origem, leva em consideração a fonte, a procedência, “[...] a natureza jurídica da relação que se estabelece entre o Estado e a pessoa que entrega o dinheiro aos cofres públicos”.¹⁰¹

3.5.1.1 Receitas originárias

As receitas originárias são aquelas decorrentes da exploração econômica de bens de qualquer natureza pertencentes ao patrimônio público, obtidas segundo regras de direito privado¹⁰². Nas palavras de Kiyoshi Harada, “Receitas originárias são aquelas que resultam da atuação do Estado sob o regime de direito privado, na exploração de atividade econômica”.¹⁰³

O traço que caracteriza de fato a receita como originária é a atuação do Estado. A atuação estatal se dá sob o regime de direito privado, como uma empresa privada na busca do lucro, despido completamente de todo o poder e coercitividade que lhes são peculiares na atuação no domínio público. Ressaltando, desde logo, que a submissão ao direito privado que o Estado enfrenta, não significa total afastamento do direito público. Em verdade, o Estado jamais poderia se afastar do respeito a uma normatividade específica, destinada a preservação do indisponível interesse público¹⁰⁴.

Partindo de tais considerações, pode-se estabelecer que as receitas originárias do Estado advêm tanto da exploração do patrimônio mobiliário e imobiliário,

¹⁰⁰ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 43-45.

¹⁰¹ ATALIBA, *ibid.*, p. 26.

¹⁰² RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Direito financeiro** / Carlos Alberto de Moraes Ramos; coordenador Pedro Lenza. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 250. (Coleção Esquematizado).

¹⁰³ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 25. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016. p. 46.

¹⁰⁴ *Idem.*

quanto das receitas industriais e comerciais. Sendo assim, as receitas originárias se subdividem em receitas patrimoniais e receitas industriais, comerciais e de serviços.

As receitas patrimoniais que são aquelas decorrentes da efetiva exploração do patrimônio do Estado. O patrimônio do Estado é composto pelo patrimônio mobiliário e o imobiliário. O patrimônio mobiliário é formado por títulos representativos de créditos e de ações que representam parte do capital de empresas. Esses títulos mobiliários produzem dividendos e juros, representando uma pequena parcela das rendas do Estado¹⁰⁵. Por outro lado, o patrimônio imobiliário é composto por bens de natureza imóvel, bens esses que são explorados pelo Estado produzindo certas receitas. São exemplos de receitas patrimoniais imobiliárias os foros de terrenos da marinha, os laudêmios, as taxas de ocupação, dentre outras espécies.¹⁰⁶

As receitas industriais, comerciais e de serviços são as geradas pelo Estado no exercício da atividade empresarial, por isso são também chamadas de receitas do patrimônio empresarial. Elas derivam do exercício de atividades estatais de cunho empresário, com o intuito de produzir riquezas e alavancar o montante financeiro do Estado. Aqui, é caracterizada a essência da atuação estatal como empresa privada, traço marcante da classificação das receitas como originárias.

3.5.1.2 Receitas derivadas

A segunda subclassificação de receitas segundo a origem é a modalidade derivada. São elas decorrentes do *jus imperii* do Estado, ou seja, do exercício do poder de soberania do Estado sobre os seus súditos, impondo sobre os seus bens e relações econômicas, o tributo que, na atualidade representa a principal fonte de receita pública.¹⁰⁷

Este poder de imposição tributária está positivado no texto constitucional pátrio, mediante a outorga das diversas competências tributárias. Para além dos próprios tributos, figuram também dentre as receitas derivadas do Estado, as multas e penalidades pecuniárias aplicadas pelas autoridades administrativas e judiciárias.

¹⁰⁵ Idem.

¹⁰⁶ OLIVEIRA, Régis Fernandes de. Curso de Direito Financeiro. 7. ed. Rev. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2015, p. 266.

¹⁰⁷ HARADA, *ibid.*, p. 55.

As receitas derivadas, portanto, são a principal categoria dentro das espécies de receita do Estado. É nela que está concentrado o maior volume monetário do Estado. Justamente por esse fato que existe toda uma regulamentação no código tributário nacional e na constituição federal, acerca da sua instituição e cobrança.

3.5.1.3 Receitas transferidas

As receitas transferidas são aquelas arrecadadas pela pessoa jurídica competente, mediante a instituição de tributos próprios, mas o produto da sua arrecadação é transpassado para entes federativos menores (Estados e Municípios).¹⁰⁸ Diz-se transferida a receita que é distribuída entre os entes da federação, em decorrência do sistema nacional de repartição de receitas tributárias, criado com o condão de viabilizar a co-existência independente dos membros federativos.

O federalismo fiscal, adotado pelo Brasil, envolve a partilha da receita tributária e patrimonial entre entes federados, seja pela repartição de fontes de arrecadação, seja pela repartição da própria receita. Daí porque alguns autores dividem o federalismo fiscal em dois grupos: o federalismo fiscal tributário e o federalismo fiscal patrimonial.¹⁰⁹ Destaca-se, sobretudo, no presente tópico o federalismo fiscal tributário que é composto pela repartição de rendas tributárias.

Já é tradição no Brasil, a constituição outorgar competência privativa a um ente político e, ao mesmo tempo, prever um mecanismo de participação de um outro ente político no produto da arrecadação de impostos de outrem. Essa estruturação dinâmica visa garantir, antes de mais nada, os recursos financeiros suficientes e adequados aos entes regionais e locais da federação, para realizarem as suas finalidades e atribuições. Em verdade, as competências deveriam ser repartidas de forma igualitária entre os entes, sendo desnecessária qualquer política de repasse. No entanto, apesar da colocação do princípio federativo como cláusula pétrea na Constituição Federal, o que se vê é um gigantismo da União perante os

¹⁰⁸ OLIVEIRA, Régis Fernandes de. Curso de Direito Financeiro. 7. ed. Rev. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2015, p. 271.

¹⁰⁹ SCAFF, Fernando Facury. **Federalismo fiscal patrimonial e fundos de equalização**. O rateio dos royalties do petróleo no Brasil. Direito Financeiro, Econômico e Tributário. Obra Coletiva. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 181.

demais membros da federação, concentrando ela em suas mãos os principais impostos e a competência residual de instituição dos mesmos.¹¹⁰

Desse modo, a repartição se torna essencial para que os membros da federação, de alguma forma, possam obter os fundos necessários a garantir o seu funcionamento e realização das suas atividades primazes. Muito embora, a primeira vista, pareça ser vantajoso para os entes federativos, a política de repartição tributária por dispensar para estes os custos de implantação, fiscalização e arrecadação dos tributos. Em verdade, esses repasses fulminam a autonomia política e, sobretudo, a autonomia financeira dos mesmos. São inúmeras as barreiras burocráticas. Hoje os repasses constitucionais representam verdadeiros atos políticos, sujeitos as subjetividades daqueles que têm a competência de administrá-los.¹¹¹

Os arts. 157 até 162 da CF/88 cuidam da repartição das receitas tributárias, de forma exaustiva. O art. 157, I e II, CF/88, começa a disciplina dos repasses estabelecendo os repasses que pertencem aos Estados e ao Distrito Federal, entenda-se o imposto sobre a renda arrecadado na fonte por eles pagos e também 20% sobre os impostos que forem instituídos pela União, nos termos do art. 154, I.

Seguindo adiante, o art. 158, incisos I a IV também da CF/88, discrimina os repasses para os municípios, abarcando o imposto sobre a renda arrecadado na fonte por eles pagos, 50% da arrecadação da União do ITR sobre os impostos nele situados, 50% da arrecadação do IPVA sobre os veículos licenciados em seu território e 25% sobre a arrecadação do ICMS.

O art. 159, CF/88, estabelece repasses a serem efetuados pela União Federal, destacando-se entre eles o repasse aos Fundos de Participação dos Municípios e dos Estados. Esse dispositivo determina que deverá a União repassar do produto da arrecadação do imposto sobre a renda (IR) 49%, discriminados da seguinte maneira:

- a) 21,5% para o Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE);
- b) 22,5% ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM);

¹¹⁰ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 25. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016. p. 57.

¹¹¹ HARADA, *ibid.*, p. 58.

- c) 3% para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das regiões norte, nordeste e centro-oeste;
- d) 1% ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM) no primeiro decênio do mês de dezembro de cada ano (Alínea acrescentada pela EC nº 55 de 2007);
- e) 1% ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM) no primeiro decênio do mês de julho de cada ano (Alínea acrescentada pela EC nº 84 de 2014)¹¹².

O inciso II do mesmo artigo determina que a União deverá repassar 10% da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados (IPI), aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente aos valores das exportações de produtos industrializados dos mesmos. Os Estados, por sua vez, repassarão 25% do que receberem a título de repasse do IPI aos municípios, localizados em sua unidade geográfica.

São esses os principais repasses que compõem o regime de repartição de receitas do Brasil. São esses repasses, o exemplo clássico do que seria uma receita transferida. É através dessas receitas transferidas que se busca viabilizar o funcionamento do federalismo brasileiro diante da centralização de competências na União Federal.

3.5.2 Os repasses obrigatórios da União e o papel dessas receitas transferidas na composição orçamentária dos estados e municípios

Muito embora, os repasses representem uma tentativa fracassada de viabilização da autonomia financeira dos entes federativos, sem eles a situação se agravaria muito mais. Isso porque, quase a totalidade dos municípios do país, dependem essencialmente dos repasses feitos pela União para realizar as atividades a eles inerentes. Hoje, os repasses representam elementos centrais na composição orçamentária dos Estados e Municípios do Brasil, daí porque as burocracias e as decisões políticas operadas pelos membros da União acabam por trazer inúmeros prejuízos à sociedade brasileira, como um todo.

A título de demonstração fática da importância dos repasses feitos entre os entes da federação e os seus efeitos no orçamento dos membros federados, tivemos o cuidado de promover pesquisas nos TCE (Tribunais de Conta dos Estados)

¹¹² BRASIL. **Constituição Federal**. 1988.

e nos TCM (Tribunais de Conta dos Municípios) acerca do quadro econômico-financeiro dos estados e municípios, com enfoque principal nas receitas.

O que se conseguimos extrair como resultado dessa pesquisa é que os repasses promovidos entre os entes, sobretudo, os feitos pela União para os estados e municípios, são em verdade, a principal fonte de receita desses entes federados. Nota-se que a competência tributária atribuída aos entes com o condão de garantir-lhes autonomia, mostra-se insuficiente para garantir a realização até mesmo do básico.

Fazendo um recorte geográfico para uma realidade mais próxima, dentro do Estado da Bahia, por exemplo, nota-se que os municípios que figuram como grandes centros industriais e produtivos, e por conseguinte, grandes arrecadadores de ISS, assim como, os municípios com um aglomerado populacional urbano grande, que possuem uma vasta gama de imóveis na área urbana da cidade e, portanto, grandes arrecadadores de IPTU, muito embora, possuam arrecadação própria significativa, nem sequer conseguiriam arcar com os gastos de saúde e educação com sua arrecadação própria.

Saindo um pouco desses municípios e indo para aqueles que não gozam das mesmas características, a situação se torna muito mais grave. Existem municípios que não conseguem arrecadar por vias próprias o suficiente para o financiamento da saúde do seu território. A título exemplificativo, o município de Saubara, no Estado da Bahia, possui arrecadação própria de R\$ 1.502.448,20, com gastos com a saúde girando em torno de R\$ 3.119.621,94, ou seja, somente a saúde compromete o dobro da arrecadação própria do município. A salvação do município recai sobre as receitas transferidas, que neste caso específico, consiste no montante de R\$ 34.179.057,57, ou seja, 23 vezes mais que a arrecadação própria do município.

Diante dos números analisados e da realidade constante que se faz presente a cada exemplo, fica afastado, de plano, o argumento daqueles que defendem um mal exercício das competências próprias do município como causa para tal quadro. Esses pensadores, entendem que os municípios exercem as suas competências constitucionais de forma inadequada e querem viver sob a política de repasses. A realidade fática mostra que quase a totalidade dos municípios do Brasil, incluindo as grandes capitais, contam essencialmente com os repasses para compor os seus orçamentos. Desse modo, não se pode admitir que todos os municípios exercem mal as suas competências arrecadatórias.

