

FACULDADE DAMAS DA INSTRUÇÃO CRISTÃ
CURSO DE DIREITO

THIAGO JOSÉ SIQUEIRA BEZERRA

**A DESONERAÇÃO DO IPI E SEUS EFEITOS NOS ORÇAMENTOS DOS
MUNICÍPIOS**

Recife
2015

THIAGO JOSÉ SIQUEIRA BEZERRA

**A DESONERAÇÃO DO IPI E SEUS EFEITOS NOS ORÇAMENTOS DOS
MUNICÍPIOS**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à
Faculdade Damas da Instrução Cristã como
requisito parcial para aprovação do referido projeto.

Orientadora: Prof. Dra. Bruna Estima Borba

Recife
2015

Bezerra, Thiago José Siqueira

**A desoneração do IPI e seus efeitos nos orçamentos dos municípios. /
Thiago José Siqueira Bezerra. – Recife: O Autor, 2015.**

99 f.

**Orientador(a): Prof. Dr^a. Bruna Estima Borba
Monografia (graduação) – Faculdade Damas da Instrução
Cristã. Trabalho de conclusão de curso, 2015.**

Inclui bibliografia.

**1. Direito. 2. Desoneração fiscal. 3. Fundo de Participação do
Municípios (FPM). 4. Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). I.
Título.**

**34
340**

**CDU (2.ed.)
CDD (22.ed.)**

**Faculdade Damas
TCC 2016-385**

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	4
2 A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA: DISCRICIONARIEDADE DA UNIÃO, EXTRAFISCALIDADE, RENÚNCIA FISCAL E SUA RELAÇÃO COM O IPI.....	8
3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA, REPARTIÇÃO DE RECEITAS E SUA HARMONIZAÇÃO COM O PACTO FEDERATIVO	37
4 EFEITOS DA DESONERAÇÃO FISCAL NOS ORÇAMENTOS MUNICIPAIS.....	61
CONCLUSÃO.....	78
REFERÊNCIAS.....	82

1 INTRODUÇÃO

O Brasil organiza-se politicamente na forma de república federativa, ou seja, um pacto indissolúvel entre Estados-Membros, Municípios e a União Federal. A própria constituição discrimina o que cada um dos entes federados deve fazer para o bom funcionamento do país, atribuindo a cada um deles as suas competências, bem como uma parcela dos tributos que a população paga a título de custeio destes serviços públicos. Ou seja, a Constituição (e nada além dela) dispõe do tema da competência tributária como o poder de cada ente federado para tributar, com base em seu poder de império.

Partindo da premissa de que o orçamento do município é mais frágil do que o dos outros entes, este trabalho analisará até onde pode a União dispor da função extrafiscal, reduzindo a alíquota do IPI visando estimular certos setores da economia (OLMOS, 2012), em detrimento da redução dos já comprometidos orçamentos dos municípios, cujo repasse do Fundo de Participação dos Municípios lhes é tão vital para a consecução do múnus público que a constituição lhes atribuiu? Coadunando com a premissa adotada supra, Haidar (2012), em elucidativo artigo, assevera que “na prática verifica-se que Estados e Municípios dependem cada vez mais do repasse de verbas federais para fazer funcionar os serviços que lhes estão afetos”.

A atual sustentabilidade orçamentária dos municípios está por um fio, visto que cada vez mais eles são sobrecarregados com competências que a Constituição Federal de 1988 deixou em suas mãos, enquanto que, na contramão do aumento de suas necessidades financeiras o governo federal vem, reiteradamente, reduzindo as quantidades de verba que ingressam nos cofres municipais via repasse pelo FPM.

Justifica-se a investigação pretendida pois a questão orçamentária dos entes da federação é de suma importância à capacidade de cada um deles em prover os serviços públicos que a Constituição lhes atribuiu. Mais ainda: A questão versa sobre a própria autonomia financeira dos Municípios que vivem um estado de clientelismo com a União, através dos convênios, que dependem de alinhamento político desta para com aqueles.

Diante disto, emerge o seguinte problema de pesquisa: Teria a União abusado da competência tributária que detém sobre o IPI, prejudicando assim os

orçamentos dos Municípios, que contavam com os repasses do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) para a consecução de seu múnus constitucional?

Este trabalho esposará a hipótese de que o STF se pronunciará favoravelmente aos municípios no RE 705.423 SE, assim como já o fez no RE 572.762-9 SC, aceitando a tese de que o princípio do pacto federativo sobrepuja, *in casu*, o poder discricionário da União em reduzir a alíquota do IPI.

Este trabalho de conclusão de curso pretende perquirir qual o impacto que as desonerações fiscais concedidas pela União no âmbito do IPI a partir de 2008 tiveram para a República Federativa do Brasil, sopesando o poder discricionário de utilizar a função extrafiscal do IPI com a autonomia financeira dos Municípios - decorrente do pacto federativo - que dependem demasiadamente dos recursos repassados pelo Fundo de participação dos Municípios. O método empregado neste trabalho será o científico e dedutivo, com uma pesquisa do tipo explicativa utilizando a revisão da bibliografia disponível sobre o assunto, assim como a pesquisa da jurisprudência sobre o tema, incluindo o *leading case* (RE 705.423 SE) sobre a questão no STF.

O primeiro capítulo deste trabalho, "A obrigação tributária: discricionariedade da união, extrafiscalidade, renúncia fiscal e sua relação com o IPI" objetiva analisar o conceito de tributo e da própria obrigação tributária. Será analisada a doutrina da extrafiscalidade como ferramenta de regulação político-econômica e da renúncia fiscal, que deve ser encarada como exceção, não regra, visto a necessidade de responsabilidade fiscal preconizada pela Lei Complementar nº101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Também se estudará os limites do poder discricionário, com foco na aplicação deste poder pela União federal na desoneração do IPI.

Será avaliado como a discricionariedade da União na hora de tributar tornou-se um dos pilares de sustentação da atual política fiscal (e, por consequência, da política econômica) do governo federal. Quando um ente federado desonera um fato tributável (como o fato gerador do IPI) ocorre renúncia fiscal. O entendimento de boa parte da doutrina mais tradicionalista é de que a renúncia fiscal é manifestação do poder discricionário do ente originalmente competente para tributar, não havendo influência alguma do ente que recebe o repasse no processo. O ente competente seria ilimitadamente livre para fixar alíquotas, isentar ou não tributar? (BALEEIRO, 2009, p. 78).

O segundo capítulo deste trabalho, intitulado "competência tributária, repartição de receitas e sua harmonização com o pacto federativo" analisa a questão da divisão da competência tributária originária, de como e porque se dá a repartição do montante arrecadado por alguns tributos. Por fim, analisar-se-á a questão do pacto federativo brasileiro, sua importância e se ele está sendo substancialmente cumprido por todas instâncias de governo no país.

Sobre o tema da repartição de receitas, que é afeto ao da competência tributária, é também na Constituição que pode se achar seu embasamento. Mesmo próximos, estes dois conceitos não se confundem. Na lição magistral de Hugo de Brito Machado, ambas são espécies do gênero Discriminação constitucional de rendas: "Discriminação constitucional de rendas é expressão genérica. Compreende a atribuição de competências, ou partilha do poder tributário e a distribuição de receitas tributárias." (MACHADO, 2010, p. 34). Aqui, entenda-se "distribuição de receitas tributárias" como repartição de receitas, distribuição do produto, ou outras expressões que porventura a doutrina venha a atribuir à repartição de receita tributária de um Ente federado (detentor da competência tributária original) para um Ente menor, que recebe uma parcela do produto arrecadado. Esta repartição de receitas, conforme analisado, pode se dar de modo direto ou indireto.

Por último, o item "efeitos da desoneração fiscal nos orçamentos municipais" abordará vários pontos que são atingidos pelas desonerações do IPI promovidas pelo governo federal, como as despesas obrigatórias de caráter continuado que ficam com seu adimplemento comprometido. Será visto *en passant*, o chamado bolo orçamentário dos municípios para ressaltar a importância que a redução dos repasses do FPM têm para estes entes.

Também analisar-se-á a disciplina de responsabilidade fiscal prevista na LRF especialmente no tocante aos limites com despesas de pessoal e as possíveis sanções aos gestores municipais, mesmo que estes não incrementem suas despesas, mas pura e simplesmente sofram redução de receita ocasionada pela diminuição dos recursos do FPM. Vários Municípios sofrem com a redução dos repasses do FPM, que gera uma redução da oferta de serviços públicos e a possibilidade de enquadramento dos prefeitos nas sanções da LRF (TEIXEIRA, 2014). Por último, será abordado como as cortes, em especial o Supremo Tribunal Federal, têm enfrentado esta matéria.

Associações municipalistas, como a Associação municipalista de Pernambuco - AMUPE e a Confederação nacional dos municípios – CNM e os próprios Municípios já se mobilizam na justiça federal, em especial no nordeste do Brasil, para assegurar as verbas que consideram, por direito, dos entes que recebem o repasse e não do que detém a competência originária: “A avalanche de ações na Justiça Federal nordestina começou em março, quando Moura Neto patrocinou o primeiro processo, em favor do município pernambucano de Araçoiaba.” (CRISTO, 2009).

Este crescente número de ações judiciais em que os municípios têm pleiteado a restituição de valores que deixaram de ser repassados a título de FPM além do questionamento da constitucionalidade da “cortesia com chapéu alheio” (DIAS, 2012) fez com que a discussão inevitavelmente chegasse ao Supremo Tribunal Federal. Os efeitos das desonerações do IPI e a consequente diminuição dos repasses de recursos pelo fundo de participação dos municípios para as cidades do litoral sul de Pernambuco serão o objeto do terceiro e último capítulo.

Por se tratar da regulação constitucional do sistema financeiro e tributário nacional, ou seja, matéria constitucional é natural que a discussão tenha ido parar no Supremo Tribunal Federal. A Corte Maior já se posicionou em precedente no Recurso Extraordinário 572.762-9, onde foram partes o Estado de Santa Catarina e o Município de Timbó-SC. O caso versava sobre discricionariedade do ente tributante competente (o Estado de Santa Catarina, detentor da competência para o ICMS) em renunciar à parcela que seria de repasse para os municípios deste tributo (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 572.762-9/2008. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, 2008).

Com o posicionamento favorável ao Município neste caso, a lógica leva a crer que os Municípios terão precedente favorável a seu pleito de vedação da renúncia fiscal da União na parcela que é repassada aos municípios, mesmo que trate de hipótese de outro tributo, que não o IPI.

E a Magna Corte deverá se pronunciar brevemente sobre o tema no RE 705.423 SE, inclusive o ministro Ricardo Lewandowski (o mesmo relator do RE 572.762-9, Estado de Santa Catarina X Município de Timbó-SC) já confirmou que há, sim, repercussão geral no caso (número 653 na repercussão geral), o que é preliminar para qualquer recurso extraordinário ser apreciado pelo STF, inclusive.

2 A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA: DISCRICIONARIEDADE DA UNIÃO, EXTRAFISCALIDADE, RENÚNCIA FISCAL E SUA RELAÇÃO COM O IPI

Este trabalho visa entender o confronto que vem ocorrendo entre a União Federal, que tenta utilizar-se da função extrafiscal de um dos tributos de sua competência (o Imposto sobre produtos industrializados – IPI) para regular a economia nacional dando benefícios fiscais a certos setores da indústria e os municípios, que percebem parcela da arrecadação deste imposto e alegam vir sofrendo reiteradas perdas de receita por conta da desoneração no IPI que a União vem implementando desde o fim da década de 2010 até 2015.

No entanto, para entender o cerne do problema, faz-se mister aprofundar o entendimento dos conceitos doutrinários e jurisprudenciais de alguns temas que são basilares à discussão em tela, nomeadamente os conceitos de tributo, competência tributária, pacto federativo ou federalismo fiscal, repartição de receitas e funções – fiscal, extrafiscal e parafiscal - dos tributos.

Prima facie, nota-se que são conceitos ora interligados (como pacto federativo e competência tributária), ora objetos de descabida confusão (como competência tributária e repartição de receitas ou tributo e imposto), mas a doutrina delimita as fronteiras e dita as relações de causalidade entre eles.

A compreensão da atividade tributária e das razões que justificam e impõem a intervenção do Estado no patrimônio particular das pessoas exige a análise do conjunto de normas que compõem o denominado sistema tributário nacional. Em apertada síntese, Amanda Katsuki Ono descreve como o Estado realiza esta polêmica atividade:

Nosso Sistema Tributário Nacional tem por natureza jurídica direito obrigacional, vez que se refere à relação de crédito e débito decorrente de uma relação jurídica. Destaca-se no pólo ativo os entes tributantes (pessoas jurídicas de direito público, o Fisco, ou seja, União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e no pólo passivo, a figura do contribuinte (pessoas físicas ou jurídicas). [...] Dessa forma, temos que, o Fisco impõe de maneira compulsória, um sacrifício ao patrimônio do contribuinte, arrecadando valores por intermédio dos tributos, conduzindo-os aos seus cofres (ONO, 2010).