Sendo assim, a conclusão que se faz presente é que o sistema federativo que se baseia em repasses não é o ideal, por condicionar a autonomia dos entes à repasses oriundos de seus pares. Entretanto, diante da infeliz adoção por tal modelo, fica claro que esse repasse é essencial para composição orçamentária dos entes federativos, e, portanto, devem ser eles tratados com o maior nível de segurança jurídica e de respeito a legalidade possível. A ideia é tratá-los como elementos fundamentais do pacto federativo, uma vez que, sem eles o federalismo brasileiro estaria fadado a fracassar.

As informações tratadas neste tópico, podem ser verificadas no ANEXO A do presente trabalho.

4 RENÚNCIAS DE RECEITAS E BENEFÍCIOS FISCAIS

Conforme determina o art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a regra em matéria de receita pública é que ocorra a arrecadação fiscal. Tanto é assim, que o dispositivo institui que deve existir uma responsabilidade na gestão do erário público e que tal responsabilidade só será alcançada com a Instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos de competência do ente da Federação. Em outras palavras, o ente que deixar de instituir os tributos de sua competência constitucional estará agindo em ofensa ao princípio da responsabilidade no manejo das verbas públicas, ao passo que, de maneira deliberada, opta por não captar as receitas tributárias.¹¹³

A ideia por trás desse dispositivo é retirar a facultatividade no exercício da competência tributária. Se buscar garantir que as competências outorgadas pela Constituição Federal, em sede de viabilização do pacto federativo brasileiro, sejam efetivamente exercidas por seus titulares. Inclusive, o mesmo artigo prevê uma penalidade para àqueles que violarem tal preceito de responsabilidade fiscal, qual seja, a não realização de transferências voluntárias pelos demais entes em favorecimento destes.

Em termos práticos, o Brasil possui um ente federativo que atenta contra tal princípio, que é a União Federal. A União não exerce a sua competência privativa, no tocante, ao Imposto sobre Grandes Fortunas. Em tese, tal conduta deveria ser punível com a não realização de repasses voluntários a ela, contudo, considerando que a União não recebe qualquer tipo de repasse voluntário, a penalidade prevista no parágrafo único, do art. 11, se mostra inócua.

Por outro lado, a mesma Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu art. 14, vislumbra a possibilidade de haverem renúncias fiscais. Nestes casos, os entes políticos competentes exercem a sua competência tributária, no entanto, instituem uma série de incentivos e benefícios de natureza fiscal ou tributária, visando atender determinados interesses do Estado.

A exceção à sobredita regra da arrecadação das receitas, diz respeito à concessão de benefícios fiscais, estes que são instrumentos utilizados pelo Estado para intervir no domínio econômico ou social, com a finalidade de promover o

¹¹³ PISCITELLI, Tathiane. **Direito financeiro esquematizado**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 97.

desenvolvimento de determinados nichos geográficos ou de determinados setores da cadeia produtiva nacional. Nestes casos, a arrecadação estatal é relegada a um papel secundário, vigorando aqui a noção de extrafiscalidade, ou seja, uma persecução de objetivos diversos dos de pura arrecadação de recursos financeiros¹¹⁴.

Em conformidade com o dito acima, pôde-se extrair a premissa de que a concessão dos benefícios fiscais implica diminuição da arrecadação tributária. Sendo assim, o ente concedente de tal benefício vê-se privado da percepção da soma por ele renunciada. Daí falar o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal em renúncia de receita. Em verdade, a renúncia é compensada por outros fatores, como o desenvolvimento de polos industriais, alocação de mão de obra ociosa, melhora na capacidade de captação de receita diante das mudanças causadas pela concessão dos próprios benefícios, dentre outros¹¹⁵.

4.1 CONCEITO DE BENEFÍCIOS FISCAIS

Para melhor compreender e conceituar o que seriam os benefícios fiscais, é importante que sejam feitas algumas diferenciações de modo a singularizar o que são os benefícios fiscais.

A primeira questão a ser enfrentada é quanto a terminologia a ser adotada, pois parte da doutrina se utiliza das palavras benefícios e incentivos como se fossem sinônimos, a própria constituição federal utiliza ambas as nomenclaturas referindo-se a um mesmo instituto. Diante disso, surge o questionamento se são essas nomenclaturas de um mesmo instituto ou se existe uma diferença entre os mesmos.

Fazendo uma análise terminológica, a palavra benefício remete a ganho, proveito, vantagem. Por outro lado, incentivo está ligado ao ato de estimular, incitar, incentivar. Diante desses significados fica claro que as nomenclaturas traduzem ideias diferentes, o que inviabilizaria a adoção das mesmas como sinônimas. Em verdade, seriam essas nomenclaturas relacionadas por uma noção de gênero e espécie, sendo o benefício um gênero do qual o incentivo é uma espécie.¹¹⁶

¹¹⁴ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Direito financeiro** / Carlos Alberto de Moraes Ramos; coordenador Pedro Lenza. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 315. (Coleção Esquematizado).

¹¹⁵ BARROS, Luis Celso de. **Ciência das Finanças**. 5. ed. São Paulo: Edipro, 1999. p. 64.

¹¹⁶ RAMOS FILHO, op.cit., p. 316.

O incentivo fiscal é uma medida adotada pelo governo com o intuito de fomentar o desenvolvimento de determinados nichos geográficos ou certos setores da cadeia produtiva nacional. Sendo assim, a norma que concede o incentivo tem o condão de beneficiar os seus destinatários, visando estimulá-los a adotar a pauta comportamental almejada pelo Estado, ou seja, a norma incentivadora funciona como uma medida incitante de comportamentos. A título exemplificativo, citam-se os incentivos concedidos à Zona Franca de Manaus.

Já os benefícios são diferentes, pois não existe neles, necessariamente, a intenção do Estado de incentivar comportamentos dos contribuintes. Inclusive, é justamente esse o traço que singulariza os incentivos, a existência de uma pauta comportamental a ser estimulada pelo Estado. Nos benefícios, existe um quadro tributário mais vantajoso para o contribuinte, muito embora não se almeje uma mudança comportamental do mesmo. A título exemplificativo existem as remissões e as isenções fiscais¹¹⁷.

A outra diferenciação que precisa ser vencida é a dos incentivos fiscais e os incentivos financeiros. Nos incentivos fiscais, ocorrem duas situações: na primeira não ocorre o pagamento do tributo devido em decorrência da concessão de um benefício, como é o caso das isenções fiscais. Em outros casos, ocorre o adimplemento do tributo, contudo, esse pagamento é realizado em menor valor, também, em decorrência do benefício concedido. Seria o caso das eventuais reduções de alíquotas promovidas pelos entes políticos.

Os incentivos financeiros são aqueles que implicam a saída de dinheiro dos cofres públicos. Mas, não é uma saída qualquer, é uma saída em favor dos cidadãos. Seriam exemplos de incentivos financeiros as restituições e as subvenções. As restituições operam-se com a devolução, no todo ou em parte, do valor pago a título de pagamento de tributos, a quem pagou. Já as subvenções são definidas pela entrega de dinheiro à uma determinada pessoa, sem a necessidade de uma correlação entre um pagamento anterior e o pagamento a ela efetuado pelo Estado.

Tais diferenciações são importantíssimas, sobretudo, no tocante a incidência das regras trazidas pelo art. 14, da Lei de Responsabilidade Fiscal, acerca das renúncias de receita. Tal dispositivo somente será aplicável nos benefícios de

¹¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013. p. 301.

natureza fiscal, jamais sobre incentivos financeiros ou outros atos que não constituam incentivos. Conceituando o que seriam os incentivos fiscais Marcos Catão diz que:

Incentivo Fiscal é o tratamento tributário diferenciado excepcional, outorgado pelo legislador tributário, de forma a estimular certas atividades desejadas por uma diretriz política, social e econômica. Concretiza-se mediante o abrandamento ou a supressão de uma imposição fiscal sobre determinados fatos jurídicos.¹¹⁸

Tal conceito é bastante preciso ao delimitar os limites do que seria um incentivo fiscal. No entanto, é muito claro que existe a necessidade de um estado diferenciado de tratamento tributário, sob pena de não configuração do incentivo como tributário. Somente fazendo um adendo a este conceito, o presente trabalho entende que nem todo benefício visa estimular um comportamento ou atividade, sendo assim, adicionaria-se ao presente conceito a possibilidade ou não de uma intencionalidade governamental numa mudança comportamental dos contribuintes.

4.2 ESPÉCIES DE BENEFÍCIOS FISCAIS

O art. 14, da LRF, ao tratar sobre a renúncia de receitas, elenca uma série de institutos jurídicos que constituem benefícios fiscais. Na verdade, são diversos os institutos, no entanto, existe entre eles um traço comum que é a criação pelo Estado de um regime tributário diferenciado, que implique em redução ou supressão da imposição fiscal atribuída ao contribuinte. Desse modo, para definir se um determinado instituto é um benefício fiscal e, portanto, sujeito aos ditames do art. 14, LRF, é preciso constatar a existência de um regime diferenciado. Caso contrário, não será aquele instituto classificado como um benefício fiscal. Vejamos, de forma breve, algumas das espécies de benefícios fiscais que implicam em renúncia de receita.

O primeiro dos benefícios é a isenção fiscal em caráter não geral. Essa, que consiste na dispensa do pagamento do tributo devido, concedida pelo Estado em favor do devedor. Nesses casos, o fato gerador é realizado, nasce a obrigação tributária, só que por conta da isenção o pagamento do crédito tributário é dispensado. A título explicativo, registra-se aqui que tal entendimento é criticado por parcela da

¹¹⁸ CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime Jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 215.

doutrina pátria, entendendo que por ser o fato isento não se poderia sequer falar em realização do fato gerador.

A isenção é tratada no CTN, como uma forma de exclusão do crédito tributário. As causas de exclusão são aquelas que operam antes do lançamento tributário, e, portanto, impedem a constituição do crédito tributário.

Assim, como a moratória e a anistia, a isenção pode ser concedida em caráter geral ou específico. A isenção em caráter específico ou particular é aquela instituída por despacho de autoridade administrativa, em requerimento do interessado, através do qual o interessado deve demonstrar o preenchimento das condições e requisitos legais para efetiva concessão da isenção. Nestes casos, a isenção não tem caráter de generalidade, beneficiando exclusivamente os interessados que atendam aos requisitos específicos da concessão, subordinando tal favor fiscal ao reconhecimento prévio de uma determinada autoridade administrativa.¹¹⁹

A isenção geral, ou concedida em caráter geral, é aquela que decorre diretamente da lei, beneficiando um grupo de pessoas, coisas ou fatos, sem exigir delas qualquer observância a requisitos particulares. Tem-se, portanto, uma concessão incondicionada, tornando-se eficaz, independentemente, de intervenções de qualquer autoridade administrativa e aproveitando aos seus destinatários sem a necessidade de requerimento.¹²⁰

O art. 14, da LRF, faz menção exclusivamente à isenção fiscal em caráter não geral. Dessa forma, entende-se que as isenções de caráter geral não são hipóteses de benefícios fiscais, portanto, ficando afastadas das determinações do artigo supradito.

Outras isenções que não são abarcadas pelo art. 14, da LRF, mas que são espécies de benefícios fiscais são as isenções “heterônomas”. Essas que são aquelas concedidas pela União Federal, sob tributos de competência estadual e municipal; hipóteses essas que a princípio são vedadas, contudo, a Constituição Federal de 1988, prevê de forma excepcional tal possibilidade no art. 156, parágrafo

¹¹⁹ ROSA JÚNIOR, Luis Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 615.

¹²⁰ PAES, P. R. Tavares. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996. p. 392.

3º, inciso II. Em verdade, esse grupo de isenções não se encontra no âmbito de incidência do art. 14, por serem elas concedidas por um ente alheio do titular da competência tributária. Sendo assim, não seria possível falar em renúncia de receita. Somente as isenções "autonômicas", assim entendidas àquelas em que o ente concedente do favor fiscal é o titular da competência tributária, fazem parte do rol trazido pelo art. 14., da LRF¹²¹.

Seguindo adiante, outra espécie de benefício fiscal é a redução de base de cálculo. Base de cálculo é nas palavras de Geraldo Ataliba "[...] a perspectiva dimensível do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualificou".¹²² Diante disso, essa espécie de benefício fiscal atinge o aspecto quantitativo da hipótese de incidência dos tributos, reduzindo, por lei, a base tributável, através de uma redução do percentual ou pela exclusão de algum dos elementos que constitui essa base¹²³.

Nessa mesma linha, existe também a redução de alíquota como outra espécie de benefício fiscal. Além das bases de cálculo, a lei fornece também as alíquotas que serão aplicadas para definir o *quantum debeatur* das obrigações tributárias. A alíquotas representam a parcela da riqueza que o Estado se atribui.¹²⁴ O ato de concessão de redução de alíquota atinge, portanto, o cálculo do tributo devido, ou seja, a obrigação tributária persiste mas ocorre uma minoração do quantum a ser adimplido.

A quarta espécie de benefício fiscal é a anistia. A anistia, conceitualmente falando, é a exclusão do crédito tributário, referente à multa aplicável ao sujeito passivo da obrigação tributária, diante de eventuais comportamentos ilícitos perpetrados pelo mesmo. Diante disso, pode-se inferir que a anistia se aproxima bastante das isenções, pois ambas buscam a exclusão do crédito tributário. A diferença está no objeto a ser atingido pelos benefícios, enquanto que na anistia o que se busca é excluir o pagamento das penalidades pecuniárias impostas ao sujeito passivo, na isenção o que se busca é a exclusão do próprio tributo devido.

¹²¹ BRASIL. Planalto Brasileiro. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2000.

¹²² ATALIBA, Geraldo. **Elementos de direito tributário**. 1 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 54.

¹²³ OLIVEIRA, Régis Fernandes de. Curso de Direito Financeiro. 7. ed. Rev. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2015, p. 279.

¹²⁴ ATALIBA, op.cit., p. 55.

A remissão também é um benefício fiscal vislumbrado pelo art. 14, da LRF. Segundo Ricardo Lobo Torres, “[...] na remissão ocorre o perdão do crédito tributário pela Administração, previamente autorizada por lei”.¹²⁵ A remissão, assim como a anistia, busca o perdão do débito fiscal, mas a anistia ela atinge a sanção de forma específica, enquanto que a remissão atinge o pagamento do tributo e os seus consectários (Tributos, multas, juros de mora e correção monetária).¹²⁶

A remissão é tratada no CTN como uma das formas de extinção do crédito tributário, isto é, uma vez concedendo esse benefício, o Estado está por abrir mão do seu direito subjetivo de perceber aquele determinado tributo. É importante frisar aqui que tal ato liberatório do sujeito passivo concedido pela administração, deve ser previamente autorizado por lei, em respeito ao princípio da indisponibilidade dos bens públicos, que norteia todo o complexo de normas tributárias.¹²⁷

Essas são as principais espécies de benefícios fiscais, contudo, existem outras hipóteses trabalhadas pela doutrina que são utilizadas pelo Estado, como a transação, o diferimento, a suspensão, o subsídio, crédito presumido e a alíquota zero. No entanto, essas estão relegadas a um segundo plano para os objetivos metodológicos desse trabalho. O objeto aqui são as remissões, anistias, reduções de alíquota e de base de cálculo e sobretudo, as isenções fiscais. Desse modo, indica-se a leitura dessas outras espécies de benefícios nas variadas obras da doutrina pátria acerca do assunto.

4.3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA X BENEFÍCIOS FISCAIS

Examinadas as espécies de benefícios, inicia-se agora um breve estudo sobre a competência para concessão de benefícios fiscais. Como demonstrado no tópico 3.4 do presente trabalho [segundo parágrafo do item 3.4], as competências tributárias são determinadas pela Constituição Federal de 1988 e são repartidas entre

¹²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed.rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 301.

¹²⁶ DECOMAIN, Pedro Roberto. **Anotações ao Código Tributário Nacional**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 719.

¹²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 455.

os entes federados da República Federativa do Brasil, em respeito ao pacto federativo pátrio.

Pela repartição da competência, divide-se o poder de instituir, arrecadar e fiscalizar a arrecadação dos tributos. Esses poderes distribuídos entre a União, os Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios são parcelas do próprio poder de tributar. Essa técnica de atribuição de competência é vital para um sistema federativo, pois tem a virtude de descentralizar o poder político estatal.¹²⁸

A atribuição da competência tem o condão de conceder capacidade legislativa plena ao ente federativo. O próprio CTN, em seu art. 6º, corrobora essa ideia de plenitude legislativa. Tal capacidade traduz a noção de que quem tem competência para tributar, deve ter por consequência competência para legislar sobre o tributo que pode criar.¹²⁹

Diante dessa competência legislativa plena, surge o poder de legislar sobre todos os aspectos dos tributos, dentre eles a possibilidade de concessão de benefícios fiscais. Nas palavras de Kiyoshi Harada, “O poder de instituir possui como corolário o poder de isentar”¹³⁰. Dessa forma, entende-se que o ente que tem a competência para instituir, necessariamente será o competente para legislar e eventualmente conceder eventuais benefícios fiscais.

Não se admite mais no Brasil as chamadas isenções “heterônomas”, ao menos não mais. Em verdade, durante algum tempo tais isenções foram vislumbradas pelo diploma constitucional brasileiro, sobretudo, no período das chamadas constituições centristas, destacando-se aqui as constituições de 1967 e de 1969. Hoje, por força do art. 151, inciso III, CF/88, não mais subsistem tais isenções, sendo admitidas somente isenções “autônomas”, que são as concedidas pelos titulares da competência de instituir.¹³¹

Essa escolha do legislador constituinte, busca de maneira clara garantir a autonomia do ente federado no exercício da sua competência tributária, de modo a utilizá-la na forma que melhor atender aos seus interesses. Em verdade, a

¹²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 118.

¹²⁹ MACHADO, *ibid.*, p. 119.

¹³⁰ HARADA, Kiyoshi; HARADA, Kyioshi Marcelo. **CTN**, comentado, artigo por artigo. 3. ed. São Paulo: Rideel, 2017. p. 17.

¹³¹ *Idem.*

competência é atribuída aos entes federativos com o intuito de proporcionar-lhes uma fonte de receita própria. Entretanto, podem os entes renunciar a tais receitas, mediante a concessão de benefícios fiscais, visando incentivar um determinado comportamento por ele objetivado. Aqui vigora a regra dos freios e contrapesos, onde o ente para ter o bônus de ter determinado objetivo atingido, deve obrigatoriamente suportar o ônus da redução da sua arrecadação.

Nos tributos, que não fazem parte do esquema constitucional de repartição de receitas tributárias, tal previsão opera de forma perfeita, pois o ente concedente do benefício é aquele que suporta o seu ônus. Entretanto, nos tributos de receita transferida, o problema ganha contornos catastróficos, pois a concessão se dá de maneira unilateral, mas o ônus é repartido pelo concedente e os beneficiários dos repasses.

Para piorar a situação, o CTN, no art. 6º, parágrafo único¹³², decreta que nos tributos cuja a receita seja distribuída, a competência legislativa pertence ao ente cuja competência de instituir o tributo foi atribuída. Tal dispositivo traz um respaldo legal para expurgar qualquer tipo de interferência dos destinatários ao livre exercício da competência tributária pelo ente competente. No entanto, não vislumbra a interferência que o ente competente exerce na autonomia financeira dos beneficiários dos repasses ao conceder um determinado benefício fiscal.

A escolha por um esquema de distribuição de receitas traz o inconveniente de condicionar os Estados e os Municípios a repasses a serem efetuados pela União Federal, detentora da maior parcela das competências tributárias. Não bastasse isso, os tributos de competência da União representam as fontes de arrecadação mais expressivas, justamente por isso são distribuídos para os demais entes, visando garantir-lhes a autonomia financeira, que por exercício das competências próprias não seria possível. O problema se agrava quando se permite a concessão de benefícios sobre esses tributos objeto de repasses, pois a renúncia

¹³² Art. 6º - A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.
Parágrafo único – Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos. (BRASIL. Planalto Brasileiro. **Lei nº 5.172**. Código Tributário Nacional. 1966).

da União impacta os repasses, diminuindo a parcela que seria percebida pelos municípios e estados¹³³.

Os entes políticos menores, por não possuírem competência legislativa sobre os tributos cuja receita são beneficiários, somente podem exigir o recebimento das suas parcelas atribuídas pela Constituição, fato esse que, por si só, não lhes assegura autonomia financeira, e por consequência, autonomia político-administrativa. Um mero incentivo fiscal concedido pela União, no IR ou IPI, por exemplo, tem a capacidade de retirar a autonomia financeira dos entes federados menores, que a duras penas é parcialmente alcançada através dos repasses tributários.¹³⁴

Se não bastasse o problema ocasionado pelos incentivos fiscais nos tributos inseridos no esquema de repartição de receitas, existe ainda a burla do sistema de repasses pela União Federal, prejudicando os entes federados de maneira explícita e reiterada. A União diante do seu corpo de competências, concede benefícios fiscais, sobretudo, nos tributos que tem receita distribuída e reserva a integridade dos tributos de sua competência que tem receita concentrada na sua figura.

Hugo de Brito Machado em suas singulares lições faz um diagnóstico em mesmo sentido: “[...] o atual sistema de repartição de receitas, sem abranger a totalidade dos tributos federais, é burlado pelo poder central com relativa facilidade”.¹³⁵ Indo além, ele diz que “[...] a experiência brasileira, autoriza-nos a sustentar que seria melhor para a Federação se a regra de partilha da arrecadação dos tributos federais fosse abrangente a todos os tributos arrecadados pela União”.¹³⁶ Desse forma, evitaria a burla que a União vem perpetrando ao longo dos anos.

Para caracterizar tais burlas, pode-se citar, a redução de alíquotas do IPI e a simultânea elevação do preço do selo de controle, a redução de alíquota do

¹³³ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 119.

¹³⁴ HARADA, Kiyoshi; HARADA, Kyioshi Marcelo. **CTN**, comentado, artigo por artigo. 3. ed. São Paulo: Rideel, 2017. p. 18.

¹³⁵ MACHADO, op.cit., p. 120.

¹³⁶ Idem.

IRPJ e a simultânea criação da CSLL, a concessão de benefícios referentes ao IPI e a majoração da COFINS, dentre diversos outros exemplos.

Tal escolha, feita pelo iminente mestre e professor Hugo de Britto, muito embora, seja brilhante, não se mostra como a melhor das soluções com a devida vênia. Isso porque, ela não corrige o principal problema do atual pacto federativo brasileiro, que é o condicionamento dos entes federados menores à União Federal. Em verdade, condicionar não é a melhor das escolhas, mas, pior ainda, é condicionar e impedir que o destinatário possa insurgir-se contra eventuais posturas lesivas do ente concedente.

O legislador constituinte vislumbrou o problema da autonomia dos entes menores, e justamente para viabilizar tal autonomia criou os repasses. Não cabe à União, mediante escolhas políticas, macular o pacto federativo brasileiro concedendo benefícios fiscais de forma a reduzir os repasses dos entes menores. Tal atitude feita pela União Federal, atenta diretamente contra o pacto federativo brasileiro, ao macular e desfigurar os repasses feitos aos Estados e Municípios. O exercício da competência de um ente não pode ofender o pacto federativo nacional, muito embora a competência tributária seja plena, não pode ela ser exercida atentando contra uma cláusula pétrea da Constituição Federal.

5 A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS NOS IMPOSTOS DE RECEITA TRANSFERIDA OBRIGATÓRIA DA UNIÃO

Aparadas as arestas da conceituação e contextualização dos aspectos estruturais e basilares do tema objeto do presente trabalho acadêmico, inicia-se neste capítulo, um estudo mais detalhado e aprofundado do núcleo temático da investigação. Agora a questão ganha contornos de especificidade e pertinência temática, utilizando os conceitos e aspectos outrora demonstrados como base para que se possa promover uma discussão com maior profundidade sobre o problema em tela.