Ou seja, no tocante à sua estrutura, a obrigação tributária guarda certa similaridade àquelas estudadas no direito das obrigações encontrado no Livro I da parte especial do Código civil brasileiro (Lei 10.406/2002). As obrigações jurídicas são

constituídas de elementos subjetivos, objetivos e de um vínculo jurídico. O elemento subjetivo é formado pelas partes envolvidas – Um (ou mais) sujeito ativo, denominado “credor” e um (ou mais) sujeito passivo, chamado “devedor”. O elemento objetivo é encontrado no objeto da obrigação, ou seja, a prestação a ser cumprida; seja uma coisa a se dar, uma quantia a se pagar, um serviço a se prestar, a depender do tipo de obrigação. O vínculo jurídico, por sua vez, nasce de um nexo de causalidade que obriga as partes a cumprirem as prestações, normalmente uma norma jurídica como uma lei, uma sentença ou um contrato.

O Código tributário nacional (denominação dada à lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988 com status de lei complementar), em seu art. 3º, tem a descrição mais clássica e utilizada pela doutrina para o conceito de tributo: “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 vinculada.” (BRASIL, 1966). Este conceito deve ser decomposto em partes menores para que possamos entender mais a fundo todas suas nuances.

O tributo é uma prestação compulsória, ou seja, *ex lege*, pois decorre de lei e não depende de elemento volitivo (ao contrário de uma prestação *ex voluntate*). No exemplo do IPVA, comprar um carro é facultativo ao contribuinte, mas pagar o imposto decorrente da propriedade de um veículo automotor é obrigatório. Segundo o preciso magistério de Ricardo Alexandre “o tributo é receita derivada, cobrada pelo Estado, no uso de seu poder de império. O dever de pagá-lo é, portanto, imposto pela lei, sendo irrelevante a vontade das partes (credor e devedor)” (ALEXANDRE, 2013, p. 11). Ou seja, não há o que se discutir quando o assunto é tributação – se ocorre o fato gerador da obrigação tributária, esta deve ser cumprida.

É prestação pecuniária, paga em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir. Neste ponto é cabível expor de pronto, as formas que não podem quitar a dívida tributária (e que por vezes são suscitados como possíveis formas de extinguir o crédito tributário), quais sejam os pagamentos *in natura* e *in labore*. Ambos, pagamento *in natura* (em produtos que a empresa contribuinte fabrica, por exemplo) quanto o *in labore* (pagar com seu trabalho, como pintar prédios públicos para quitar o IPTU) não têm previsão legal e, portanto, não são instrumentos hábeis para extinguir a obrigação tributária.

A previsão legal aqui citada é o rol do artigo 156 do código tributário nacional que lista as forma de extinção do crédito tributário:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

- I - o pagamento;
- II - a compensação;
- III - a transação;
- IV - remissão;
- V - a prescrição e a decadência;
- VI - a conversão de depósito em renda;
- VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;
- VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;
- IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;
- X - a decisão judicial passada em julgado.
- XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001) (BRASIL, 1966).

Há divergência doutrinária e jurisprudencial sobre este rol ser taxativo ou exemplificativo. Ricardo Alexandre em seu Direito tributário esquematizado traz à baila esta questão, posicionando-se a favor posição defendida pela mais moderna jurisprudência do STF, citando o grande Luciano Amaro: “O STF passou a entender que os Estados e o DF podem estabelecer outros meios não previstos expressamente no Código [...], máxime porque podem conceder remissão, e quem pode o mais pode o menos” (ALEXANDRE, 2013, p. 11). Parece lógico que o mesmo ente que pode remir uma dívida do contribuinte pode, através da sua competência tributária (e seu caráter eminentemente legislativo como exposto no item 2.1.2) possa aceitar o pagamento de outras formas que não sejam tão exaustivas ao patrimônio do devedor da obrigação. É uma forma, inclusive, de reduzir a sonegação fiscal, que norma jurídica alguma conseguiu extirpar do mundo dos fatos.

Finalizando o tema das formas de extinção do crédito tributário, há algumas hipóteses em que a doutrina já vem aceitando pacificamente como formas viáveis a este fim. Uma delas é o pagamento por meio de precatórios. Bertevello(2008) descreve os precatórios como “ordens de execução contra o Poder Público, emitidas pelo Poder Judiciário e encaminhadas ao Executivo para que salde suas dívidas; em favor de particulares que ingressaram com ações judiciais e as ganharam contra o Governo.”.

Na verdade, a via inversa já é prevista pela própria Constituição em seu art. 100, § 9º:

No momento da expedição dos precatórios, independentemente de regulamentação, deles deverá ser abatido, a título de compensação, valor correspondente aos débitos líquidos e certos, inscritos ou não em dívida ativa e constituídos contra o credor original pela Fazenda Pública devedora, incluídas parcelas vincendas de parcelamentos, ressalvados aqueles cuja execução esteja suspensa em virtude de contestação administrativa ou judicial (BRASIL, 1988).

Ou seja, se o contribuinte tem um precatório a receber, mas tem um débito para com a fazenda pública do ente federado que está pagando, este ente, “a título de compensação”, deve abater a dívida do valor a ser pago. Esta forma não precisa de regulamentação legal, visto que beneficia o fisco em detrimento do contribuinte. No entanto, faz-se necessário o advento de norma legal de cada ente federado que regule a situação onde o contribuinte se beneficie da compensação para que esta possa acontecer.

É o caso da lei 12.431 de 24 de junho de 2011 que regula a matéria na esfera federal em seu art. 30. O parágrafo 6º do referido artigo dispõe que “Somente poderão ser objeto da compensação de que trata este artigo os créditos e os débitos oriundos da mesma pessoa jurídica devedora do precatório” (BRASIL, 2011), ou seja, se o contribuinte tem crédito devido pela União que será pago mediante precatório, poderá compensar com eventual dívida tributária que tenha para com este ente. Um precatório devido ao mesmo contribuinte pelo Estado de Pernambuco, no entanto, não detém o condão de ensejar a compensação tributária.

No REsp 551.184-PR, de relatoria do Ministro Castro Meira, o STJ demonstrou que vem aceitando a tese de que o advento de um crédito na forma de precatório para um contribuinte possibilita a compensação tributária, ou seja, pode extinguir o crédito tributário consoante hipótese prevista no art. 156, II do CTN (Brasil, 2003, p. 341).

Outra hipótese pacífica na doutrina é a da possibilidade de pagamento da dívida mediante títulos da dívida pública dos entes federados. O raciocínio é basicamente o mesmo esposado acima para a hipótese de compensação tributária através de precatórios, inclusive também necessita de lei do ente credor do tributo regulando a matéria. Também só é possível a compensação entre títulos da dívida de um ente para com obrigações tributárias onde o credor é aquele mesmo ente. Uma ressalva para esta limitação ocorre no caso do ITR que, mesmo quando administrado pelo município (que neste caso terá a capacidade tributária ativa relativa a este tributo) pode ser compensado com títulos da dívida agrária da União.

É, o tributo, também uma prestação que não constitui sanção de ato ilícito o que o difere diametralmente da multa. Alexandre didaticamente explica que “Apesar de ambos serem receitas derivadas, a multa é, por definição, justamente o que o tributo, também por definição, está proibido de ser: a sanção, a penalidade por um ato ilícito.” (2013, p. 12). O tributo visa (precipualemente – função fiscal) carrear recursos ao fisco para que este operacionalize os serviços públicos e (alternativamente – função extrafiscal) intervir nas relações econômicas, estimulando ou desestimulando certas condutas; não se preocupando em sancionar o contribuinte. A multa, sim, é sanção por ato ilícito, aplicável ao sujeito que transgredir norma jurídica. Logicamente, quanto menos transgressões, menos multas, portanto a multa seria algo não desejado pelo fisco. Na prática, alguns entes federados empreendem verdadeiras indústrias de multa, como, por exemplo, com o uso extensivo de aparelhos de vigilância eletrônica para multar motoristas aliado à pouca sinalização de trânsito.

O dever de pagar tributo surge com a ocorrência no mundo dos fatos da hipótese abstrata que a lei que regula dado tributo previu – percepção de renda para o IR, propriedade de imóvel urbano para o IPTU, etc. -ou seja, o que a doutrina chama de fato gerador. Este fato concreto deverá ser tributado, independentemente da legalidade ou moralidade, visto que o CTN em seu art. 118, I sabiamente positivou o princípio do *pecunia non olet*, ou em bom português, “dinheiro não tem cheiro”; *in verbis*: “Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos”. Ou seja, se um sujeito auferir renda proveniente de um ato ilícito (administrativa ou civilmente), imoral ou criminoso, como tráfico de drogas, lavagem de dinheiro ou jogo do bicho será tributado mesmo assim. Alexandre, sobre o tema, explica a polêmica em torno do dispositivo supracitado e porque o fisco deve tributar condutas mesmo ilícitas:

Alguns entendem que o Estado, ao tributar rendimentos oriundos de atividades criminosas, estaria se associando ao crime e obtendo, imoralmente, recursos de uma atividade que ele mesmo proíbe. Entretanto, seria injusto cobrar imposto daquele que trabalha honestamente e conceder uma verdadeira “imunidade” ao criminoso. Nessa linha de raciocínio, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar um caso sobre tráfico ilícito de entorpecentes, entendeu que, antes de ser agressiva à moralidade, a tributação do resultado econômico de tais atividades é decorrência do princípio da isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética (Habeas Corpus 77.530-4/RS) (ALEXANDRE, 2013, p. 12).

Por último, cabe lembrar o princípio da vedação ao confisco e a sua relação com a vedação de caráter sancionatório aos tributos. O confisco é sanção prevista constitucionalmente no art. 5º, XLVI, “b” aqui transcrito: “A lei regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as seguintes: [...]b) perda de bens” (BRASIL, 1988). Da hermenêutica em conjunto dos dois princípios (vedação ao confisco e vedação de caráter sancionatório), vemos que ambos se coadunam para embasar o entendimento de que o tributo não pode ter caráter confiscatório, justamente para não se transformar em sanção por ato ilícito.

Note-se que uma notável exceção à vedação ao caráter sancionatório para os tributos reside no IPTU de alíquota progressiva. Aqui, o princípio da função social da propriedade sobrepuja o da vedação ao caráter sancionatório, tendo em vista desestimular a má utilização de imóveis urbanos e a especulação imobiliária que hoje é mais do que notável. Os governos municipais podem atribuir função extrafiscal ao IPTU, imposto de natureza precipuamente fiscal, visando desestimular a utilização terrenos para fins meramente especulativos, prejudicando o desenvolvimento urbano em benefício dos interesses particulares dos investidores imobiliários. Sobre o tema, com a maestria que lhe é característica, Machado arremata o tema lecionando sobre a progressividade da alíquota do IPTU:

A progressividade no tempo é um conceito diverso. Nesta, que é instrumento da política urbana, a alíquota do imposto cresce em função do tempo durante o qual o contribuinte se mantém em desobediência ao plano de urbanização da cidade. Seja como for, na progressividade tem-se que o imposto tem alíquotas que variam para mais em função de um elemento do fato gerador do imposto, em relação ao mesmo objeto tributado (MACHADO, 2010, p. 415).

O tributo é, também, prestação instituída por lei, aqui entendendo-se lei no sentido de norma de força legal, ou seja, as normas capazes de instituir tributo seriam a lei ordinária, lei complementar, lei delegada e medida provisória; mesmo que a posição doutrinária amplamente majoritária sustentasse a inadmissibilidade desta hipótese baseada na afronta aos princípios tributários da anterioridade e da legalidade além da própria razão de ser de tal norma tributária, que pressupõe matéria de relevância e urgência (inadmissibilidade esta afastada com a edição da Emenda Constitucional 32/2001).

Alexandre (2013, P. 14) destaca que o fato de requerer-se norma de força legal, vincula a origem da exação justamente ao berço da democracia, o poder legislativo, eleito pelo voto popular, ou seja, os legítimos representantes do povo (em tese, como sabemos): “Tal ideia, no direito norte-americano, é manifestada no brocardo "*No taxation without representation*" (não haverá cobrança de tributos sem representação)[..]”.

Machado (2010, P. 66) demonstra que a carta magna positivou este princípio no artigo 150, I; instituindo assim o viés tributário do princípio da legalidade: “[...]Só a lei pode instituir o tributo. Isto decorre do princípio da legalidade, prevalente no Estado de Direito. Nenhum tributo será exigido sem que a lei o estabeleça [...]”. O artigo citado é de clareza cristalina:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (BRASIL, 1988).