Como outrora mencionado, o Brasil se estrutura em um modelo estatal federalista. A Federação pátria é composta pela União Federal; os Estados, os Municípios, e o Distrito Federal. A esses entes são concedidas competências tributárias próprias, ou seja, competências individualizadas para cada um dos entes federativos, visando munir-lhes das ferramentas necessárias para a captação dos recursos financeiros essenciais à realização das suas atribuições e objetivos, assim como, propiciar-lhes autonomia financeira diante os demais entes da federação¹³⁷.

Através do exercício das competências tributárias, os entes federados captam as chamadas receitas públicas, que têm por finalidade primaz, o financiamento das obrigações devidas pelo Estado, em sede de realização das suas atribuições e objetivos, assim como, dos custos inerentes à máquina estatal. Vale ressaltar que, a existência de um aparato estrutural e de um quadro de pessoal dentro do Estado, demanda altos custos de manutenção do mesmos. Tais custos precisam ser adimplidos, e a fonte de financiamento destes também são as receitas públicas.¹³⁸

Para além das receitas próprias, o Estado brasileiro criou um sistema de cooperação tributária entre os entes da Federação, o chamado sistema constitucional de repartição de receitas. Dentro dessa sistemática, os entes da federação captam recursos financeiros através do exercício de suas competências tributárias próprias, mas são obrigados a repartir as receitas decorrentes de tal arrecadação com os demais entes da federação. Tal escolha feita pelo legislador constituinte tem o condão

¹³⁷ CONTI, José Maurício. **Levando o Direito Financeiro a Sério**. 1. ed. São Paulo: Blucher, 2016. p. 13.

¹³⁸ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 75

de complementar o pacto federativo brasileiro, isto é, para além das regras constitucionais próprias, também fazem parte do pacto federativo nacional as regras referentes à repartição de receitas. O conjunto normativo formado por tais disposições caracteriza as normas de cunho procedimental do pacto inaugurado pela Constituição Federal de 1988.

Em verdade, o legislador constituinte notou que diante do rol de competências próprias e as características regionais e sociais que envolvem o imenso geográfico do Brasil, a grande maioria dos entes não conseguiria financiar os seus próprios custos, quem dirá alcançar a autonomia financeira essencial ao Federalismo. Desse modo, optou ele por determinar que os entes maiores partilhassem parte das suas receitas com os entes menores, de forma a ajudá-los a alcançar uma arrecadação adequada aos ditames federativos, entenda-se, uma arrecadação que propicia-se aos entes recursos suficientes ao adimplemento das suas obrigações constitucionais, assim como, a viabilização autonomia financeira diante os seus pares.¹³⁹

O modelo federalista traz consigo como principal elemento a autonomia dos seus componentes. A autonomia nas palavras de André Elali, “[...] corresponde a um atributo relacionado à idéia de independência, ou seja, uma forma de exercício do poder, mas que fica limitada a diretrizes mais amplas”.¹⁴⁰ Desse modo, é vital para o funcionamento do federalismo que os entes federados gozem de autonomia, sob pena de frustrar outro elementíssimo no federalismo que é a descentralização política.¹⁴¹

A autonomia atinge os mais variados aspectos dentro de uma estruturação estatal, dentre os quais se destacam o político e o administrativo. As autonomias política e a administrativa possuem íntima relação com o próprio fundamento de adoção por um modelo federalista. Em verdade, a escolha por instituir uma federação representa um intuito de criar um Estado onde existe autonomia entre os seus componentes, mas que, ao mesmo tempo, existe uma figura central que lhes

¹³⁹ OLIVEIRA, Régis Fernandes de. Curso de Direito Financeiro. 7. ed. Rev. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2015, p. 112.

¹⁴⁰ ELALI, André. **O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 19.

¹⁴¹ REIS, Elcio Fonseca. **Federalismo Fiscal: competência concorrente e normas gerais de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000. p. 21.

dá unicidade, sobretudo, diante de outros Estados. É a noção de soberania que aqui entra em tela.¹⁴²

Em verdade, as autonomias política e administrativa são fins que somente são alcançados por um meio que é a autonomia financeira. Não se pode falar que um ente tem autonomia política ou administrativa diante os demais entes de uma federação, sem que este tenha efetiva autonomia financeira. A autonomia financeira é o meio essencial para que o ente consiga a sua autonomia política. Se o ente não possuir a capacidade para arcar com suas despesas, sem a interferência de outros entes, este pode acabar tendo a sua autonomia política ameaçada por ser economicamente dependente de outro ente. Portanto, é preciso ser independentemente economicamente para que se possa ser independentemente politicamente.¹⁴³

A autonomia no modelo federalista brasileiro baseia-se no binômio da atribuição de competências próprias e a partilha de receitas. O equilíbrio político e a autonomia financeira são viabilizadas por esse binômio. Não é possível se falar em autonomia financeira dos estados e, sobretudo, dos municípios sem a realização dos repasses constitucionais. O exercício de suas competências próprias não lhes possibilita ter autonomia financeira, daí a essencialidade dos repasses para o federalismo brasileiro.¹⁴⁴

Diante dessa essencialidade, exsurge a necessidade de uma disciplina rígida sobre os repasses constitucionais. São eles parte essencial do pacto federativo brasileiro, verdadeiros agentes de viabilização do convívio harmônico e independente dos entes federados. Vale ressaltar, que o pacto federativo é considerado cláusula pétrea da Constituição Federal de 1988, *status* esse que lhe dá caráter de imutabilidade e essencialidade.¹⁴⁵

¹⁴² MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Bonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 855-860.

¹⁴³ CONTI, José Maurício. **Levando o Direito Financeiro a Sério**. 1. ed. São Paulo: Blucher, 2016. p. 13.

¹⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 118.

¹⁴⁵ OLIVEIRA, *ibid.*, p. 109.

5.1 O EFEITO DA CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS SOBRE OS ESTADOS E MUNICÍPIOS

Como fora mostrado anteriormente, é facultado aos entes da Federação no exercício das suas competências tributárias, conceder benefícios fiscais visando trazer um estado tributário diferenciado para os seus sujeitos passivos.¹⁴⁶

São dois os efeitos clássicos da concessão dos benefícios fiscais. O primeiro deles é a redução da receita que seria arrecadada pelo ente concedente e o segundo é a realização de determinadas pautas comportamentais pelos destinatários de tais benefícios. Essa segunda possibilidade tem relação com os chamados incentivos fiscais, espécie do gênero benefícios fiscais.¹⁴⁷

O que se busca com a concessão de um incentivo fiscal é estimular um determinado comportamento pelos destinatários de tal concessão, de modo que certos objetivos estatais sejam alcançados. Seria aqui um exemplo clássico da intervenção estatal na economia, visando, por exemplo, o desenvolvimento de polos industriais, alocação de mão de obra ociosa, melhora na capacidade de captação de receita diante das mudanças causadas pela concessão dos próprios benefícios, dentre outros.¹⁴⁸

É salutar a conexão entre os efeitos decorrentes dos benefícios fiscais, pois o Estado abre mão da sua arrecadação em prol da realização de um determinado objetivo por ele estabelecido. Logo, o ente concede o benefício sabendo que terá o ônus de arrecadar menos do que potencialmente poderia, mas ao mesmo tempo tem o bônus de ter determinado objetivo por ele estabelecido atendido. A arrecadação fica relegada a segundo plano, ressaltando-se a extrafiscalidade tributária.¹⁴⁹

Existe, portanto, um equilíbrio entre os efeitos da adoção por uma política fiscal diferenciada, onde o ônus e o bônus decorrente da concessão de um determinado incentivo fiscal, fica concentrada em um mesmo ente político. O

¹⁴⁶ CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime Jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 215.

¹⁴⁷ RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Direito financeiro** / Carlos Alberto de Moraes Ramos; coordenador Pedro Lenza. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 315. (Coleção Esquematizado). (Coleção Esquematizado).

¹⁴⁸ BARROS, Luis Celso de. **Ciência das Finanças**. 5. ed. São Paulo: Edipro, 1999. p. 64.

¹⁴⁹ RAMOS FILHO, op.cit., loc. cit.

problema, conforme anteriormente dito, ocorre nos tributos que fazem parte do esquema de repartição de receitas da Constituição de 1988. Pois, nesses casos existe uma partilha do ônus entre o ente concedente do benefício e os beneficiários dos repasses. A consequência lógica da concessão de um benefício fiscal sobre um tributo de receita transferida é a redução do montante do repasse.¹⁵⁰

Esse impacto possui consequência gravíssimas, pois macula o *quantum* dos repasses constitucionais, repasses esses viabilizadores da autonomia financeira dos entes que figuram como receptáculos de tais benefícios. Desse modo, a concessão de benefícios fiscais pode ocasionar a perda da autonomia econômica dos Estados e Municípios que é parcialmente alcançada, a duras penas por esses repasses de receita.¹⁵¹

Em suma, os Estados e Municípios não se vêem beneficiados pelas vantagens decorrentes da concessão de incentivos fiscais pela União Federal, como também são diretamente prejudicados pela redução do repasse a eles direcionado em decorrência do pacto de repartição de receitas da Constituição Federal. A União Federal partilha o ônus e concentra o bônus, em outras palavras; vale-se da previsão constitucional a seu favor visando atender interesses próprios em detrimento dos entes federados menores.¹⁵²

5.1.1 O déficit orçamentário decorrente da concessão dos benefícios fiscais

Relacionando a problemática do presente trabalho aos orçamentos públicos dos entes da Federação, nota-se que a redução da receita decorrente dos incentivos fiscais concedidos pela União interfere de forma sensível nos orçamentos dos Estados e Municípios. Isso porque, os entes favorecidos pelos repasses consideram o montante dos repasses para comporem os seus orçamentos.

Inclusive, os entes federativos são obrigados a discriminar, de forma pormenorizada, cada aspecto dos seus orçamentos, abarcando todas as suas

¹⁵⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 119.

¹⁵¹ HARADA, Kiyoshi; HARADA, Kyioshi Marcelo. **CTN**, comentado, artigo por artigo. 3. ed. São Paulo: Rideel, 2017. p. 18.

¹⁵² MACHADO, op.cit., p. 120.

despesas e receitas, dentre as quais estão inseridas as receitas transferidas. Tal obrigatoriedade decorre do princípio da universalidade, princípio este que em conjunto com o princípio da exclusividade, norteia a elaboração da proposta orçamentária dos entes políticos da nação.¹⁵³

O problema ganha corpo quando o gestor público vai orçar os gastos públicos e tem de considerar uma receita excessivamente reduzida. Isso porque, os municípios, quase que em sua totalidade, se sustentam pelos valores recebidos a título de repasses. Como está demonstrado no ANEXO A, do presente trabalho, as despesas com saúde e educação, são suficientes para comprometer a totalidade e um excedente das receitas próprias dos municípios.

Sendo assim, o gestor público conta com o repasse para adimplir as obrigações por ele devida e garantir o funcionalismo da máquina pública. Os repasses e as receitas próprias se complementam formando o arcabouço financeiro para custear a atividade Estatal. A partir do momento em que o repasse é diminuído, faz-se necessária uma readequação do orçamento reduzindo as despesas. O problema é que nem sempre essa redução é possível e aí surgem os quadros de déficit orçamentário e de endividamento público.

Na prática, as despesas do Estado são muitas e não são elas passíveis de simples inadimplementos que não importem consequências graves. O Estado tem para si a realização das atividades primordiais dentro da sociedade. Tais atividades não podem ser paralisadas, dada a sua importância e essencialidade junto a população. São, por exemplo, atribuições do Estado prestar saúde pública, educação, segurança, assistência social, seguridade social. Além da realização de um série de serviços e utilidades públicas.

Diante desse extenso rol de atribuições, os entes da Federação necessitam de fontes constantes e volumosas de ingressos de receita. A redução da receita deve ser uma excepcionalidade, até mesmo em tempos de crise admite-se a instituição de novos tributos para aumentar a receita estatal, o que deixa claro que as receitas são essenciais ao funcionamento estatal e que estas devem ser tratadas com o devido rigor para garantir o funcionamento do Estado que é de interesse de toda a população.