Machado (2010, P. 66) demonstra que a carta magna positivou este princípio no artigo 150, I; instituindo assim o viés tributário do princípio da legalidade: “[...]Só a lei pode instituir o tributo. Isto decorre do princípio da legalidade, prevalente no Estado de Direito. Nenhum tributo será exigido sem que a lei o estabeleça” [...]. Ainda o douto professor ressalta que o fato de o tributo estar previsto na legislação que trate de sua existência *in abstractu* não é o bastante para que este surja no ordenamento jurídico. Faz-se necessária a edição de lei (que pode ser ordinária, não necessitando ser complementar) que regule efetivamente a sua cobrança:

Instituir um tributo não é apenas dizer que ele fica criado, ou instituído. Sua criação depende da definição da hipótese ou hipóteses em que o mesmo será devido, vale dizer, da definição da hipótese de incidência, dos sujeitos da obrigação correspondente, e ainda da indicação precisa dos elementos necessários ao conhecimento do valor a ser pago, vale dizer, da base de cálculo e da alíquota, bem como do prazo respectivo [...]Seja como for, importante é saber que, segundo o princípio da legalidade, todos os elementos necessários a que se saiba quem deve, a quem deve, quanto deve e quando deve pagar residem na lei em sentido estrito (MACHADO, 2010, P. 66).

A exação tributária é um mal necessário. As despesas que o Estado faz quando exerce seu múnus público devem ser custeadas por alguém e este alguém é

o contribuinte. No entanto, estando (como dito acima) sob tutela do ente federado que detém competência tributária a atividade de realizar a arrecadação do tributo, um gestor que não seguisse os princípios da impessoalidade e moralidade poderia aliviar a carga tributária para aqueles que lhe são afetos.

Prevendo a cultura de gestão pública patrimonialista brasileira e os conchavos que se formam para eleger alguns agentes políticos; o código tributário nacional previu explicitamente que a regra de incidência dos tributos aplicar-se-ia a todos, indistintamente, ficando a exação a cargo da autoridade administrativa, mas tal autoridade ficando vinculada à incidência ou não do fato gerador. Ocorrendo o fato, não há o que se questionar – o lançamento deve ser realizado, sob pena de responsabilidade funcional. O artigo 142 Do código tributário nacional em seu parágrafo único dispõe do tema:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (BRASIL, 1976)

Com a habitual clareza, Alexandre (2013, p. 14) explica o sentido de atividade plenamente vinculada na seara tributária:

A vinculação da atividade de cobrança do tributo decorre do fato de ele ser instituído por lei e se configurar como uma prestação compulsória. A autoridade tributária não pode analisar se é conveniente, se é oportuno cobrar o tributo. A cobrança é feita de maneira vinculada, sem concessão de qualquer margem de discricionariedade ao administrador. Mesmo que o fiscal, o auditor ou o procurador se sensibilizem com uma situação concreta, devem cobrar o tributo (ALEXANDRE, 2013, p.14).

O que está em jogo na cobrança do tributo é a receita do ente estatal que servirá para que este cumpra com seu múnus público. Este recurso é, de direito, receita pública; portanto é indisponível. Ou seja, é afetado pela mesma indisponibilidade que é característica dos bens públicos. O cerne do problema abordado neste trabalho é justamente este: Como uma receita pública (e, portanto, indisponível) pode ter sua arrecadação prejudicada por decisão discricionária do ente

que está legalmente obrigado (pelo CTN, no artigo 142 e pela lei de responsabilidade fiscal em seu artigo 14) a arrecadá-la? Até onde pode a extrafiscalidade do IPI ser utilizada pela União Federal visando estimular os empresários de certos setores, sabendo que o montante que deixa de ser arrecadado e, conseqüentemente, repassado a Estados, Municípios e ao Distrito Federal fará falta aos orçamentos já prejudicados dos entes menores?

Fechando o raciocínio da falta de discricionariedade no processo de lançamento tributário pela autoridade administrativa, Amaro leciona que:

Claro está que, em relação aos atos que caiba a autoridade praticar, ela está obrigada ao estrito cumprimento da lei. Se necessário o lançamento (ou qualquer outro ato para tomar efetiva a arrecadação), ele deve ser efetuado, e deve sê-lo na forma da lei; ou seja, os atos que a autoridade tiver de praticar são atos vinculados ou regrados, e não discricionários. A autoridade não pode dispor sobre o conteúdo da obrigação tributária, pois ela não é titular, é mera administradora da coisa pública. A questão, portanto, tem que ver com a indisponibilidade do tributo, cuja arrecadação é dever da autoridade, que não pode dispensá-lo, exceto em razão de causa legal. [...] (AMARO, 2006, p. 24)

Neste trabalho, espõsa-se a tese de que o tributo é obrigação legal não cabendo ao ente público exercer qualquer juízo de conveniência e oportunidade quanto à sua exigência. A ausência de poder discricionário no procedimento de lançamento decorre do próprio conceito de tributo do CTN, que, combinado com o art. 142 do código nos leva a entender que em razão da indisponibilidade do crédito tributário, toda atividade tributária deve ser *plenamente* vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilização do funcionário que der causa a perda de receita devida ao fisco. Assim sendo, ainda que alguns tributos, a exemplo do IPI, sejam dotados de extrafiscalidade, tal característica não lhes retira o caráter impositivo e realizador da receita pública necessária ao atendimento dos fins estatais.

Pode-se analisar o fenômeno das desonerações do IPI orquestradas pelo governo federal como baseadas em duas premissas: 1) é uma demonstração do poder discricionário da administração pública, e 2) é uma exceção ao princípio da legalidade na seara tributária.

Analisando, primeiro o poder discricionário, vamos utilizar é o que o Direito concede à Administração, de modo explícito ou implícito, para a prática de atos administrativos com liberdade na escolha de sua conveniência, oportunidade e

conteúdo. Poder discricionário não pode se confundir com poder arbitrário. Em brilhante lição, um dos maiores administrativistas da história brasileira, o saudoso Hely Lopes Meirelles delineava o limite entre poder discricionário e arbitrariedade.

Discricionariedade e arbítrio são atitudes inteiramente diversas. **Discricionariedade é liberdade de ação administrativa, dentro dos limites permitidos em lei; arbítrio é ação contrária ou excedente da lei.**

Ato discricionário, quando autorizado pelo Direito, é legal e válido; ato arbitrário é sempre ilegítimo e inválido. [...]

Mais uma vez insistimos nessa distinção, para que o administrador público, nem sempre familiarizado com os conceitos jurídicos, não converta a discricionariedade em arbítrio, como também não se arreceie de usar plenamente de seu poder discricionário quando estiver autorizado e o interesse público o exigir.

A faculdade discricionária distingue-se da vinculada pela maior liberdade de ação que é conferida ao administrador. Se para a prática de um ato vinculado a autoridade pública está adstrita à lei em todos os seus elementos formadores, para praticar um ato discricionário é livre, no âmbito em que a lei lhe concede essa faculdade.

Por aí se vê que a discricionariedade é sempre relativa e parcial, porque, quanto à competência, à forma e à finalidade do ato, a autoridade está subordinada ao que a lei dispõe, como para qualquer ato vinculado [...] (MEIRELLES, 1998, P. 103-104) (grifos do autor).

Nota-se que o poder discricionário, como entendido pela doutrina administrativa clássica, é cometido por lei ao administrador público para que nos limites legais - mas com parcela de liberdade - escolha a solução mais adequada *in casu* para atender o bem público. Esta liberdade dada ao administrador pode vir a ser entendida como contrária ao princípio da legalidade "estrita". Segundo este princípio, a administração pública só pode fazer o que for expressamente autorizada pela lei, ou seja, que tenham previsão legal. É uma espécie de contraponto ao princípio da legalidade "ampla", que se aplica aos cidadãos em sua vida civil, conforme art. 5º, II da Lei Maior "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei".

Tal liberdade pauta-se em dois critérios postos ao juízo do administrador: conveniência e oportunidade. O agente que pratica o ato, pauta-se em escolhas subjetivas. A conveniência existe quando o ato administrativo atende ao interesse público, enquanto que há oportunidade quando o ato é praticado no momento adequado à satisfação deste mesmo interesse. Esse juízo subjetivo é conferido ao administrador público, por este estar mais próximo da conjuntura socioeconômica, da realidade dos seus administrados do que aquele que legislou prevendo apenas

situações abstratas ou daquele que apenas julgará com base no que o frio e estanque mundo do processo mostra. Meirelles arremata:

A atividade discricionária encontra plena justificativa na impossibilidade de o legislador catalogar na lei todos os atos que a prática administrativa exige. O ideal seria que a lei regulasse minuciosamente a ação administrativa, modelando cada um dos atos a serem praticados pelo administrador, mas, como isto não é possível, dadas a multiplicidade e diversidade dos fatos que pedem pronta solução ao Poder Público, o legislador somente regula a prática de alguns atos administrativos que reputa de maior relevância, deixando o cometimento dos demais ao prudente critério do administrador.

Mas, embora não cuidando de todos os aspectos dos atos relegados à faculdade discricionária, o legislador subordina-os a um mínimo legal, consistente na estrita observância, por parte de quem os vai praticar, da competência, da forma e da finalidade, deixando o mais à livre escolha do agente administrativo.

Essa liberdade funda-se na consideração de que só o administrador, em contato com a realidade, está em condições de bem apreciar os motivos ocorrentes de oportunidade e conveniência da prática de certos atos, que seria impossível ao legislador, dispondo na regra jurídica-lei -- de maneira geral e abstrata, prover com justiça e acerto. Só os órgãos executivos é que estão, em muitos casos, em condições de sentir e decidir administrativamente o que convém e o que não convém ao interesse coletivo. Em tal hipótese, executa a lei vinculadamente, quanto aos elementos que ela discrimina, e discricionariamente, quanto aos aspectos em que ela admite opção.

Mesmo quanto aos elementos discricionários do ato há limitações, impostas pelos princípios gerais do Direito e pelas regras da boa administração, que, em última análise, são preceitos de moralidade administrativa.

Daí dizer-se, com inteira propriedade, que a atividade discricionária permanece sempre sujeita a um duplo condicionamento: externo e interno. Externamente, pelo ordenamento jurídico a que fica subordinada toda atividade administrativa, como já demonstramos em tópicos anteriores; internamente, pelas exigências do bem comum e da moralidade da instituição administrativa.

O bem comum, identificado com o interesse social ou interesse coletivo, impõe que toda atividade administrativa lhe seja endereçada. Fixa, assim, o rumo que o ato administrativo deve procurar. Se o administrador se desviar desse roteiro, praticando ato que, embora discricionário, busque outro objetivo, incidirá em ilegalidade, por desvio de poder ou de finalidade, que poderá ser reconhecido e declarado pela própria Administração ou pelo Poder Judiciário (MEIRELLES, 1998, P. 104-105) (grifos do autor).

O autor, ao citar as "regras da boa administração", os princípios gerais do direito e a moralidade administrativa, muito provavelmente estava pensando em atos que um governante - seja prefeito, governador ou presidente - realiza e que repercutem precipuamente na sua esfera de atuação administrativa. Mas, e quando o presidente da república, visando estimular os setores automotivo e de eletrodomésticos, decide reduzir a quantidade de verbas que vão para os orçamentos municipais? Não importa a justificativa que se use (estímulo à economia,

protecionismo dos postos de empregos, mais capacidade de compra de bens de capital para os cidadãos, etc.), houve, descaradamente, intervenção de um governo em outro. Na verdade, em todos os outros, visto que o montante do IPI + IR compõe a receita distribuída a todos Estados e Municípios, através do FPM e do FPE. Obviamente tal conduta por parte da União viola o pacto federativo.

Assim sendo, considera-se que estas desonerações não atenderam as regras da boa administração, ao surpreender os prefeitos e governadores com enormes reduções de receitas sem considerar o comprometimento dos orçamentos municipais, que mal puderam cumprir com suas obrigações de despesa corrente, que dirá conseguir investir em despesas de capital. Também não atendem à moralidade administrativa quando uma instância de governo trespasa sua competência para reduzir as verbas próprias dos entes menores e forçá-los ao cabresto das transferências voluntárias, que dependem de alinhamento político e conhecimento especializado nos meandros da burocracia administrativa intergovernamental. Por fim, não há respeito aos princípios gerais do direito, especialmente à razoabilidade quando a União, podendo desonerar tributos que também incidem naquelas empresas, escolhe justo os que têm parte da arrecadação transferida e não aqueles cujos recursos ficam exclusivamente nos cofres federais.

Para exemplificar como as regras de boa administração e a moralidade administrativa ficam à mercê de políticas fiscais não pouco ortodoxas, notícia publicada no jornal Estadão mostra que o governo federal pretende, novamente, utilizar-se de tributos que possam ter suas alíquotas modificadas por decreto presidencial, em vez de submeter a matéria à deliberação do congresso nacional, onde os verdadeiros legisladores estão.

Diante da dificuldade de fechar as contas de 2016 sem a recriação da CPMF, a área econômica do governo já admite a possibilidade de recorrer à elevação das alíquotas de tributos que não precisam de aprovação do Congresso para tentar reduzir o rombo no Orçamento da União. Estão nessa lista a Cide, incidente sobre combustíveis; o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); e o sobre Operações Financeiras (IOF).