¹⁵³ PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBO, Maria Zulene Farias. ROSA, Maria Berenice (Colab.). **Contabilidade Pública**: uma abordagem da administração financeira pública. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1992. p. 15.

5.1.2 O papel dos estados e municípios na realização dos objetivos do Estado

Este conjunto de atribuições do Estado que atinge atividades tão essenciais é repartido entre todos os entes da Federação, cabendo a cada um destes realizá-las dentro do limite geográfico que lhes compete. Em outras palavras, a obrigação estatal de realizar os fins, objetivos e necessidades públicas é realizado por todos os entes da Federação; entenda-se União, Estados, Municípios e o Distrito Federal.

O diagrama funcional das atribuições estatais funciona de forma inversa à distribuição de competências tributárias nacionais. Tem-se uma predominância de competência arrecadada na União e uma gradativa diminuição no volume de competências próprias atingindo os estados e municípios. Em via oposta, cabe aos municípios ser o efetivo realizador das atividades primordiais do Estado, isto é, por ser ele o agente que tem contato direto com a população, é ele muitas vezes, o responsável por dar tangibilidade aos serviços públicos.

Justamente, por haver essa inversão entre atribuições e competências que pensou-se na repartição de receitas como solução ao problema do federalismo cooperativo. A política de repasses dá substrato econômico para que os entes federados possam realizar, ainda que de forma precária, as atribuições do Estado. Sem os repasses, o quadro social seria desastroso, um quadro de verdadeiro caos social.

A essencialidade dos repasses perpassa pelo seu papel vital na realização de políticas públicas essenciais. O repasse viabiliza o funcionamento dos entes federados subnacionais, sobretudo, os municípios. O aspecto de autonomia financeira tão essencial para o modelo federado, possui um aspecto social que salta aos olhos. Ser autônomo financeiramente não significa ter receita para arcar com seus custos próprios, é algo muito maior, é ter fundos suficientes para atender aos fins do Estado de forma independente.¹⁵⁴

Em nada adianta aos Estados ter fundos e não realizar a sua finalidade de criação, entenda-se, a realização do bem comum e a propiciação aos mais

¹⁵⁴ AZAMBUJA, Darcy. **Teoria Geral do Estado**. 39. ed. São Paulo: Globo, 1998. p. 5.

carentes de uma condição de superação de sua hipossuficiência social.¹⁵⁵ O Estado existe para atender aos anseios da sociedade, e essa atribuição é estendida a todos os entes que compõem o Estado. Desse modo, estabelecendo as premissas que os entes são responsáveis sem ressalvas pela realização das finalidades estatais, que tais finalidades demandam custos e que esses custos são arcados no âmbito estadual e municipal, sobretudo, pelos repasses, entende-se que a política de repartição de receita é essencial para o próprio Estado.

A maculação do repasse pode representar bem mais do que a perda da autonomia, pode representar a discontinuidade dos serviços públicos essenciais à população. O repasse existe com uma finalidade e essa não pode ser relegada a segundo plano em qualquer condição.

Contextualizada com a figura dos benefícios fiscais, tem-se uma política estatal onde se reduz a arrecadação visando uma postura dos particulares. Se esse incentivo for concedido pela União Federal e atingir algum dos tributos elencados no esquema de repartição tributária, a consequência lógica será a redução do repasse de receita. E, aqui, questiona-se se a atitude perpetrada pela União Federal ao conceder determinado benefício seria constitucional ou não, uma vez que, a consequência do ato da União impacta diretamente com o pacto federativo e contra os fins primordiais do Estado.

Não existe apenas o aspecto financeiro na redução das receitas, há de se observar o aspecto funcional e social dessa redução, pois, existe uma correlação entre funcionamento e receita onde a falta desta pode decretar a falta daquele. A ausência de recursos leva o Estado a um quadro de calamidade, e a ação da União ao conceder um benefício fiscal sobre os tributos de receita transferida ocasiona uma redução de receita significativa, o que leva a uma escassez de recursos.

Ademais, de que adianta buscar o “[...] desenvolvimento de polos industriais, alocação de mão-de-obra ociosa, melhora na capacidade de captação de receita diante das mudanças causadas pela concessão dos próprios benefícios”¹⁵⁶, e acabar sacrificando a realização de fins mais importantes como a educação, saúde, seguridade social, segurança pública, dentre outros?

¹⁵⁵ CAVALCANTI, Themistocles Brandão. **Princípios Gerais de Direito Público**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1958. p. 22.

¹⁵⁶ BARROS, Luis Celso de. **Ciência das Finanças**. 5. ed. São Paulo: Edipro, 1999. p. 64.

A renúncia de receita deve ser analisada de forma minuciosa e ser verdadeira hipótese excepcional. Deve-se atentar, não só as regras do art. 14, da LRF, assim como precisa ser feita uma análise pormenorizada dos seus efeitos, inclusive os indiretos, entenda-se aqueles que atingem não ao ente concedente, mas também os favorecidos pelo repasse dos tributos objetos de tributação diferenciada.¹⁵⁷

Na prática, os entes federados praticam políticas fiscais expansionistas sem considerar os efeitos anexos dos seus atos de concessão. Fundam-se na prerrogativa de competências constitucional e legislativa plena para legislar conforme melhor atendam as suas necessidade e esquecem do efeito ricochete sentido pelos estados e municípios. Daí porque, parte da doutrina entende que o art. 14 mostra-se insuficiente para abarcar a complexidade trazida pelo pacto federativo pátrio.

5.2 O ABUSO NA CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS PELA UNIÃO NOS IMPOSTOS DE SUA TITULARIDADE

Seguindo adiante na mesma toada, além de todos os aspectos supracitados, existe também a questão relacionada à postura manipuladora adotada pela União Federal ao valer-se do diploma normativo de forma lesiva aos outros entes da Federação. Entenda-se, a União Federal concentra os seus incentivos fiscais nos impostos de receita transferida e vale-se das contribuições sociais para arrecadar fundos de forma plena e livre de repasses.

Como bem acentua, Hugo de Brito “[...] o atual sistema de repartição de receitas, sem abranger a totalidade dos tributos federais, é burlado pelo poder central com relativa facilidade”.¹⁵⁸ Na prática, a União Federal possui como principal fonte de receita as contribuições sociais. Tal escolha não é aleatória, existe uma lógica por tal predominância.

Como fora estudado no tópico referente as contribuições especiais e as receitas transferidas, as contribuições são tributos de competência da União que não

¹⁵⁷ ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 389.

¹⁵⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 120.

fazem parte do rol dos tributos, cuja receita é transferida. Dessa forma, toda a arrecadação feita pela União fica concentrada em seus cofres, dispensando qualquer tipo de repasse de natureza obrigatória. Diante dessa possibilidade, os gestores públicos ligados a União Federal, valem-se dos incentivos fiscais de forma concentrada no tributos que deveria haver a distribuição da receita e concentra a arrecadação em tributos próprios puros, isto é, os de receita concentrada.

Tal situação, encontra-se caracterizada comprovada faticamente por dados que são divulgados pela União nos portais de transparência do governo brasileiro. Neles, pode-se ver de maneira clara a predominância absoluta da arrecadação por via de contribuição em detrimento das demais fontes de receita atribuídas à União Federal. A soma de todos os tributos não faz frente ao montante arrecadado de forma isolada pelas contribuições especiais. Essa situação não é pontual, dados dos últimos 10 anos demonstram que não é de hoje que essa prática vem sendo adotada no Brasil¹⁵⁹.

Visando combater tal conduta, doutrinadores como Hugo de Britto, apontam como solução a alteração do texto constitucional, trazendo o prisma do repasse para todas os tributos da União Federal, ou seja, qualquer que seja o tributo instituído e cobrado pela União, ela obrigatoriamente teria de repasse parcela deste para os estados e municípios.¹⁶⁰

5.3 POSICIONAMENTOS DOUTRINÁRIOS ACERCA DO TEMA

Diante de tais argumentos, está formada a base que permeia toda a discussão doutrinária e jurisprudencial acerca da dos benefícios fiscais que atingem aos impostos de receita transferida obrigatória. A doutrina diverge sobre alguns aspectos, parte dela entende que a concessão é constitucional e deve ser realizada sempre que possível, por trazer significativos avanços à sociedade, enquanto que a outra parte da doutrina entende ser ela incompatível com o sistema constitucional pátrio sobre o argumentos que ela traz catastróficos malefícios a sociedade brasileira e ofende o pacto federativo.

¹⁵⁹BRASIL. PORTAL DA TRANSPARÊNCIA. 2017.

¹⁶⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 120.

Adentrando no pensamento doutrinário, pode-se iniciar o presente tópico analisando os argumentos trazidos pelos doutrinadores que entendem que a concessão é constitucional, mesmo quando atinge aos tributos de receita transferida.

De forma inaugural, pode-se citar o posicionamento de Alexandre Mazza: “[...] a existência de regra constitucional estabelecendo regra de repartição de competência não modifica a competência tributária transferindo-a para a entidade beneficiária”.¹⁶¹ Ademais, para ele “[...] ainda que certa entidade federativa seja beneficiária de parcela da receita arrecadada, nada pode fazer para impedir a outorga, por exemplo, de uma isenção do referido tributo, ainda que tal benefício, concedido pela entidade política competente, reduza substancialmente o montante a ser repassado”.¹⁶²

A fundamentação legal para tal pensamento, encontra corpo no art. 6º, parágrafo único, do CTN¹⁶³. Este dispositivo determina a chamada competência legislativa plena, onde cabe ao ente competente por instituir determinado tributo, legislar sobre qualquer aspecto ligado àquele tributo, inclusive aspectos de ligados aos benefícios fiscais. Não podendo qualquer dos outros entes da federação, interferir no livre exercício da competência tributária daquele determinado ente. Mesmo nas hipóteses dos tributos de receita transferida.

Rebatendo tal linha argumentativa, Kiyoshi Harada entende que o art. 6º, parágrafo único, do CTN, traduz uma ideia perigosa para o sistema federativo brasileiro, segundo ele o artigo diz que “Os entes políticos beneficiários da parcela de arrecadação de tributos alheios, não detendo competência legislativa sobre esses tributos, somente podem exigir o recebimento da parcela que lhes foram atribuídas pela Constituição”¹⁶⁴, seguindo adiante, para ele “Este fato não assegura, por si só a autonomia financeira e, por conseguinte, a autonomia político-administrativa desses entes”¹⁶⁵. Por fim, ele assevera que “Basta a União instituir, por exemplo, incentivos

¹⁶¹ MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 431.

¹⁶² MAZZA, *ibid.*, p. 432.

¹⁶³ BRASIL. Planalto Brasileiro. **Lei nº 5.172**. Código Tributário Nacional. 1966.

¹⁶⁴ HARADA, Kiyoshi; HARADA, Kyioshi Marcelo. **CTN**, comentado, artigo por artigo. 3. ed. São Paulo: Rideel, 2017. p. 17.

¹⁶⁵ *Idem.*

fiscais nas áreas do imposto de renda e do imposto sobre produtos industrializados para causar, de imediato, a diminuição das parcelas carentes a Estados e Municípios”¹⁶⁶.

A contraposição de pensamentos entre os autores é salutar. Por um lado, Mazza preza pela competência; para ele o exercício da competência é absoluto e pleno. Pouco importa para ele as consequências maléficas que o exercício da competência pode trazer. No seu entendimento, o repasse está condicionado ao exercício da competência e dessa forma os beneficiários sujeitam-se aos temperos e destemperos da União. Para o bem ou para o mal, a competência é do ente que a Constituição atribuiu, não podendo haver qualquer tipo de interferência dos demais entes da Federação.

Harada vislumbra a possibilidade que um exercício arbitrário da competência da União pode trazer. Para ele, o exercício de forma impensada pode trazer consequências sérias à autonomia dos estados federados, sobretudo, a financeira. Desse modo, ele defende um controle sobre esses atos, justamente por atentarem contra o pacto federativo inaugurado pela CF/88.

Em outra linha de pensamento, Hugo de Brito Machado entende que existe um problema muito mais grave no sistema federativo brasileiro. Para ele, “ A técnica de distribuição de receitas, porém, tem o inconveniente de manter os Estados e Municípios na dependência do governo federal, a quem cabe fazer a partinha das receitas mais expressivas”.¹⁶⁷ De forma brilhante, o grande mestre vislumbra que a escolha por um sistema de repasses não é dos melhores, justamente por condicionar os entes menores à União Federal. A União de forma pitoresca, funciona no Brasil como o principal elemento do sistema federativo, sendo ela o agente que determina a autonomia ou não dos entes por meio de suas decisões políticas.

Além desta questão do condicionamento, Hugo de Brito constata também a existência de uma postura manipuladora da União Federal ao conceder benefícios fiscais. Segundo ele, a forma com que o esquema de repasses estão dispostos na Constituição Federal, “[...] sem abranger a totalidade dos tributos

¹⁶⁶ Idem.

¹⁶⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 119.

federais, é burlada pelo poder central com relativa facilidade”.¹⁶⁸ Aqui, fica caracterizado que a ação da União é dolosa, visando aplicar exclusivamente sob os tributos de receita distribuída suas políticas de incentivos fiscais, resguardando sua receita por meio das contribuições sociais.

Nessa linha, Marcus Abraham constata que tal postura da União, além de outros malefícios, estimula a chamada “Guerra Fiscal” entre os entes menores da Federação Brasileira. Para ele, os Estados e Municípios diante da impossibilidade de se oporem contra os benefícios praticados pela União, acabam por adotar medidas extremas, renunciando de forma excessiva visando atrair os particulares para os seus domínios geográficos. Tal conduta, ocasionaria um aumento na arrecadação própria dos Estados e Municípios, subindo ainda que em tese, a lacuna deixada pela renúncia praticada pela União.¹⁶⁹

De forma bastante peculiar, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, contrapõe-se aos argumentos daqueles que defendem uma descentralização das competências, retirando da União o maior arcabouço competencial e atribuindo de forma equitativa entre os Estados e Municípios mais competências. Para ele, tal solução agravaria o problema de receitas dos Estados e Municípios, pois “Não adianta conceder mais tributos para um ou alguns determinados entes da Federação, se lá não há riquezas ou não há a ocorrência de fatos geradores economicamente relevantes”.¹⁷⁰

Para este autor, muito embora, o presente modelo mostre-se na prática incapaz de atender ao real propósito de sua criação, entenda-se, viabilizar a autonomia financeira dos entes federados, seria muito pior se houvesse o alargamento das competências próprias dos Estados e Municípios. Para ele, a União tem o condão de reduzir as desigualdades regionais, e por tal atribuição lhe são direcionadas um vão mais amplo de competências tributárias.

O que o grande mestre Oswaldo Pontes não vislumbra é o condicionamento dos Municípios e Estados as escolhas políticas da União, em um estado de completa sujeição aos mandos e desmandos da União Federal. Kiyoshi

¹⁶⁸ MACHADO, *ibid.*, p. 120.

¹⁶⁹ ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 389.

¹⁷⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Tratado de direito financeiro**, volume 2. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 29.

Harada com a maestria e precisão que lhe são peculiares trata dessa questão da seguinte maneira:

À primeira vista, pode parecer que o mecanismo de participação no produto de arrecadação de imposto alheio favorece as entidades políticas participantes, à medida que as livra dos custos de implantação, fiscalização e de arrecadação. Na realidade, porém, tolhem as autonomias dessas entidades, porque inúmeros entraves burocráticos, inclusive os de natureza política, se interpõem, dificultando o recebimento oportuno dessas participações.¹⁷¹

O grande professor Harada ao observar o sistema federado nacional e a sua intrínseca dependência dos demais entes à União Federal, tece de forma muito clara qual a solução por ele proposta para solucionar este problema. Segundo ele:

A única forma de assegurar a independência político-administrativa às entidades componentes da Federação é conferir-lhes a autonomia financeira, por meio de tributos próprios, o que importa na reformulação da discriminação constitucional de rendas, e que torna cada vez mais difícil qualquer ideia de implantação do chamado imposto único¹⁷².

Fica claro, a ponto de ofuscar as vista, o quão inadequado é a escolha federativa brasileira. Condicionar a percepção de receita por transferência não coaduna com o princípio máximo do federalismo, que é a autonomia dos entes. É preciso que seja repensada a distribuição das competências dentro do Estado Brasileiro, não faz sentido que a União, ente criado em decorrência da vontade dos Estados, concentre o maior volume de competência e o poder de exercê-las da forma que melhor atenda aos seus interesses, inclusive de forma prejudicial aos demais entes da Federação.

Uma vez adotado o regime de distribuição de receitas, deve-se entender que os repasses não podem ser objetos de entraves burocráticos ou decisões políticas. Devem ser eles prestados por excelência, sem qualquer tipo de discricionariedade. A competência tributária pertence à União, mas o conjunto de receitas não lhe pertence. Os tributos que são objeto de repasses devem ser instituídos e cobrados em sua totalidade, sem ser objeto de concessões de benefícios fiscais de quaisquer natureza. O montante arrecadado representa a viabilidade do

¹⁷¹ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 25. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016. p. 58.

¹⁷² Idem.

sistema federativo, a possibilidade de uma boa prestação de serviços essenciais pelo entes federados de menor monta.

Deve a União valer-se das suas outras fontes de arrecadação para exercer as suas políticas fiscais, sobretudo, àquelas que impliquem na redução de arrecadação. Dessa maneira, os efeitos positivos dos benefícios fiscais são alcançados e não se prejudicam a receita dos entes beneficiados pelos repasses constitucionais. A triste realidade que mostra uma ação deliberada da União em prejudicar os repasses, praticando constantemente a concessão de benefícios, deve ser extirpada. A União não deve prejudicar os Estados e Municípios sob qualquer hipótese, quem dirás de forma deliberada.

A decretação da inconstitucionalidade da concessão de benefícios fiscais sob os impostos de receita transferida obrigatória representa uma medida no sentido de dar sobrevida ao pacto federativo brasileiro, na medida em que viabiliza a autonomia de todos os entes, reduz os efeitos das guerras fiscais, provém os entes de recursos para a prestação de serviços públicos essenciais, o atendimento dos objetivos do Estado, dentre outros tantos benefícios. Para além disso, a inconstitucionalidade atinge somente àqueles tributos especificados como de receita transferida, ou seja, os membros da federação poderão continuar a adotar medidas beneficiárias aos interesses políticos da nação.

Os benefícios, sobretudo, àqueles que não buscam incentivar um comportamento dos destinatários são muito bem-vindos no sistema tributário nacional. Em sua grande maioria, implicam uma melhor condição tributária para os sujeitos passivos da sociedade. Desse modo, devem eles subsistir no ordenamento pátrio. O que se busca evitar é a concessão dos mesmos nos tributos que atinjam os repasses, pois de nada adianta alcançar um objetivo do Estado em detrimento da realização do fins precípuos do Estado, entenda-se saúde, educação, seguridade social, assistência social, segurança pública, dentre outros.

Portanto, o que se busca evitar é a “cortesia com o chapéu alheio”, palavras essas usadas pelo ministro Luiz Fux e pelo grande doutrinador pátrio Regis Fernandes de Oliveira, ao tratar da concessão de benefícios sob os tributos de receita transferida presentes nos arts. 157 a 162, da Constituição Federal de 1988. Para esses grande símbolos do conhecimento jurídico nacional, a União pratica uma “cortesia com o chapéu alheio” ao conceder uma série de incentivos e benefícios

fiscais, visando atrair a atividade privada a realizar determinada atividade do seu interesse, mas concede tais benefícios sobre os impostos de receita transferida.¹⁷³

Essa prática, acarreta a distribuição do ônus decorrente do benefício fiscal, ou seja, a redução da receita. A União, partilha com os Estados e Municípios este ônus, sem que esses gozem dos benefícios ou sequer possam opinar acerca da prática ou não de tal política fiscal. Em verdade, a situação já vem pronta para os entes federados que figuram como beneficiários dos repasses, cabendo a eles apenas se sujeitar. O problema maior é que a União na prática não partilha o ônus, ela vai além, ela compensa-se com a arrecadação por vias de contribuições especiais, tributos esses que não são objeto de partilha obrigatória.¹⁷⁴

Diante dessa compensação, a União concentra o ônus decorrente do benefício fiscal no orçamento dos Estados e Municípios, e ela usufrui de forma isolada o benefício de ter atendido o seu objetivo traçado a título de política fiscal. Trata-se, portanto, na realidade de uma “cortesia com o chapéu alheio”, como bem observam Luiz Fux e Regis Fernandes de Oliveira. O professor Regis Fernandes constata de forma bastante lúcida que “[...] a prática indiscriminada de concessão de incentivos fiscais que impliquem perda de receita para outros entes pode efetivamente prejudicar a autonomia financeira destes entes e levar a preocupantes desequilíbrios federativos.”¹⁷⁵

Outro grande doutrinador brasileiro acerca do tema é o professor Roque Antonio Carrazza. De forma muito feliz, o iminente autor contorna muito bem os limites de atuação dos beneficiários no regime de repasses. Para ele, o fato da Constituição Federal prever a partilha da receita, “[...] não supõe, que a entidade beneficiada tem o direito de exigir a criação e a cobrança destes tributos, ou - o que é pior - até de “sub-rogar-se” na competência tributária da pessoa política “omissa.”¹⁷⁶

¹⁷³ OLIVEIRA, Régis Fernandes de. Curso de Direito Financeiro. 7. ed. Rev. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2015, p. 133.

¹⁷⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 120.

¹⁷⁵ OLIVEIRA, op.cit.,loc. cit.

¹⁷⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed. rev. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 805.

Seguindo adiante o autor diz que “Quando nasce o tributo, nasce, igualmente, para a pessoa beneficiada, o direito subjetivo à participação no produto arrecadado. Nenhuma, “razão de ordem pública”, nenhum subjetivismo da pessoa política arrecadante, nenhum pacto entre o Fisco e o contribuinte, podem sobrepor-se à vontade constitucional.”¹⁷⁷ Diante disso, percebe-se que não se admite a ingerência ou interferência do ente beneficiado ao livre e pleno exercício da competência do cedente, entretanto, o ente cedente deve respeitar a vontade constitucional e promover o repasse em sua integridade.

Por fim, fazendo um adendo pontual, o grande jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho, vislumbra que a Constituição Federal “[...] veda à União Federal a “negociação política” na entrega das parcelas cabentes a estados e municípios, sob as penas da lei, providência de resto salutar, pois o Governo Federal sempre usou o processo de entrega dessas parcelas para obter vantagens políticas e, quem sabe, econômicas, favorecendo a corrupção, em benefício de uns poucos.”¹⁷⁸ Vislumbra, portanto, o magnífico autor a importância da redução da discricionariedade nos entornos da realização dos repasses constitucionais, diante do vasto histórico de subversão da União Federal diante dos mesmos.

Diante desta amostra de entendimentos acerca da matéria em tela, o presente autor filia-se à corrente daqueles que defendem a vedação à concessão de benefícios fiscais pela União Federal nos impostos de receita distribuída obrigatória. Primeiramente, por ser essa atitude atentatória ao próprio pacto federativo brasileiro, na medida em que macula o agente viabilizador da obtenção da essencial autonomia financeira que rege o modelo federalista. Sem os repasses, como demonstrado no decorrer do presente trabalho, os municípios e os estados não se mostram capazes de arcar com as suas despesas próprias. As fontes de arrecadação próprias mostraram-se insuficientes para garantir a autonomia financeira dos mesmos.

O próprio legislador constituinte previu tal situação, não à toa, obrigou à União a repartir o produto de sua arrecadação. Deve-se entender o pacto federativo de forma agrupada, conjugando competências próprias e os repasses constitucionais. Dessa forma, assim como não admite-se ingerências no exercício das competências

¹⁷⁷ Idem.