Esses tributos dependem apenas da “caneta” do Executivo e são usados como instrumento regulatório de política econômica para enfrentar determinadas situações conjunturais da economia. Nenhum aumento precisaria de aprovação de deputados e senadores – basta um decreto presidencial para a entrada em vigor.

Há consenso no governo sobre a necessidade de elevação da carga tributária. Caberá à presidente Dilma Rousseff decidir sobre o tributo com

menor efeito colateral na economia ou um “mix” de alta das alíquotas de todos eles. (FERNANDES, 2015)

Depreende-se então que a suposta liberdade para alterar as alíquotas dos impostos federais eminentemente extrafiscais (a saber: imposto de importação, imposto de exportação, imposto sobre produtos industrializados e o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; aqueles que estão previstos no art. 153, I,II,IV e V da Constituição) tem sim restrições de natureza principiológica, como as já faladas "regras da boa administração", os princípios gerais do direito e a moralidade administrativa.

A função precípua da tributação é de prover com recursos financeiros o Estado (aqui, entendendo-se em suas instâncias federal, estadual e municipal). No entanto, a doutrina é pacífica em atribuir duas outras funções aos tributos, não necessariamente precisando uma excluir a outra. Estas outras funções são a extrafiscal e a parafiscal. Regina Helena Costa leciona que:

[...] a fiscalidade traduz a exigência de tributos com o objetivo de abastecimento dos cofres públicos, sem que outros interesses interfiram no direcionamento da atividade impositiva. Significa olhar para o tributo, simplesmente, como ferramenta de arrecadação, maio de geração de receita. É a noção mais corrente quando se pensa em tributação.

A extrafiscalidade, por sua vez, consiste no emprego de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades não arrecadatórias, mas, sim, incentivadoras ou inibitórias de comportamentos, com vista à realização de outros valores, constitucionalmente contemplados.

[...]

Outrossim, vários instrumentos podem ser empregados para imprimir caráter extrafiscal a determinado tributo, tais com as técnicas de progressividade e de regressividade, a seletividade de alíquotas e **a concessão de isenção e de outros incentivos fiscais.**

A extrafiscalidade aproxima-se da noção de poder de polícia ou de polícia administrativa, conceituada como a atividade estatal consistente em limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do interesse coletivo, e que repousa no princípio da supremacia do interesse coletivo sobre o individual, visando impedir a adoção de condutas individuais contrastantes com o interesse público. Assim, tanto a polícia administrativa quanto a extrafiscalidade, por meio de instrumentos distintos, definidos em lei, buscam moldar as condutas particulares, para que se afinem aos objetivos do interesse público.

A atividade tributante, assim, revela, simultaneamente, os aspectos fiscais e extrafiscais, podendo vislumbrar-se, em cada imposição fiscal, a predominância de um ou outro. (COSTA, 2012). (grifos do autor).

Ou seja, a extrafiscalidade surge quando o fisco se utiliza da atividade tributária, majorando, reduzindo, instituindo ou se abstendo de tributar certa situação a fim de intervir na economia e, por consequência, na própria sociedade. A arrecadação, em tese, tem função secundária nestas situações, visto que o interesse é em onerar (e desestimular) certas atividades tidas como não interessantes ao Estado, como o IPI nos cigarros que carrega alíquota altíssima visto que o consumo deste produto é extremamente prejudicial à saúde da população como um todo; ou desonerar os tributos incidentes nos produtos que compõem a chamada "cesta básica" para melhorar o poder de compra das classes sociais menos favorecidas.

É de vital importância lembrar sempre que todos tributos têm uma faceta fiscal e outra extrafiscal. Uma preponderando sobre a outra, mas nunca afastando totalmente a função menos presente naquele tributo. É o caso do imposto de renda da pessoa física, exemplo clássico de imposto precipuamente fiscal. Ao ter alíquotas maiores quanto maior for a renda percebida pelo contribuinte, de certa forma ajuda a compor o bolo tributário recolhendo mais dos mais ricos e menos dos mais pobres, mas distribuindo os serviços públicos igualmente. Assim, se concretiza o princípio da capacidade contributiva, que visa à isonomia material. Com a clareza habitual, Ricardo Alexandre explica a importância deste princípio:

O legislador ordinário, ao elaborar as leis que instituem impostos, deve obrigatoriamente verificar a possibilidade de conferir caráter pessoal ao tributo. Havendo viabilidade, a pessoalidade é obrigatória. A finalidade clara do dispositivo é dar concretude ao princípio da isonomia, tratando diferentemente quem é diferente, na proporção das diferenças (desigualdades) existentes. uma maneira de buscar a justiça social (redistribuir renda) utilizando-se da justiça fiscal (paga mais quem pode pagar mais).

A Constituição não impõe a aplicação do princípio a todos os tributos, mas apenas aos impostos, e somente quando possível (ALEXANDRE, 2013, p. 24-25)

Uma outra função, de alguns poucos tributos, é a chamada função parafiscal. Ela existe nos tributos (normalmente chamadas de contribuições) que visam arrecadar recursos em favor de entidades não integrantes da administração pública propriamente dita, mas que realizavam atividades de interesse público, ou seja, que atuam paralelamente ao Estado.

Paulo de Barros Carvalho diz que:

[...] podemos definir parafiscalidade como o fenômeno jurídico que consiste na circunstância de a lei tributária nomear sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu, atribuindo-lhe a disponibilidade dos recursos auferidos, para o implemento de seus objetivos peculiares (CARVALHO, 2009, p. 247).

No entanto, este trabalho não se aterá à parafiscalidade, focando-se na extrafiscalidade, característica fortemente presente no IPI e que levou às desonerações que ocorreram de 2009 em diante.

Voltando à extrafiscalidade, esta é a razão pra que o IPI tenha esta versatilidade, ou seja, o governo federal tem a maleabilidade para majorar, reduzir, ou mesmo zerar sua alíquota sem incidir em violação à Lei de responsabilidade fiscal, conforme art. 153, §1º da Constituição Federal e de acordo com o que foi expressamente disposto no art. artigo 14, §3º, I da LRF.

Conforme disposto no art. 153, §3º, I da Constituição o IPI deve ser seletivo em função da essencialidade do produto. Marques e Angelo aduzem que "ser seletivo implica ter alíquotas diferenciadas dependendo do produto, individualmente considerado, ou do tipo de produto, [...] ou seja, quão essencial um determinado produto industrializado é ou deixa de ser para o seu cotidiano." (ANGELO, MARQUES, 2012). O objetivo desta seletividade pela essencialidade seria, de certa forma, abrandar o impacto da exação, nas classes sociais menos abastadas, que consomem precipuamente produtos essenciais à sua sobrevivência, deixando que incida a maior parte da cobrança do tributo em produtos menos essenciais (supérfluos), consumidos pelas classes mais ricas. Não pode se comparar a essencialidade de um carro de luxo com a de um carro de passeio popular, por exemplo.

A não cumulatividade tributária no Direito Brasileiro (prevista na Constituição Federal, no artigo 153, IV, § 3º, II, para o IPI e artigo 155, II, § 2º, I para o ICMS) é aplicável ao IPI, bem como ao ICMS e à PIS/COFINS. Este princípio afeta a forma como o imposto é apurado. Contabilmente, os valores a serem recolhidos a título de IPI são deduzidos dos outros valores pagos nas etapas anteriores da cadeia produtiva. Este encadeamento de atos econômicos poderia gerar verdadeiro "efeito cascata" de tributos. Ao aplicar-se a técnica de não cumulatividade compensa-se o montante referente ao imposto recolhido nas operações anteriores com o valor a ser recolhido na operação atual. Evita-se uma tributação cumulativa, onerosa e burocrática que prejudicaria tanto os empresários quanto – e principalmente – o

consumidor, que paga o custo da tributação embutido no preço final, visto que o IPI é tributo indireto; ou seja, é recolhido pelo industrial, mas quem paga, de fato, é o consumidor final do produto industrializado.

Como visto no item 3.1 deste estudo, as mercadorias voltadas à exportação, são isentas de alguns tributos, um deles sendo o IPI. É uma medida para tornar as exportações mais vantajosas, favorecendo a balança comercial nacional e gerando dividendos tanto para o empresário quanto para o país. Vale ressaltar que o que deixa de ser arrecadado pelos Estados é, de certa forma, compensado pelo fundo de repartição previsto no artigo 159, II da Carta Magna.

O inciso IV do § 3º do artigo 153 traz uma novidade introduzida pela Emenda Constitucional 42/2003, que diz que o IPI “terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei”. A intenção do constituinte reformador foi nobre: Privilegiar quem compra pra produzir, em vez de consumir. Bens de capital podem ser entendidos como aqueles que bens ou serviços necessários para a produção de outros bens ou serviços e que não sejam incorporados no produto final. Assim, numa linha industrial, a máquina que embala o produto é bem de capital da empresa, enquanto que o plástico que efetivamente serve de embalagem e compõe a forma do produto final é incorporado no processo industrial e, portanto, é bem de consumo. O comando constitucional é de reduzir o impacto, ou seja, desonerar o tributo nestes bens, na forma da lei. Não se trata de conceder imunidade.

Com base no conceito de extrafiscalidade, torna-se mais fácil entender a razão de os governos das três instâncias da Federação concederem incentivos fiscais. Mas porque os Entes estatais eventualmente renunciariam ao seu poder de tributar, sabendo que a tributação é a força motriz da maior parte da captação de recursos necessários à consecução de seus múnus constitucionais?

Marcos André Vinhas Catão descreve os incentivos fiscais como “instrumentos de desoneração tributária, aprovados pelo próprio ente político autorizado à instituição do tributo através de veículo legislativo específico com o propósito de estimular o surgimento de relações jurídicas de cunho econômico” (CATÃO, 2004, p 13). Em suma, o ente suspende, parcial ou totalmente, embora sempre de modo provisório, precário, o seu próprio poder de tributar a fim causar um efeito na conjuntura socioeconômica. Ainda segundo o autor supra, a administração, ao conceder incentivos fiscais, age “[...] diferindo a tributação para o momento em que

a captação de riquezas (imposição fiscal) possa ser efetuada de maneira mais efetiva, eficiente e justa”.

Nem a Constituição Federal nem o Código tributário nacional tratam de modo objetivo, específico sobre o tema, portanto a concessão de incentivos fiscais poderia ficar apenas no campo da discricionariedade do chefe do poder executivo. Infelizmente, ainda não vivemos uma cultura de apego à supremacia do interesse público, moralidade e impessoalidade no trato da coisa pública; portanto, mesmo sob a aparente lacuna do sistema, os incentivos fiscais têm, sim, parâmetros para balizá-los. Estes parâmetros estão dispostos na própria Carta de 1988, especialmente no título VII “da ordem econômica e financeira”, capítulo I “dos princípios gerais da atividade econômica”, que inicia-se no art. 170.

Este artigo 170 dispõe dos princípios que norteiam uma economia onde o sistema capitalista conviva harmonicamente com garantias outras de um país verdadeiramente desenvolvido. Vale a pena trazer à baila o dispositivo e relembrar quais princípios devem ser respeitados pelo mercado e pelo Estado:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País (BRASIL, 1988).

Catão lembra que, no caso concreto, deve-se considerar um binômio para avaliar se o incentivo fiscal é lícito ao que se propõe ou não passa de mero expediente

para que o gestor público conceda privilégios àqueles que são de seu conchavo, de seu grupo de apoio político-econômico.

O primeiro item do binômio é que o incentivo fiscal deve ter um fundamento de validade, ou seja, esta norma de isenção consegue conviver harmoniosamente com outros princípios constitucionais? Por que o Estado estaria beneficiando a sociedade, ou seja, atingindo o interesse público ao deixar de carrear recursos que a própria lei não só permite, mas ordena que seja feita a sua exação? O primeiro conceito a se lembrar aqui é o de isonomia tributária. O fundamento de validade do incentivo fiscal deve tanto procurar a consecução de um dos princípios constitucionais (redução de desigualdades regionais, acesso a cultura, estímulo ao desenvolvimento científico, etc.) quanto não pode se afastar da isonomia tributária, plasmada no artigo 150, II da Constituição:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (BRASIL, 1988).

Vale ressaltar que não há violação ao princípio da isonomia tributária quando o benefício fiscal seja para setor determinado da economia, conforme entendimento de Catão (2014, p. 39), quando tal benefício estiver “lastreado em análise socioeconômica que analisasse as possibilidades de desenvolvimento daquele determinado ramo de atividade econômica”. Ou seja, o benefício ilegítimo seria, dentro de uma mesma categoria econômica, beneficiar uma empresa e outra não. Mas, dentre vários setores da economia, beneficiar uns e não outros, não ensejaria violação da isonomia tributária. É relativamente lógico o embasamento desta proposição, visto que há setores que podem precisar de mais ou menos incentivo estatal para funcionar – a própria extrafiscalidade do IPI já prevê isto, quando aumenta exorbitantemente a alíquota dos cigarros e bebidas e reduz o de produtos considerados essenciais à maior parcela da população.