¹⁷⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 15. ed. Rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 352-353.

próprias, também não se deve admitir a ingerência nos repasses constitucionais. Os repasses são tão essenciais, quanto as competências próprias concedidas aos entes federados, não podem ser ele objeto de disposições da União Federal, sobretudo, quando tais disposições impliquem redução na arrecadação.

O entendimento é pela vedação, diferentemente daqueles que entendem pelo respeito a quota parte reservada aos beneficiados. Parte dos aplicadores do direito, entendem que a União poderia conceder benefícios sobre os tributos de receita distribuída, no entanto, deveria imunizar a quota parte direcionada ao repasse. Em termos práticos, tal medida mostra-se com grande dificuldade de aplicação. Seria muito mais eficiente, vedar tal prática e determinar que as políticas fiscais não atinjam os tributos objetos de repasses, como é o caso das contribuições especiais.

Nesse sentido, as concessões sobre estes determinados tributos mostraria-se muito mais interessante para o Estado, pois são eles a principal fonte de arrecadação estatal. Uma política de benefícios direcionada ao PIS, a COFINS, a CPRB, seria muito mais efetiva para o destinatário do incentivo por serem esses os grandes “vilões” do exercício da atividade privada no Brasil. Seriam aqui os benefícios meios muito mais efetivos, no entanto, a União Federal deliberadamente utiliza esses tributos para arrecadação e aplica suas políticas fiscais nos impostos distribuídos como o IR e o IPI.

Ademais, a linha de pensamento do professor Kiyoshi Harada sobre a quebra do condicionamento parece a mais coerente. Não se deve condicionar os entes da federação a repasses. A autonomia é basilar num regime federativo. Por isso mesmo, essa perspectiva de alguns poucos pela instituição de imposto único não deve ser jamais aplicada, pois dessa forma agravar-se-á a situação de dependência dos menores ao maior.

Não havendo uma mudança no panorama constitucional nesse sentido, ao menos deve-se proteger o repasse a todo custo, tolhendo todo tipo de disponibilidade e discricionariedade do seu titular. Devem eles serem realizados em sua plenitude arrecadativa, dada a sua essencialidade na composição orçamentária dos entes beneficiados. A disponibilidade tributária da União deve ficar resguardada aos tributos cuja arrecadação sejam estritamente suas.

Por fim, a possibilidade de extensão da distribuição de receitas para todos os tributos da União Federal não se mostra como uma das melhores, pois, ainda

que, resolva a questão do jogo de números feito pela mesma em sede de tributação por vias de contribuição, não resolve o problema da dependência. O modelo ideal, seria aquele atinente aos ideais federalistas, com descentralização de competências, claro que, algumas poucas competências deveriam ser mantidas nas mãos da União para o exercício de suas atribuições e pontualmente, a viabilização da redução de desigualdades regionais.

Nesses casos, a atuação da União seria em caráter de excepcionalidade justificada, onde o ente federado encontra-se em um estado deficitário acentuado, trazendo riscos à população. Seria muito parecido com a possibilidade da intervenção federal, vislumbrada na Constituição Federal de 1988. A intervenção federal consiste na ação federal que retira “provisoriamente” a autonomia política de um ente federado, diante da ocorrência de situações extremamente pontuais, que caracterizam uma situação fática alarmante.

5.4 A JURISPRUDÊNCIA DO STF SOBRE O ASSUNTO

Inicia-se neste tópico uma breve análise dos posicionamentos jurisprudenciais acerca dessa polêmica questão que envolve a concessão de benefícios fiscais pela União Federal e as suas consequências diante o esquema constitucional de repartição de receitas. Aqui duas decisões se destacam: o julgamento pelo STF (Supremo Tribunal Federal) do RE 572.762 de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski e o julgamento do RE 705.423 de relatoria do Ministro Edson Fachin.

De logo, é importante notar que existe uma tendência de ajuizamento de ações por parte dos beneficiários dos repasses constitucionais, sobretudo, dos Municípios, que pleiteiam o seu direito subjetivo de perceber a proporção dos valores referentes à renúncia operacionalizada pelos Estados e União Federal em sede de concessão de incentivos fiscais, que na ausência da prática renunciativa seriam percebidos em sua integridade. Tais pleitos, fundam-se na linha argumentativa de que os repasses de receitas decorrem de um comando constitucional e desse modo, não estariam sujeitos aos efeitos dos incentivos fiscais.

O primeiro apreço jurisdicional acerca dessa matéria ocorreu no RE 572.762. Neste caso, a relação processual formou-se entre o Município de Timbó-SC e o Estado de Santa Catarina. O objeto de tal recurso extraordinário era a concessão

de incentivos fiscais sobre o ICMS pelo Estado de Santa Catarina, e o consequente comprometimento das receitas que seriam transferidas ao município de Timbó. Estava aqui configurada a pioneira análise jurisdicional sobre a “cortesia com chapéu alheio” objeto de estudo do presente trabalho acadêmico.

Este caso foi distribuído e coube ao Ministro Ricardo Lewandowski a sua relatoria. O Ministro Lewandowski, ao apreciar o caso, entendeu que a autonomia política dos entes federados depende da autonomia financeira, razão pela qual os entes responsáveis pelos repasses restariam impossibilitados em adotar medidas arbitrárias em relação aos tributos por eles arrecadados. A casa em sua unanimidade seguiu o entendimento do relator e firmou-se os seguintes entendimentos:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. ICMS. REPARTIÇÃO DE RENDAS TRIBUTÁRIAS. PRODEC. PROGRAMA DE INCENTIVO FISCAL DE SANTA CATARINA. RETENÇÃO, PELO ESTADO, DE PARTE DA PARCELA PERTENCENTE AOS MUNICÍPIOS. INCONSTITUCIONALIDADE. RE DESPROVIDO.

I – A parcela do imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a que se refere o art. 158, IV, da Carta Magna pertence de pleno direito aos Municípios.

II - O repasse da quota constitucionalmente devida aos Municípios não pode sujeitar-se à condição prevista em programa de benefício fiscal de âmbito estadual.

III – Limitação que configura indevida interferência do Estado no sistema constitucional de repartição de receitas tributárias.

IV – Recurso extraordinário desprovido¹⁷⁹.

Desde então, firmou-se a jurisprudência no sentido de que era direito pleno dos beneficiários dos repasses, perceber a sua integridade, não cabendo a prática de atos concessórios de incentivos fiscais ou qualquer outro ato de disponibilidade sobre as parcelas repassadas constitucionalmente pelos titulares da competência daqueles tributos. Tal entendimento, norteou a atividade jurisdicional nos casos de similaridade de conteúdo como os RE's 477.811, 477.854, 495.576, 499.613, 504.626, 531.566 e o 565.201¹⁸⁰.

Tal entendimento jurisprudencial criou nos entes federados subnacionais, a noção de que existia um caminho efetivo para que eles pudessem se

¹⁷⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 2014.

¹⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 2016.

opor contra as decisões tomadas pela União na adoção de políticas fiscais de concessão de incentivos. Seria aqui, uma espécie de luz no fim do túnel para estes entes que pela pura aplicação da lei não podia nada fazer contra a redução dos seus repasses.

Essa jurisprudência operou os seus efeitos de forma plena até o ano de 2016, quando um novo caso envolvendo a União Federal e o município de Itabi-SE trouxe a tona essa questão dos repasses e a concessão de benefícios fiscais. Neste caso, o objeto versava sobre os repasses a serem efetuados ao FPM pela União em decorrência da sua arrecadação de IPI e de IR. O município de Itabi-SE buscou junto ao STF a decretação da inconstitucionalidade do ato de concessão de benefícios feito pela União Federal que resultou na minoração do quantum a ser recebido pelo município de Itabi-SE.

Ficou a cargo do Ministro Edson Fachin a relatoria de tal caso. No seu voto, o ministro Fachin entendeu que o poder de arrecadar atribuído à União pela Constituição Federal de 1988, implica também o poder de isenção sob aquele tributo. Desse modo, quando a Constituição Federal determina que o FPM será composto pelo produto do IPI e do IR, ela considera o resultado das desonerações.

Segundo o ministro, incentivos e renúncias são o inverso do tributo, em suas exatas palavras “O poder de isentar é decorrência lógica do poder de tributar. O verso e o inverso de uma mesma moeda”¹⁸¹. No seu julgar, é constitucional a redução da arrecadação que financia o FPM quando ela é decorrente da concessão regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais relativas aos impostos que exercem o financiamento do FPM.

No entanto, ressaltou que reconhece a extrema importância das transferências constitucionais para a composição das finanças municipais e a consecução de sua autonomia financeira. Tal preocupação do eminente ministro, demonstra que essa problemática acerca dos efeitos negativos que a concessão de benefício traz para o pacto federativo brasileiro já são objeto de preocupação dos ministros do STF.

Seu voto foi acompanhado pela maioria dos ministros do STF. Esses ministros sem qualquer exceção, fizeram grandes ressalvas quanto ao devastador impacto que as políticas fiscais da União podem causar sobre as finanças municipais,

¹⁸¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 2016.

entretanto, acolheram os mesmos fundamentos jurídicos apontados pelo ministro Edson Fachin.

A divergência foi inaugurada pelo ministro Luiz Fux. Para ele, a participação dos entes federados subnacionais sobre o produto da arrecadação do IPI e do IR é um direito consagrado aos municípios, que não pode ser obstado pela competência tributária de desoneração atribuída à União. Segundo o iminente ministro, “as desonerações devem ser suportadas por quem desonera”, caso contrário seria “fazer favor com o chapéu alheio”¹⁸².

O ministro Fux de forma brilhante conseguiu vislumbrar a problemática em seu prisma mais abrangente, alcançando todos os elementos e não só o aspecto do exercício da competência legislativa desonerativa. Para ele, o direito à percepção do repasse dos estados e municípios é decorrente de um comando constitucional e dessa forma não podem ser atingidos por deliberações políticas ou entraves burocráticos praticados pela União Federal. Inclusive, ele afirma que a competência tributária deve ser exercida de forma a não trazer malefícios aos demais entes da federação, sob pena de atentar contra o próprio pacto federativo.

O ministro Dias Toffoli acompanhou o voto de divergência do ministro Fux e acrescentou uma crítica à postura abusiva da União Federal na concessão de benefícios fiscais. Para ele, existe um abuso nas desonerações praticadas pela União, sobretudo, nesses exatos tributos que possuem a sua receita distribuída. Criticando aqui o porquê de um direcionamento a tais impostos e porque não uma política fiscal direcionada às contribuições sociais.

Em suma, nota-se uma mudança no STF no sentido de admitir a concessão de benefícios fiscais sobre esses tributos. Mas, é muito claro que os ministros começam a perceber que tal posicionamento traz muitos riscos à sociedade brasileira e ao próprio pacto federativo nacional. Fica, portanto, o sentimento de que as coisas podem e devem mudar, seja por via legislativa, seja por via judiciária. O que não se pode admitir é a perpetuação de uma conduta tão danosa ao sistema tributário nacional.

¹⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 2016.

6 CONCLUSÃO

Concluídos os estudos propostos, chegamos, acima de tudo, a um engrandecimento intelectual grande. Diante da essencialidade da matéria, o conhecimento do funcionamento do sistema financeiro nacional mostrou-se muito mais claro e coerente. De forma mais pontual, concluímos que o pacto federativo brasileiro não adota a melhor das soluções para a questão da autonomia financeira, justamente por optar por uma política de repasses entre entes, o que ocasiona uma dependência constante entre favorecidos e responsáveis por tais distribuições de receita.

Ainda sobre este ponto, chegamos a conclusão de que muito embora essa solução não seja a melhor dentre as possíveis, ela tornou-se essencial para o funcionalismo público. Isso porque, o exercício de competências próprias não é capaz de garantir a autonomia financeira dos entes federados, desse modo, os repasses funcionam como agentes de viabilização da obtenção de tal autonomia. Sem autonomia financeira não se pode falar em Federalismo, por isso os repasses devem ser entendidos como elementos essenciais do ordenamento jurídico-tributário nacional.