No caso ao qual este trabalho se dedica, discorda-se de certa forma da posição do autor. Veja-se, por que a indústria automobilística e a da chamada “linha

branca” deveriam se beneficiar das desonerações do IPI, se a ameaça de desemprego com a crise econômica iniciada em 2008-2009 era um fenômeno econômico de caráter geral? Quais critérios o governo federal utilizou para que estas indústrias, em específico, fossem beneficiadas e outras, como as indústrias metalúrgicas, alimentícias ou têxteis (para citar alguns exemplos de fortes indústrias nacionais) não o foram? Poderia ter relação com o fato do presidente à época, Luís Inácio Lula da Silva ter sua origem política justamente nos sindicatos dos trabalhadores da indústria automobilística da região do chamado ABC Paulista? Fica a indagação.

O segundo item do binômio é a efetiva produção de resultados com aquela norma de isenção. O que conseguiu-se que compense esta renúncia de receitas, que venha a justificá-la? Em que aspecto do interesse público houve o benefício e, mais importante, o benefício valeu a pena ou ficou aquém do esperado? Ressalte-se: O recurso deveria ter adentrado no erário, só não o foi por razão extraordinária justificável pela preservação de alguns princípios constitucionais. Um incentivo fiscal que não gera retorno em algum bem jurídico de interesse público não é legítimo, pois o Estado abdicou de seu poder-dever, beneficiou diretamente um contribuinte ou grupo destes e a consequência positiva que deveria advir desta renúncia de receita não ocorreu.

Não parece que o efeito benéfico efetivamente tenha ocorrido. É o que se encontra em farta quantidade de reportagens, desde o início das desonerações até hoje. Em matéria de Julho de 2012, Iuri Dantas do jornal Estado de São Paulo já atestava que a compensação foi irrisória e em nada beneficiou o país. Os dados são ultrajantes levando-se em consideração o montante de dinheiro que deixou-se de arrecadar - em torno de R\$ 26 bilhões, à época - e os resultados obtidos. Veja-se:

Indústria automobilística teve isenção de R\$ 1 milhão por emprego criado

Medidas de incentivo ao setor nos últimos três anos contribuíram ainda para remessa de lucro ao exterior de US\$14,6 bi pelas montadoras

Desde o início da crise financeira internacional, o governo brasileiro abriu mão de R\$ 26 bilhões em impostos para a indústria automotiva. Ao mesmo tempo, o setor criou 27.753 novas vagas de trabalho, o que equivale dizer que **cada nova carteira de trabalho assinada pelas montadoras custou cerca de R\$ 1 milhão em renúncia fiscal aos cofres públicos.**

As medidas de estímulo à venda de veículos nos últimos três anos e meio também contribuíram para a **remessa de US\$ 14,6 bilhões ao exterior, na forma de lucros e dividendos, para as matrizes que contavam prejuízos com a queda na receita nos Estados Unidos e na Europa. O lucro**

enviado para fora do País fica próximo do valor que as empresas deixaram de pagar em impostos.

A maior parte dos benefícios foi anunciada de surpresa pelo ministro da Fazenda, Guido Mantega, sem planejamento com outros setores do governo. Sob a tutela da presidente Dilma Rousseff, o ministro assumiu a negociação direta com as montadoras, gerando críticas, nos bastidores, de outros gabinetes. **Há quem critique a falta de contrapartidas ambientais, de geração de empregos e de investimentos pelas empresas.**

Economistas concordam que o consumidor brasileiro paga preço salgado para ajudar um setor da economia e criticam a forma atabalhoada com que o governo lida com as montadoras. Mas divergem sobre a necessidade de ajuda ao setor: uns dizem ser vital e outros apostam em uma abordagem mais liberal que permitisse, por exemplo, que os empresários tivessem prejuízo na crise para que aumentassem a qualidade do produto.

Lobby. A ajuda a conta-gotas, em vez de políticas de longo prazo para tornar a indústria nacional mais competitiva, reflete **o lobby de alguns setores viciados em receber auxílio estatal**, diz Gabriel Leal de Barros, especialista em crédito público do Instituto Brasileiro de Economia da Fundação Getúlio Vargas. [...]

Os dados mostram que **o País "abre mão de muita coisa para atender aos interesses desse setor, a um custo enorme"**, diz JulioMiragaia, coordenador de Políticas Econômicas do Conselho Federal de Economia. "Provavelmente, a **maior parte da desoneração tenha sido enviada na forma de lucros para o exterior.**"

[...] Indagado sobre a necessidade de estímulo estatal em meio à crise internacional, o professor de economia da Fundação Dom Cabral, Rodrigo Zeidan, afirma que **"uma crise traz prejuízo e pronto"**. **"As políticas de renúncia fiscal devem ser estruturadas para o longo prazo e não apenas para resolver problemas de altos estoques. O que importa para a sociedade são investimentos que geram empregos no futuro"** (DANTAS, 2012).

Ou seja, pretendia-se proteger os empregos dos funcionários desta indústria, bem como a sobrevivência das próprias empresas. Qual foi o principal resultado obtido? A remessa de US\$ 14,6 bilhões ao exterior em lucros e dividendos, para as matrizes das montadoras. O dinheiro que não foi arrecadado, que não reverteu-se em benesses para a sociedade, foi utilizado para enriquecer ainda mais as matrizes de multinacionais da indústria automobilística. A quantidade de empregos gerados (ou não extintos, a depender do ponto de vista), pelo menos quando observado no ponto de vista dos postos de emprego direto não compensou a renúncia fiscal.

Como o texto bem diz, o governo utilizou a ferramenta de desoneração de forma solta, sem vincular o benefício fiscal a contrapartidas de longo prazo, como a melhoria da cadeia produtiva (para gerar automóveis realmente melhores e mais baratos) e a segurança dos empregos, que em 2015 está por um fio, com 35 mil trabalhadores em situação de insegurança de seu vínculo empregatício segundo matéria do portal G1 datada de Junho de 2015 (PAIXÃO, 2015). Setores do próprio

governo criticaram a ausência de vinculação das desonerações a contrapartidas ambientais, geração efetiva - estimada, mensurada e aferida - de emprego e desenvolvimento das indústrias locais. Qual o legado que ficou?

E, repete-se a pergunta: Por que logo a indústria automobilística foi a grande beneficiada? Matéria do portal GGN demonstra o que a classe trabalhadora pensa da indústria automobilística em 2015, após as malfadadas desonerações:

[...] a indústria automobilística brasileira tem sido beneficiada, e muito, por isenções e descontos de taxas e impostos, várias vezes no decorrer dos últimos anos, com a justificativa de evitar demissões e crises sócio-econômicas que desestabilizariam as instituições democráticas, a sociedade e o "americanwayoflife".

Seria "o diabo a quatro", em outras palavras.

Mais uma chantagem sem-vergonha, onde o trabalhador, na contenda, volta a ser tratado como moeda de troca entre as famosas "forças ocultas". Chantagem sim! Perceba como o automóvel **NÃO É** artigo de primeira necessidade, ou essencial. Algo como a cultura do tabaco, por exemplo. No entanto, transformamos (virgula, que não fui eu/nós!) a indústria automobilística quase que em monocultura brasileira.

E, como sofremos de uma miopia endêmica, não percebemos a produção (nem quase nada, diga-se de passagem) de forma holística. Achamos que produzir -qualquer coisa- se reduz somente a isso; produzir. Não vemos as intrincadas redes e relações que qualquer (repita comigo: Q-U-A-L-Q-U-E-R) produto ou serviço tece ao seu redor.

Por um lado, em nome dum progresso industrial rápido e virtual, desde os anos 50, o governo investe pesado na indústria automobilística e na sua infraestrutura. (BETHANCOURT, 2015)

Em suma, a obrigação tributária tem a função específica de manter a máquina pública e, portanto, não há espaço (salvo exceções da LRF) para que este recurso não venha a ingressar no erário. A discricionariedade da União ao reduzir as alíquotas do IPI deve ser analisada pelos critérios de conveniência e oportunidade, mas levando em conta que aqueles recursos também compõem o orçamento de Estados e Municípios. A extrafiscalidade, especialmente a presente no IPI não pode ser invocada sempre que a União quiser desonerar este imposto e intervir na economia a seu bel prazer - muitas vezes para atender a *lobbys* e *conchavos* como os da indústria automobilística - sem que incida em renúncia fiscal, que a LRF veda.

Trazendo à baila o tema da Lei de Responsabilidade Fiscal, é mister entender o porque da edição desta norma tão polêmica para os gestores públicos e como ela regula os benefícios (ou incentivos, expressão que será utilizada aqui como sinônimo a benefícios) fiscais.

De acordo com Harada, em artigo bastante didático:

A Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF – veio à luz para servir de instrumento básico para a consolidação de Programa de Estabilização Fiscal reclamada por organismos internacionais, sob a coordenação do FMI. Objetiva, pois, drástica redução do déficit público e a estabilização do montante da dívida pública.

Para tanto, de um lado, **introduziu mecanismos de combate de duas grandes despesas tradicionais: despesas com pessoal e despesas com serviços da dívida**, que absorvem maior parte das receitas, pouco deixando para as despesas de capital, notadamente, das de investimentos, comprometendo a qualidade de vida das gerações futuras.

De outro lado, **visou aperfeiçoar o mecanismo de arrecadação tributária e condicionar a concessão de incentivos tributários** que vinham sendo concedidos desordenadamente, sob diferentes modalidades.

De fato, esses incentivos, às vezes, tinham aplicação no próprio exercício em que introduzidos, concorrendo para o desequilíbrio das contas públicas.

Qualquer medida que implique redução discriminada de tributos enquadra-se no conceito de incentivos tributários. (HARADA, 2011)

Ou seja, a LRF tem como objetivo principal trazer uma estabilidade fiscal e orçamentária, com amplo controle do déficit público. Este problema macro é enfrentado basicamente em duas frentes: Controle das despesas públicas, em especial as despesas com pessoal e as com a dívida (interna e externa, se for o caso) e melhorar a arrecadação tributária, combatendo a renúncia fiscal e condicionando os incentivos fiscais. No tocante à renúncia fiscal, veja-se a parte inicial do famoso artigo 14:

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

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

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. (BRASIL, 2001)

O caput do dispositivo dá os requisitos que são universais a todo e qualquer benefício fiscal: a estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes e o atendimento ao que está disposto na LDO.

O benefício fiscal deve ser considerado na estimativa de receita da lei orçamentária anual (LOA), para que não haja risco de déficit orçamentário. A despesa já foi fixada anteriormente, levando em conta a redução de receita trazida por aquele incentivo fiscal. Não se pode permitir é que a renúncia de receita seja implementada ao longo da execução de um orçamento já votado e decidido, alterando a regra no meio do jogo, no improviso. Uma medida desse tipo, como reduz a capacidade do governo (seja em qualquer das três instâncias) de operacionalizar suas políticas públicas, deve ter muito planejamento prévio, com deliberação dos prós e contras trazidos com a redução de receitas. Esta renúncia de receitas advinda do incentivo fiscal, pretende resguardar qual bem jurídico? A benesse socioeconômica compensará a frustração de receitas que impossibilitará que a administração pública atue em outros campos do seu múnus público?

Mais: A LRF vincula este requisito de estimar o impacto financeiro-orçamentário não somente para o exercício em que deva iniciar sua vigência mas também para os dois seguintes. É lógico (e a LRF já previa isto) que uma renúncia fiscal pode atingir o planejamento orçamentário futuro, ou seja, o gestor público que acaba de ser empossado poderá, a depender da quantidade de renúncia fiscal, sentir os efeitos desta frustração de receita. E mesmo o gestor que concedeu o benefício fiscal pode vir a ser surpreendido por alterações bruscas na conjuntura político-econômica e ter que administrar uma situação imprevista.

O atendimento ao que estiver prescrito na LDO é um pouco mais subjetivo, visto que esta lei tem uma natureza programática, de instrução para elaboração da lei orçamentária anual. No entanto, a LDO dispõe sobre o equilíbrio entre receitas e despesas (LRF, art 4º, I "a") e o seu anexo de metas fiscais tem uma pletora de itens que contribuem para que haja uma efetiva adequação (ao menos formalmente) da proposta de incentivo fiscal a ser concedida à realidade orçamentária do ente concedente de tal benefício. Esta adequação à LDO pode ser arguida em juízo por quem quiser questionar a legalidade ou legitimidade da medida de desoneração.

Os últimos requisitos estão nos dois incisos do caput do artigo 14 e são alternativos - O proponente deve atender a pelo menos um destes dois requisitos.

O inciso I condiciona o ente político concedente (o proponente) do benefício a uma demonstração prévia de que a renúncia de receitas pretendida foi considerada na estimativa da receita na LOA" na forma do art. 12 da LRF". Também deve ser demonstrado que as metas fiscais previstos nos anexos da LDO não serão afetadas,

visto que a lei de diretrizes orçamentárias é quem orienta a elaboração da Lei orçamentária e eventuais alterações da legislação fiscal (que repercutem em aumento ou redução da receita tributária) também devem estar previstas na LDO pois repercutirão diretamente na LOA. O artigo 12, conforme citado logo acima é quem disciplina a previsão de receitas:

Art. 12. As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.

§ 1º Reestimativa de receita por parte do Poder Legislativo só será admitida se comprovado erro ou omissão de ordem técnica ou legal.

§ 2º O montante previsto para as receitas de operações de crédito não poderá ser superior ao das despesas de capital constantes do projeto de lei orçamentária.

§ 3º O Poder Executivo de cada ente colocará à disposição dos demais Poderes e do Ministério Público, no mínimo trinta dias antes do prazo final para encaminhamento de suas propostas orçamentárias, os estudos e as estimativas das receitas para o exercício subsequente, inclusive da corrente líquida, e as respectivas memórias de cálculo.

Pela simples leitura do dispositivo supra, podemos notar que a previsão de receita deve ser concebida de forma altamente técnica pelos órgãos de planejamento e orçamento dos poderes executivos da federação. Para ter um vislumbre da situação arrecadatória vindoura precisa-se levar em conta alterações na legislação, variações nos índices de preços (INPC, IPCA, INCC e outros índices), taxa de crescimento econômico e vários outros fatores mais ou menos relevantes para a política econômica, não apenas atual, mas no histórico dos últimos três anos, e a projeção para os dois anos diretamente seguintes; isto tudo com registro da metodologia de cálculo e premissas que estão balizando este estudo. Então, para ser legal o benefício fiscal, este deve estar sendo contado desde o início nas previsões de receitas, sinalizando que sobre aqueles fatos tributáveis, não haverá a exação; portanto, é uma receita com a qual não deve se contar.

A outra opção, do inciso II, é de compensar aquilo que não será arrecadado com criação ou majoração de tributo em outra área. Oras, é óbvio que se alguém deixa de pagar algo que deve ao Estado, outras pessoas pagarão por ele. Os serviços públicos regem-se pelo princípio da continuidade, a população não pode ter os serviços interrompidos, ainda mais por uma ausência de recursos causada por um

contribuinte ou um grupo deles que deixa (mesmo que justificadamente) de cumprir com suas obrigações tributárias. Aí complica ainda mais a situação do gestor público que terá de onerar a mais alguma área da sociedade, medida, decreto, impopular. Como a LOA fixa despesas conforme a previsão das receitas, uma receita que não se confirma durante a execução do orçamento cria um rombo que só pode ser tapado com novas receitas (e aí cabe a pergunta: Quem pagará a mais?) ou com a diminuição da despesa (pergunta-se também: Quem sofrerá cortes no orçamento?).

Na prática, com o intuito de atrair novos contribuintes e agradar aos antigos, os gestores dos entes concedem incentivos fiscais em notável desobediência ao regulamento de renúncia fiscal da Lei de Responsabilidade Fiscal (em especial o artigo 14). Na seara Estadual, tem-se a chamada guerra fiscal do ICMS, onde a despeito do preconizado pela LRF e pela Constituição (art. 155, XII, "g") e pela Lei Complementar 24/1975, que condicionam os incentivos fiscais deste tributo à aprovação dos convênios do CONFAZ - Conselho nacional de política fazendária -, os Estados reduzem suas alíquotas de ICMS, ou concedem benefícios variados para as empresas no âmbito deste imposto. Como exemplo, tem-se o Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense – PRODEC, citado nesta obra.

A LRF, no entanto, salvaguardou as desonerações nos impostos extrafiscais de caracterizarem renúncia fiscal. O art. 14, § 3º, I da lei dispõe que “§ 3º O disposto neste artigo não se aplica: I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º” (BRASIL, 2000). Ou seja, positivou-se extrafiscalidade do II, IE, IPI e IOF nesta lei que regula (vedando, salvo exceções) a renúncia fiscal. A aplicação irrestrita das desonerações nos impostos acobertados pelo dispositivo supra, como explanado reiteradamente ao longo deste trabalho, traz a consequência da redução da arrecadação (que pode ser entendida como modalidade legal de renúncia de receita), portanto, menos capacidade de prover serviços públicos aos cidadãos.

Ao ler Harada (2011), o mesmo reconhece que, como os gestores acabam concedendo os incentivos a arrepio da LRF, mais cedo ou mais tarde estes incentivos fiscais ilegais ou inconstitucionais, irão bater à porta do Poder Judiciário, para que este decida se são válidos. Como o judiciário rege-se pelo princípio da inércia, isto só ocorrerá quando provocado por quem de direito.

Mais do que a complexa sistemática de renúncia de receitas, a LRF tem um dispositivo que, ao desonerar o IPI, a União não parece ter olvidado. É o artigo 11,

que dispõe que "Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação." (BRASIL, 2000). Fala-se aqui em efetiva arrecadação dos tributos da sua competência, que foram instituídos e previstos. Ou seja, uma gestão fiscalmente responsável deve prezar pela efetiva arrecadação dos tributos aos quais a Constituição lhe incumbiu de realizar a exação. Longe de ser um país que possa prescindir de serviços públicos, a administração pública brasileira, - ainda mais nesta crise político-econômica e especulativa que o atormenta em 2015 - precisa bancar serviços públicos à população mais carente, em especial os mais básicos, como educação, saúde, saneamento e segurança.

E isto em todas instâncias da federação, não apenas na federal; mas, como visto neste trabalho, a União é o ente que detém a maior parte do bolo arrecadatório. Portanto, sua responsabilidade fiscal é ainda maior que a dos Estados e Municípios. E quando fala-se de tributos cuja arrecadação é compartilhada, a responsabilidade é extremada, pois pode-se chegar ao mal que este trabalho critica: A "cortesia com chapéu alheio", onde a União, ao não exercer seu poder-dever de tributar o IPI, acaba gerando um déficit de renda enorme para os entes que participam da distribuição do arrecadado.

Em seu Comentários à Lei de responsabilidade fiscal, Ives Gandra da Silva Martins e Carlos Valder do Nascimento dissertam bem sobre o sentido e a aplicabilidade desta norma:

O dispositivo em questão incorpora regra da doutrina administrativista e, como tal, obriga o agente público a cumprir em toda a sua plenitude o mandato que lhe é conferido pela sociedade. Tenta evitar as atitudes fisiológicas, tão comuns, na política brasileira, assentadas na máxima religiosa que ganhou certa notoriedade, consistente no é dando que se recebe, numa utilização deturpada e caricaturada do princípio consagrado pela crença popular (MARTINS, NASCIMENTO; 2012, p. 99).

Os autores falam em que o dispositivo em comento obriga o agente público a cumprir o desiderato imposto pela Constituição: A exação tributária. O objetivo principal dos tributos, como já explicado quando das doutrinas da fiscalidade e extrafiscalidade, é o de carrear recursos para o erário. A extrafiscalidade, muito presente no IPI, gera um paradoxo com a sua faceta fiscal. O IPI é um imposto primariamente extrafiscal, quando avalia-se que é exceção ao princípio da

anterioridade (mas não à anterioridade nonagesimal, ou "noventena", ressalte-se) e da legalidade, no sentido de variação das alíquotas. No entanto, o IPI ainda é um imposto que arrecada um bom montante de dinheiro, mais ainda se não houvessem as desonerações orquestradas pelo governo federal de 2008 em diante. Como abster-se desta receita quando há tantos serviços públicos deficitários? Na valoração deste caso concreto, cada carteira de trabalho salva na indústria automobilística por cerca de um milhão de Reais, afinal de contas, valeu a pena? Ou os 26 bilhões de Reais estimados como o montante das desonerações do IPI poderiam ter sido melhor empregados?

Em interessante artigo, José Eduardo Figueiredo de Andrade Martins aduz hipótese de reconhecer a inconstitucionalidade do artigo 11 da LRF argumentando que, sendo a competência tributária facultativa ao ente federado (que escolhe quando e se quer instituir o tributo) e de hierarquia constitucional (como foi dito no tópico dedicado ao tema, a competência tributária só é atribuída ou modificada pela Constituição ou norma que a equivalha, como uma emenda constitucional); a LRF estaria contrariando a própria Magna Carta ao sancionar o ente que não institua os impostos (e aqui fala-se especificamente de impostos, não tributos, que é termo mais amplo) de sua competência com a proibição de receber transferências voluntárias. Neste trabalho, discorda-se desta tese. Veja-se o trecho do artigo:

A norma, para não incorrer em inconstitucionalidade, deve ser interpretada a partir da necessidade e conveniência da instituição do tributo pelo ente federativo. Havendo necessidade ou conveniência de sua instituição, é certo que o ente está descumprindo sua obrigação de perseguir e tentar efetivar o interesse público. Por isso, a sanção política do parágrafo único do artigo 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal deve ser aplicada. Todavia, caso não exista real necessidade ou conveniência de sua instituição, já que as políticas públicas estão sendo implementadas regularmente ainda que ausente o imposto o qual o ente federado tem competência para instituir, não é o caso de aplicação da sanção, pois a persecução do interesse público está sendo realizada regularmente (MARTINS, 2012).

Não há de se discordar que a instituição ou não do tributo, como manifestação da competência tributária, é facultativa ao ente. No entanto, a partir do momento em que o tributo é instituído, sua cobrança torna-se atividade compulsória e plenamente vinculada, como já abordado anteriormente. À autoridade tributária não cabe análise de conveniência, e oportunidade, como nos casos onde manifesta-se o poder discricionário da administração pública. Aqui manifesta-se o poder vinculado,

portanto, deve-se cobrar o tributo que foi instituído. As exceções a esta obrigatoriedade são justamente os incentivos (ou benefícios) fiscais, que justificam-se pela salvaguarda de outro bem jurídico para se estar negando o poder-dever de tributar à fazenda pública.

O argumento do parágrafo anterior é de natureza jurídica, técnica. No entanto, um outro argumento, de natureza fática e político-econômica se impõe: O autor suscita a possibilidade de um ente federado não ter real necessidade ou conveniência para tributar, se as políticas públicas estiverem funcionando perfeitamente. É uma possibilidade, no mínimo, utópica; a de um ente federado, no Brasil pelo menos, estar com seus serviços públicos funcionando a todo vapor e sem necessidade de renda.

A realidade da administração pública nacional é diametralmente oposta a esta hipótese. A maioria dos gestores públicos vive em eterno conflito para colocar os serviços públicos num patamar mínimo necessário de funcionamento e tentando se adaptar às regras que a LRF e outras normas moralizadoras, além dos tribunais de contas e das casas legislativas (nesse caso, normalmente quando de oposição) que fiscalizam as contas públicas. Não arrecadar um tributo já instituído não tem justificativa outra que não seja o da concessão de um incentivo fiscal, ou então gera-se uma violação clara ao que preconiza o CTN e a LRF.

Outra opinião contrária à *ratioessendi* do artigo 11 da LRF, conforme entendimento esposado nesse trabalho e avalizado por Ives Gandra da Silva Martins e Carlos Valder do Nascimento é a presente no artigo de Ercias Rodrigues de Sousa e Thiago Morelli Rodrigues de Sousa:

É evidente que a questão ainda demanda outros desdobramentos, no ponto em que se adote como útil a classificação dos tributos em fiscais e extrafiscais, por exemplo.

Assim, o não exercício da competência em relação a tributos de natureza predominantemente arrecadadora, implica diretamente em renúncia fiscal, enquanto a mesma omissão, desta feita relacionada a tributos de índole predominantemente extrafiscal, estaria a acarretar, também predominantemente, apenas omissão no uso de instrumento de regulação da atividade econômica, não exercendo, no mais das vezes, influência relevante no volume de recursos financeiros aportados ao orçamento daquele Ente Público.

Assim, nos parece que a extensão da aplicabilidade do artigo 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal se daria tão-somente no tocante à não-instituição de impostos com marcada característica fiscal, sendo inaplicáveis as sanções ali previstas se se der, a omissão, na instituição de impostos extrafiscais. De

qualquer modo, os entes políticos que mais dependem de transferências voluntárias - Estados e notadamente Municípios - possuem competências tributárias, no tocante aos impostos, com conotação fortemente arrecadatória, o que torna bastante plausível a incidência do dispositivo da Lei Complementar ora comentado (SOUSA, SOUSA; 2006).