Diante dessa essencialidade, entendemos que a prática da concessão de benefícios fiscais não deve ser realizada sobre os tributos que figuram no sistema nacional de repartição de receitas tributárias. Tal conduta, por ocasionar a redução da receita é extremamente prejudicial ao pacto federativo nacional. De forma lógico-estrutural, a concessão de benefícios leva a redução da receita, a redução da receita leva a redução do repasse, o repasse realizado a menor perde a sua funcionalidade matriz, entenda-se, garantir a autonomia financeira e não garantida a autonomia, o pacto federativo mostra-se desfigurado.

Seguindo adiante, entendemos que para além desse problema federativo, existe outro efeito negativo atrelado a tais repasses, que é o endividamento público e a eventual inviabilização da realização e serviços estatais essenciais. Aqui, devido a falta de recursos, os municípios e estados veem-se impossibilitados de arcar com as suas despesas, o que leva ao endividamento e em consequência final a não realização de serviços essenciais como saúde, educação, seguridade social, assistência social, segurança pública, dentre outros.

Diante dessa consequência, entendemos que os efeitos positivos decorrentes da concessão de benefícios são menores diante a magnitude dos problemas ocasionados pela sua concessão de maneira indevida. É importante dizer, que não entendemos que os benefícios não devem ser concedidos, pelo contrário, são eles importantes ferramentas estatais e portanto, devem sim serem utilizados. No entanto, devem ser utilizados nos tributos cuja receita não era distribuída constitucionalmente, isto é, não façam parte do rol trazido pela CF/88 da repartição de receitas tributárias.

Diante de todos esses argumentos, estruturamos o nosso pensar no sentido de entender que tal prática deve ser extirpada do nosso sistema jurídico-tributário. Assim como, o pacto federativo é uma cláusula pétrea, as suas normas de funcionamento, entenda-se, as de atribuição de competência e designação de repasses de receita, devem ser tidas como essenciais e indisponíveis. Desse modo, elas não se sujeitam à disposição por parte dos entes da Federação. Nesse tocante, ainda que o ente possua competência tributária legislativa plena, existe uma reserva legal que impossibilita que o ente legisle de forma atentatória a tais normas, hipótese em que se enquadraria à concessão de benefícios sobre os tributos de receita transferida obrigatória.

Por fim, seguindo essa linha argumentativa, o ente que inobserva-se tal regra, estaria por praticar uma inconstitucionalidade, por atentar contra o pacto federativo disposto na Constituição Federal de 1988. Tal medida, seria demonstrada como das mais efetivas para a garantia do funcionalismo público adequado, assim como, da manutenção do laço federativo e da obtenção da almejada autonomia financeira individual de cada ente, e, por conseguinte, as suas autonomias políticas e financeiras.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Fernanda dias Menezes de. Federação. In: CANOTILHO, J.J. Gomes (Org.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

ARAÚJO, Francisco Régis Frota. **Direito Constitucional Econômico e tributário**. 1. ed. Fortaleza: ABC, 2007.

ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.

_____. **Elementos de direito tributário**. 1 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

AZAMBUJA, Darcy. **Teoria Geral do Estado**. 39. ed. São Paulo: Globo, 1998.

BAHIA. Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia. 2017. Disponível em: <https://www.tcm.ba.gov.br/municipio>. Acesso em: 22 out. 2017.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 19. ed. rev. e atualizada por: Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BARROS, Luis Celso de. **Ciência das Finanças**. 5. ed. São Paulo: Edipro, 1999.

BRASIL. **Constituição Federal**. 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.html>. Acesso em: 27 ago. 2017.

_____. **Constituição Federal**. 1981. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.html >. Acesso em: 27 de Agosto de 2017.

_____. **Constituição Federal**. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.html>. Acesso em: 27 ago. 2017.

_____. Planalto Brasileiro. **Emenda Consitucional 39**. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc39.htm. Acesso em: 22 out. 2017.

_____. Planalto Brasileiro. **Lei nº 5.172**. Código Tributário Nacional. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 20 out. 2017.

_____. Planalto Brasileiro. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 21 out. 2017.

_____. PORTAL DA TRANSPARÊNCIA. 2017. Disponível em:
<<http://www.portaltransparencia.gov.br/>>. Acesso em: 01 out. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. 2014. Disponível em:
<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoTexto.asp?id=2386579&tipoApp=R>
TF. Acesso em: 27 ago. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 2016. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4284492&numeroProcesso=705423&classeProcesso=RE&numeroTema=653>. Acesso em: 27 ago. 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed. rev. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARRIÓ, Genaro Ruben. **Notas sobre derecho y lenguaje**. 6. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1990.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime Jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

CAVALCANTI, Themistocles Brandão. **Princípios Gerais de Direito Público**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1958.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 15. ed. Rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

CONTI, José Maurício. **Levando o Direito Financeiro a Sério**. 1. ed. São Paulo: Blucher, 2016.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Anotações ao Código Tributário Nacional**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

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

EDITORA SARAIVA. **Código tributário nacional e Constituição Federal**. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Livia Céspedes e Fabiana Dias da Rocha. 46. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

ELALI, André. **O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: MP Editora, 2005.

FILOMENO, José Geraldo Brito. **Manual de teoria geral do Estado e ciência política**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 25. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016.

_____. **Direito financeiro e tributário**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

_____; HARADA, Kyioshi Marcelo. **CTN**, comentado, artigo por artigo. 3. ed. São Paulo: Rideel, 2017.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes. **Curso de Finanças Públicas: uma abordagem contemporânea**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Tratado de direito financeiro**, volume 2. São Paulo: Saraiva, 2013.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Bonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MENEZES, Aderson de. **Teoria Geral do Estado**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 132.

MENEZES, Vitor Hugo Mota de. **Lições elementares de direito internacional público**. 2. ed. Manaus: Autor, 2005.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 7. ed. Rev. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2015.

PAES, P. R. Tavares. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBO, Maria Zulene Farias. ROSA, Maria Berenice (Colab.). **Contabilidade Pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

PISCITELLI, Tathiane. **Direito financeiro esquematizado**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Direito financeiro** / Carlos Alberto de Moraes Ramos; coordenador Pedro Lenza. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. (Coleção Esquematizado),

_____. **Curso de Direito Financeiro**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

REIS, Elcio Fonseca. **Federalismo Fiscal**: competência concorrente e normas gerais de Direito Tributário. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000.

ROSA JÚNIOR, Luis Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SCAFF, Fernando Facury. **Federalismo fiscal patrimonial e fundos de equalização**. O rateio dos royalties do petróleo no Brasil. Direito Financeiro, Econômico e Tributário. Obra Coletiva. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Contribuição ao Estudo do Regime Jurídico das Normas Tributárias Indutoras como Instrumento de Intervenção sobre o Domínio Econômico**. Tese para Professor Titular da Faculdade de Direito da USP, São Paulo, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

_____. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed.rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

ZIMMERMANN, Augusto. **Teoria Geral do Federalismo Democrático**. 2.ed. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2005.

ANEXO A

1. Candeias - BA

Situação Geográfica:	Região Metropolitana, a 46 km de Salvador
Receita Própria do Município:	R\$ 72.279.411,45 *
Transferências de Recursos:	R\$ 218.825.039,84 *
Receita Total (Própria + Transferências):	R\$ 291.104.451,29 *
Gastos com Saúde:	R\$ 36.331.514,24 *
Gastos com Educação:	R\$ 84.429.221,73 *
*Dados disponíveis no site: https://www.tcm.ba.gov.br/municipio-post/candeias/	

2. Camaçari - BA

Situação Geográfica:	Região Metropolitana, a 42 km de Salvador
Receita Própria do Município:	R\$ 310.959.728,58 *
Transferências de Recursos:	R\$ 715.425.864,04 *
Receita Total (Própria + Transferências):	R\$ 1.026.385.592,62 *
Gastos com Saúde:	R\$ 158.535.780,31 *
Gastos com Educação:	R\$ 220.303.258,93 *
*Dados disponíveis no site: https://www.tcm.ba.gov.br/municipio-post/camacari/	

3. Alagoinhas - BA

Situação Geográfica:	Litoral Norte, a 107 km de Salvador
Receita Própria do Município:	R\$ 46.172.409,61 *
Transferências de Recursos:	R\$ 254.948.188,14 *
Receita Total (Própria + Transferências):	R\$ 301.120.597,75 *
Gastos com Saúde:	R\$ 39.361.349,87 *
Gastos com Educação:	R\$ 64.393.381,34 *
*Dados disponíveis no site: https://www.tcm.ba.gov.br/municipio-post/alagoinhas/	

4. Simões Filho - BA

Situação Geográfica:	Região Metropolitana, a 22 km de Salvador
Receita Própria do Município:	R\$ 54.194.143,40 *
Transferências de Recursos:	R\$ 277.889.738,06 *
Receita Total (Própria + Transferências):	R\$ 332.083.881,46 *
Gastos com Saúde:	R\$ 57.692.435,66 *
Gastos com Educação:	R\$ 93.031.652,88 *
*Dados disponíveis no site: https://www.tcm.ba.gov.br/municipio-post/simoes-filho/	

5. Maragogipe - BA

Situação Geográfica:	Recôncavo Sul, a 133 km de Salvador
Receita Própria do Município:	R\$ 8.344.877,99 *
Transferências de Recursos:	R\$ 77.230.179,55 *
Receita Total (Própria + Transferências):	R\$ 85.575.057,54 *
Gastos com Saúde:	R\$ 8.562.822,12 *
Gastos com Educação:	R\$ 28.882.256,01 *
*Dados disponíveis no site: https://www.tcm.ba.gov.br/municipio-post/maragogipe/	

6. Itaparica - BA

Situação Geográfica:	Região Metropolitana, a 285 km de Salvador
Receita Própria do Município:	R\$ 6.679.000,92 *
Transferências de Recursos:	R\$ 46.387.835,65 *
Receita Total (Própria + Transferências):	R\$ 53.066.836,57 *
Gastos com Saúde:	R\$ 4.198.517,86 *
Gastos com Educação:	R\$ 17.309.864,42 *
*Dados disponíveis no site: https://www.tcm.ba.gov.br/municipio-post/itaparica/	

7. Saubara - BA

Situação Geográfica:	Recôncavo Sul, a 96 km de Salvador
Receita Própria do Município:	R\$ 1.502.448,20 *
Transferências de Recursos:	R\$ 32.676.609,37 *
Receita Total (Própria + Transferências):	R\$ 34.179.057,57 *
Gastos com Saúde:	R\$ 3.119.621,94 *
Gastos com Educação:	R\$ 9.308.742,08 *
*Dados disponíveis no site: https://www.tcm.ba.gov.br/municipio-post/saubara/	

8. Vitória da Conquista - BA

Situação Geográfica:	Sudoeste, a 509 km de Salvador
Receita Própria do Município:	R\$ 114.819.907,58 *
Transferências de Recursos:	R\$ 507.148.539,05 *
Receita Total (Própria + Transferências):	R\$ 621.968.446,63 *
Gastos com Saúde:	R\$ 69.952.577,09 *
Gastos com Educação:	R\$ 179.453.625,67 *
*Dados disponíveis no site: https://www.tcm.ba.gov.br/municipio-post/vitoria-da-conquista/	

9. Ilhéus - BA

Situação Geográfica:	Oeste, a 857 km de Salvador
Receita Própria do Município:	R\$ 67.787.602,28 *
Transferências de Recursos:	R\$ 311.340.873,70 *
Receita Total (Própria + Transferências):	R\$ 379.128.475,98 *
Gastos com Saúde:	R\$ 45.126.754,38 *
Gastos com Educação:	R\$ 89.511.615,66 *
*Dados disponíveis no site: https://www.tcm.ba.gov.br/municipio-post/barreiras/	

10. Itabuna - BA

Situação Geográfica:	Litoral Sul, a 433 km de Salvador
Receita Própria do Município:	R\$ 65.138.479,81 *
Transferências de Recursos:	R\$ 411.336.559,57 *
Receita Total (Própria + Transferências):	R\$ 476.475.039,38 *
Gastos com Saúde:	R\$ 34.848.229,50 *
Gastos com Educação:	R\$ 92.355.910,87 *
*Dados disponíveis no site: https://www.tcm.ba.gov.br/municipio-post/itabuna/	