Novamente pode-se trazer dois argumentos para refutar o entendimento acima. Quanto à possibilidade de não instituição de tributo notadamente extrafiscal ser considerada uma manifestação do poder discricionário e regulatório do Estado na economia, basta lembrar o que foi dito logo acima: Cai por terra tal argumento, quando o imposto já está instituído e torna-se uma prestação compulsória e plenamente vinculada. E quanto à possibilidade dos Estados e Municípios poderem, através de seus tributos próprios, manter uma saúde orçamentária, deve levar-se em conta que estes entes políticos menores são justamente os que têm menor participação no bolo das competências tributárias originárias, tanto é que a própria Lei Maior instituiu o sistema de repartição de receitas (diretas e indiretas) para amenizar a discrepância entre as capacidades arrecadatórias entre os entes.

Arrematando nesta toada, coadunando com a posição que este trabalho defende, ou seja, de que a renúncia fiscal pela União no tocante ao IPI (que repercute nos repasses do FPM) é inviável para os Municípios, visto que estes dependem sobremaneira destes repasses via fundo de participação; as palavras de Rafael De Carvalho Pedro:

Todavia, no Brasil sempre ocorreu a centralização do poder, principalmente o financeiro, na União. Dessa forma, o montante tributário arrecadado pelos Municípios é ínfimo, dependendo assim sempre de repasses federais e estaduais para sua existência. Portanto, pode-se concluir que os Municípios não são autônomos, pois raríssimos são os que conseguem gerir sem contar com os repasses. [...]

Constitucionalmente os Municípios são considerados autônomos, contudo por estar mais próximo à população acabam enfrentando diversas situações das quais exijam mais recursos, logo, a atribuição de autonomia financeira significa a efetiva soberania administrativa. Tão logo, percebe-se que os Municípios possuem apenas autonomia política e administrativa, pois a autonomia financeira em relação aos outros entes federados é inexistente, com raríssimas exceções (PEDRO, 2015).

Ou seja, por todas características da obrigação tributária (compulsória e plenamente vinculada), a discricionariedade da União em exercer desarrazoadamente a função extrafiscal do IPI prejudica os orçamentos municipais, mesmo as desonerações deste tributo como regulador da economia não caracterizando renúncia fiscal pela previsão do artigo 14, § 3º da Lei de responsabilidade fiscal.

3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA, REPARTIÇÃO DE RECEITAS E SUA HARMONIZAÇÃO COM O PACTO FEDERATIVO

A competência tributária pode ser entendida como o poder de cada ente federado para tributar com base em seu poder de império. Os conceitos de competência tributária e de distribuição de receita são abordados e diferenciados de maneira clara por Hugo de Brito Machado, que os conceitua como espécies de um gênero maior, qual seja, a Discriminação constitucional de rendas: “Discriminação constitucional de rendas é expressão genérica. Compreende a atribuição de competências, ou partilha do poder tributário e a distribuição de receitas tributárias” (MACHADO, 2010, p. 34).

Aliás, Machado, continuando em seu raciocínio de classificar distribuição de receitas tributárias e competência tributária como espécies do mesmo gênero, cita uma diferença basilar entre os dois institutos: “A técnica de distribuição de receitas, porém, tem o inconveniente de manter os Estados e os Municípios na dependência do governo federal, a quem cabe fazer a partilha das receitas tributárias mais expressivas” (2010, p. 35). Ou seja, a situação de fato é que, hoje, boa parte dos Municípios pequenos têm a maior parte de sua renda proveniente de repasses de tributos arrecadados por outros Entes, especialmente o Fundo de participação dos Municípios, o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – Fundeb e o Fundo nacional de saúde – FNS.

A título de exemplo, pegue-se o orçamento do Município de Barreiros – PE para o ano-base 2013, consultados no portal Meu Município (Figura 1):

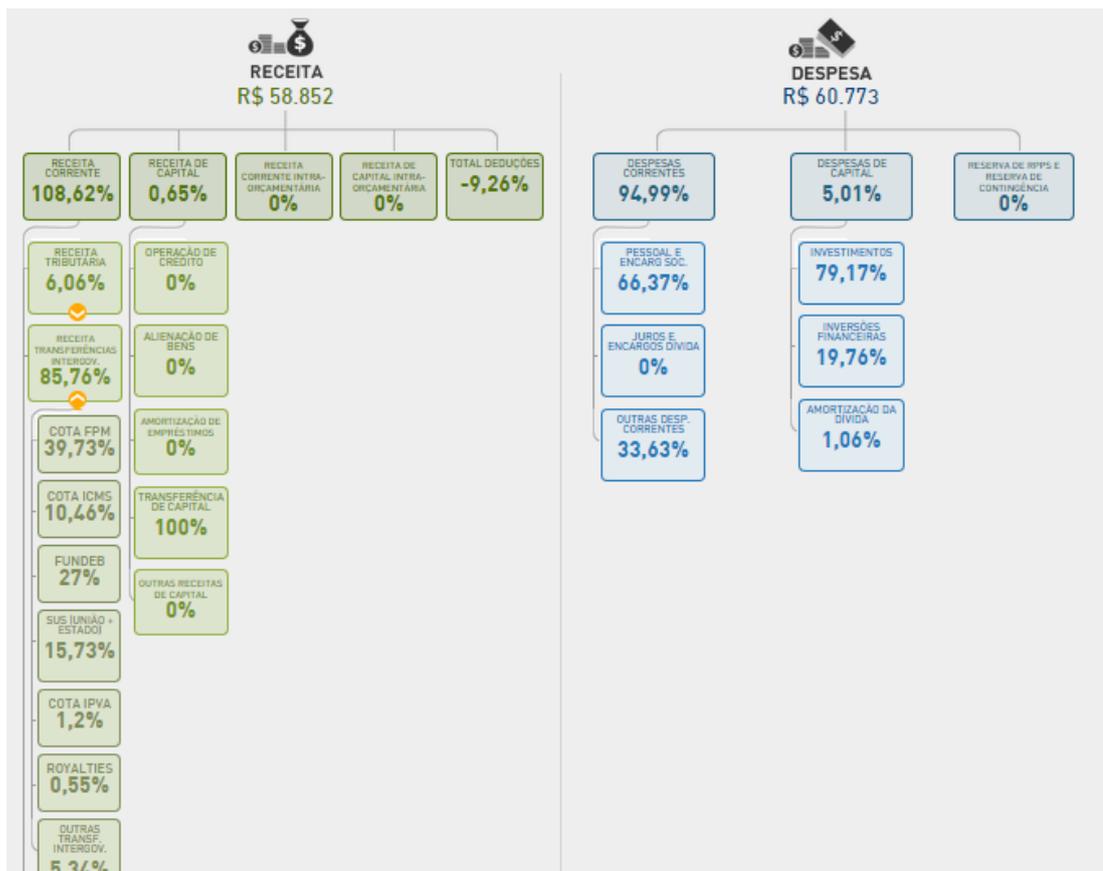


Figura 1: Composição orçamentária do Município de Barreiros-PE para o ano de 2013
Disponível em: <http://www.meumunicipio.org.br/meumunicipio/municipio/260140>

Enquanto a receita tributária própria, composta pelos tributos municipais (ISS, ITBI, IPTU, Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública – COSIP e outras eventuais taxas e contribuições) compôs 6,06% da receita orçamentária do Município; a receita proveniente de transferências intergovernamentais (FPM, FUNDEB, FNS, cotas do ICMS e IPVA além de outras transferências de menor porte) compôs 85,76% da receita. Os dados falam por si só: A situação orçamentária dos Municípios é periclitante, extremamente dependente de repasses de outras esferas de governo. Só o FPM (que é o repasse que este trabalho tem como foco) respondeu por 39,73% das receitas Barreirenses em 2013. Ou seja, reduza-se quase 40% do orçamento deste município (algo em torno de 21,7 milhões de Reais em 2013) e a sua governabilidade ficará seriamente comprometida.

O Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco, em julho de 2015, manifestou-se no sentido de alertar aos Municípios para que arrecadem seus tributos de competência própria com vistas a depender menos das transferências constitucionais obrigatórias e das voluntárias. O jornalista Ayrton Maciel do Jornal do

Commercio entrevistou Valdecir Pascoal, atual presidente do TCE-PE. Segue resumo da matéria, que explica bem o atual momento orçamentário dos municípios:

Comumente, o TCE expede alerta às prefeituras quando o gasto com pessoal atinge ou extrapola o limite na LRF, quanto a terceirizados, a contratos ou quanto a aplicações constitucionais mínimas em saúde e educação. “Este é o primeiro alerta sobre receita própria. É que só agora surgiu o olhar sobre a questão receita. O TCE já fez alertas sobre muitos pontos de contas públicas. Há um ano alertamos mais de 100 municípios estavam fora da LRF em despesas de pessoal”, explicou o presidente do Tribunal de Contas, Valdecir Pascoal.

Com os municípios cada vez mais dependentes das transferências financeiras federais e estaduais, o Tribunal de Contas do Estado (TCE) emitiu alerta às 184 prefeituras de Pernambuco recomendando a cobrança dos tributos da competência dos municípios, medida que visa a aumentar a arrecadação para equilibrar nas finanças das cidades a queda dos repasses da União e do ICMS do Estado com o aumento das receitas próprias.

É o primeiro alerta específico que faz o TCE às prefeituras sobre a arrecadação de receitas próprias, segundo disse Valdecir Pascoal no anúncio da decisão do conselho do órgão. **“O alerta de risco não é uma obrigação, mas dá mais força ao TCE quando (no futuro) quiser responsabilizar um gestor”**, justificou o conselheiro.

Pascoal ressaltou que o TCE “não ignora” a crise econômica do País, que tem repercutido na arrecadação da União e Estados, mas principalmente dos municípios, e muito mais no Nordeste. **“Estão entre reduzir custos ou aumentar receitas em sua base tributária”**, avaliou.

Como a União descentralizou atribuições, mas não os impostos, a situação se agravou com a crise e a sensação do TCE é que os municípios “não são efetivos” na arrecadação de seus tributos. “O TCE não está em cima dos gestores com o chicote, nem adotando medidas legais, mas alertando para a necessidade de cobrarem os impostos, aumentando a arrecadação própria e reduzindo a dependência das transferências da União e do Estado”, justificou Pascoal (Maciel, 2015).

Sobre a competência tributária (originária), pode-se afirmar que esta deriva diretamente da constituição, que é a única norma a poder regular o federalismo fiscal, principalmente pelo fato de que tal competência está intrinsecamente ligada à capacidade de legislar, daí depreende-se o correto entendimento de que apenas os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) detêm competência tributária. Neste sentido, a lição de Luciano Amaro:

Numa federação a constituição preocupa-se com prover de recursos os vários entes políticos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – a fim de que cada qual possa atender aos seus respectivos dispêndios.

No que respeita às receitas de natureza tributária, optou a Constituição por um sistema misto de partilha de competência e de partilha do produto da arrecadação. No primeiro mecanismo, o poder de criar tributos é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição.

Temos assim a competência tributária – ou seja, a aptidão para criar tributos – da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Todos têm, dentro de certos limites, o poder de criar determinados tributos e definir seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição. A competência engloba, portanto, um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da incidência [...] (AMARO, 2001, p. 93 apud FERREIRA; SILVA, 2007, p.125).

A doutrina converge em atribuir algumas características à competência tributária. Roque Antônio Carrazza diz que são seis as características: "privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e, por fim, facultatividade do exercício." (CARRAZA, 1999, p. 339 apud CARVALHO, 2007, P. 231). CARVALHO, no entanto, sintetiza-as em apenas três: indelegabilidade, irrenunciabilidade e incaducabilidade.

Primeiramente, como dito acima, a Constituição Federal é a única norma capaz de atribuir competência tributária a um Ente federado e esta atribuição se dá de forma privativa e indelegável. Privativa, no sentido de exclusiva, pois somente o Ente que receber a competência tributária poderá exercê-la. A atribuição de competência para um dos entes automaticamente torna os outros incompetentes em relação àquele tributo, ou seja, se a Carta Magna atribui a competência tributária do ISS para o Município, não pode a União querer legislar em questões específicas deste imposto. A indelegabilidade deriva desta exclusividade, visto que a competência recebida não pode ser repassada. No entanto, nas palavras de PAULSEN (2012, p. 70), as funções fiscais como regulamentar, fiscalizar e lançar o crédito tributário são, sim, delegáveis visto que estão ligados à capacidade tributária. Tal entendimento sobre indelegabilidade encontra guarida no próprio direito posto, como visto no art. 7º do CTN e em seu § 3º:

A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões

administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição. (BRASIL, 1966).

[...]

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

Já a inalterabilidade é a impossibilidade de o Ente, mediante lei, alterar sua competência tributária. A única possibilidade de se alterar a competência tributária é mediante emenda constitucional, visto que a norma é uma adição ao próprio texto constitucional.

A competência tributária também é incaducável, ou seja, não sofre os efeitos da prescrição ou decadência. Sempre que quiser, o Ente poderá exercer sua competência constitucional. Hoje, temos um exemplo claro desta característica, visto que a União tem a competência para instituir o imposto sobre grandes fortunas - IGF - mas nunca editou norma criando tal tributo. Quando a União quiser, o IGF poderá ser criado. Esta competência não pode ser renunciada (irrenunciabilidade), tampouco pode ser exercida por outro Ente sob a alegação de inércia do Ente competente. Por último, é de exercício facultativo, como a União demonstra hoje em ainda não ter criado o IGF. No entanto, a facultatividade é de instituir ou não o tributo. Uma vez instituído, como a exação é de natureza compulsória (*ex lege*), o Ente deve, em regra, tributar, com as ressalvas como os incentivos fiscais sendo a exceção a esta regra.

Outra conclusão a que chega-se de pronto é que competência tributária não confunde-se com a capacidade tributária ativa, que é, segundo Roberval Rocha Ferreira Filho e João Gomes da Silva Júnior: “[...] a capacidade de figurar no polo ativo da relação jurídica obrigacional tributária ou o poder de cobrar, exigir e fiscalizar o tributo.” (FERREIRA; SILVA, 2007, p.126). A competência tributária é, como já dito acima, originada na Constituição (e apenas nela), indelegável, salvo a exceção prevista no art. 7º do código tributário nacional, *in verbis*:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição (BRASIL, 1966).

Nota-se aqui que as funções administrativas de certos tributos podem ser delegadas para outras pessoas de direito público (o § 3º do artigo supra diz não haver delegação de competência quando há o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos). A pessoa jurídica que está recebendo esta delegação excepcional terá a capacidade tributária ativa referente àquele tributo.

É o exemplo clássico do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), que é de competência da União, mas que pode ter sua capacidade tributária delegada aos municípios. A Constituição Federal, em seu art. 153 parágrafo 4º, III (que foi adicionado pela Emenda Constitucional nº 42/2003) diz que o ITR “será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal” (BRASIL, 1988). A Lei 11.250/2005, em seu art. 1º, regula a matéria:

Art.1o A União, por intermédio da Secretaria da Receita Federal, para fins do disposto no inciso III do § 4o do art. 153 da Constituição Federal, poderá celebrar convênios com o Distrito Federal e os Municípios que assim optarem, visando a delegar as atribuições de fiscalização, inclusive a de lançamento dos créditos tributários, e de cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, de que trata o inciso VI do art. 153 da Constituição Federal, sem prejuízo da competência supletiva da Secretaria da Receita Federal (BRASIL, 2005).

Esta opção dos municípios que quiserem realizar a função arrecadatória do ITR gera uma duplicidade de opções de repartição de receitas tributárias: Caso o município deixe as funções de arrecadação do imposto com a União, que é o ente competente, ficarão com 50% do arrecadado referente às propriedades rurais em seu território. Caso optem por assumir a arrecadação, ficarão com 100% do montante. É o que se depreende do art. 158, II da *Lex Mater*, que assevera pertencer aos Municípios “Cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III” (BRASIL, 1988). Lembre-se que o referido tributo, mesmo sendo de competência federal, é fiscalizado muito mais facilmente pelo Município, o ente federado mais próximo aos rincões deste enorme país. No entanto, não necessariamente as prefeituras terão capacidade administrativa para realizar a contento estas atividades.

Fechando o entendimento sobre o exemplo do ITR que bem explica a questão da diferença entre competência tributária e capacidade tributária ativa, Irapuã Beltrão em sintético artigo resume:

Como se extrai da clareza constitucional e sua regulamentação, os Municípios que decidirem por tal opção assumirão todas as funções relativas à arrecadação, inclusive a de realização de lançamento, com todos os ônus de apuração da produtividade das propriedades para obediência da determinação constitucional da progressividade das alíquotas sobre aquelas improdutivas. Por outro lado, transferidas as funções administrativas aos Municípios, toda a capacidade legislativa permanecerá naturalmente com a União. Por óbvio, o exercício das atividades administrativas pela municipalidade não autorizará qualquer disciplina da matéria legal para o tributo, devendo “ser observada a legislação federal de regência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural”, como esclarece o §1º do art. 1º da norma legal supra mencionada (BELTRÃO, p. 2-3).

Portanto, competência tributária não necessariamente é estar no pólo ativo da relação obrigacional jurídico-tributária. Competência tributária é a capacidade de, mediante o poder de legislar, regular um tributo cuja regra-matriz está prevista na Constituição. Paulo de Barros Carvalho explica que “A regra-matriz de incidência tributária é uma norma de conduta que visa disciplinar a relação jurídico-tributária entre o fisco e o contribuinte”. Esta norma prevê uma obrigação tributária em potencial, ainda em abstrato, que nasce – vinculando o contribuinte e o Estado – quando ocorre o chamado “fato gerador”, que normalmente é referente a obter a propriedade de algum bem, auferir rendas ou executar certas operações financeiras ou comerciais. Ainda segundo Carvalho:

A lei prevê um determinado fato jurídico tributário como hipótese de incidência tributária e, uma vez ocorrido o fato previsto, aparece a relação jurídica entre sujeito ativo e sujeito passivo. Concretizando-se os fatos descritos na hipótese, ocorre a consequência, e esta, por sua vez, prescreve uma obrigação patrimonial. Nela, encontraremos uma pessoa (sujeito passivo) obrigada a cumprir uma prestação em dinheiro (CARVALHO, 2009, p. 357).

Em síntese, consolidando o entendimento de que competência tributária é característica afeta à capacidade legislativa de cada ente federado (matéria prevista na própria Carta Magna), Silvio Aparecido Crepaldi arremata: “A competência legislativa é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas, para que expeçam normas jurídicas e para que as incluam no ordenamento jurídico” (CREPALDI). Ou

seja, por mais que um ente realize as funções de arrecadar e fiscalizar certo tributo de outro, este que tem originalmente a competência tributária continua o detentor das regulações da exação que terá seu produto repartido com o ente delegatário (o que tem a capacidade tributária). No exemplo anteriormente citado, a União delega a capacidade tributária para o Município arrecadar e fiscalizar o ITR e, mesmo quando este percebe 100% da arrecadação deste imposto, a competência tributária, ou seja, o poder de regular juridicamente o ITR continua com a União – a despeito de esta arrecadar ou não o imposto.

Um dos maiores obstáculos para o entendimento de que a parcela que cabe aos Municípios do montante do IPI mais IR (repassada via FPM) é, de direito, destes entes menores reside na interpretação literal do art. 6º do CTN e no uso dos vocábulos "Pertencem aos..." nos dispositivos constitucionais que regulam a repartição direta, enquanto que nos dispositivos que trazem a repartição indireta, utiliza-se o termo "entregará" ou "entregarão". Nos dispositivos de repartição direta, nomeadamente os artigos 157 para as repartições diretas para os Estados e Distrito Federal e 158 para as repartições diretas para os Municípios; o termo "Pertencem aos Municípios" (exemplo do art. 158) dá a ideia de real pertencimento, de direito subjetivo dos Municípios frente à União (incisos I e II) e aos Estados (incisos III e IV).

Por outro lado, se nos artigos 157 e 158, o legislador constituinte escolheu o termo "Pertencem aos...", ao tratar da repartição indireta, o mesmo não seguiu utilizando-o, ao invés disso, dispôs que a União (art. 159, *caput*) e os Estados (art. 159, § 3º) entregarão uma percentagem do produto da arrecadação, leva, se o intérprete ater-se à exegese literal, a um entendimento de que apenas após a efetiva arrecadação dos tributos é que se teria como calcular o *quantum debeatur* para os repasses do FPM e FPE.

Utilizando-se da interpretação literal, pode-se chegar ao posicionamento atual de cortes como o TRF da 5ª região, para o qual subiram vários recursos sobre esta matéria (como os julgados de Itabi-SE x União e Araçoiaba x União citados neste trabalho) e de onde partem, na forma de recurso extraordinário, várias lides para o Supremo Tribunal Federal. Este artigo de Gabriel Matos Bahia demonstra este tipo de raciocínio hodiernamente vigente no TRF5 dispondo sobre sua classificação tripartida das formas de repartição de receitas:

a) Participação direta no produto da arrecadação de imposto de competência impositiva da União: artigos 157, I e 158, I da CF.

As parcelas de Imposto de Renda retido na fonte incorporam-se, desde logo, às respectivas receitas correntes;

b) Participação no produto de imposto de receita partilhada: artigos 157, II, 158, II, III e IV e 159, III da CF.

O imposto, ao ser criado, já pertence a mais de uma pessoa política, nos exatos limites constitucionais fixados. Nunca pertencem integralmente ao titular da competência impositiva, que institui, fiscaliza e arrecada o imposto, devendo devolver o quantum às entidades participantes, porque a elas pertence por expressa determinação constitucional. A titularidade da receita não pertence exclusivamente à entidade política tributante;

c) Participação em fundos:

É a percepção, pelas entidades políticas beneficiadas, de determinadas importâncias dos fundos formados por 47% (quarenta e sete por cento) dos produtos da arrecadação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados, [...]

As 03 (três) modalidades são distintas e inconfundíveis. **Nas duas primeiras, as receitas pertencem às entidades contempladas. A Constituição utiliza a expressão “pertencem aos”.**

Na terceira modalidade, participação por fundos, **a entidade beneficiada tem uma expectativa de receber o quantum que lhe cabe**, segundo os critérios aí estabelecidos. Tanto que o termo utilizado pela Constituição é “a União entregará” (BAHIA, 2012) (Grifos do autor).

No excerto acima, fica claro que para os casos de repartição direta, o constituinte teria propositadamente utilizado o termo “pertencer” para consolidar o entendimento de que a pessoa política tem direito subjetivo a parte da arrecadação em abstrato, ou como disposto e grifado acima, o imposto, desde sua criação, pertence a não apenas um ente político, mas a todos que recebem valores daquela exação. A própria Constituição Federal delimitaria o quanto do tributo devido (e não do efetivamente arrecadado) pertence a cada ente, ou seja, os valores devidos de tributos que têm repartição direta “nunca pertencem integralmente ao titular da competência [...], devendo devolver o quantum às entidades participantes, porque a elas pertence por expressa determinação constitucional” (BAHIA, 2012). A conclusão, então, seria que a própria titularidade da receita não pertence exclusivamente à entidade política tributante, ou como disposto, aquelas receitas pertenceriam às entidades que recebem os repasses.

O inverso se aplicaria no caso da repartição indireta, visto que, ao utilizar-se do termo “A União entregará do produto da arrecadação...” como no art. 159, *caput*, em uma interpretação literal, o termo “entregar” tanto pode significar “dar”, ou seja, pegar algo que é seu e entregar a outrem, quanto “restituir”, que pressupõe estar de posse de algo que não é seu e retornar à posse do verdadeiro proprietário. Aqui, só

com uma interpretação de dicionário mesmo já se nota o quão plurívoco é o termo “entregar”. Quanto ao produto da arrecadação, pode-se entender mais literalmente como o efetivamente arrecadado ou, baseado na conjuntura orçamentária hodierna, como o que deveria ter sido arrecadado caso não houvesse a renúncia fiscal operacionalizada pelo ente titular da competência tributária originária.

O conceito de repartição de receitas tributárias encontra um obstáculo à sua compreensão logo na discrepância de nomenclaturas utilizadas pelos doutrinadores para tratar do tema. No entanto, a doutrina é pacífica em um ponto: O tema é afeto ao direito financeiro, não ao direito tributário, como alguns são levados a crer. Alexandre (2013, P. 637) preleciona de modo sintético, que: “A rigor, a repartição de receitas tributárias é matéria de direito financeiro, pois somente se refere às relações jurídicas entre os entes de direito público e não àquelas geradas entre tais entes e os particulares”. A matéria está prevista principalmente no Título VI, capítulo I, seção VI da Lei Maior (“Da repartição das receitas tributárias”), composta pelos artigos 157 a 162.

A diferenciação de nomenclaturas retro mencionada, produz pouco efeito prático, sendo apenas objeto de deliberação da doutrina mais técnica. Hugo de Brito Machado, como já citado nas páginas 16 e 17 do presente trabalho utiliza a terminologia “distribuição de receitas tributárias”, como espécie do gênero “Discriminação constitucional de rendas” – que engloba também a atribuição de competência tributária como outra espécie deste gênero (MACHADO, 2010, p. 34). Carlos Valder do Nascimento chama tal instituto jurídico de “discriminação pelo produto” (NASCIMENTO, 1999, P.154). O venerando tributarista Aliomar Baleeiro prefere o termo “distribuição de receitas”, mas também adota o termo “participação na receita” (BALEEIRO, 2009, P. 78). Ricardo Alexandre diferencia os termos como discriminação por produto (para a repartição de receitas) e discriminação pela fonte quando remete-se à competência tributária originária (ALEXANDRE, 2013, P. 637).

Tecnicismos à parte, o núcleo do conceito é basicamente o mesmo em toda doutrina: Um ente de maior grandeza distribui uma parte da arrecadação de um tributo de sua competência para entes de menor envergadura, não existindo no Brasil transferência de receita de um Ente menor para um maior.

As transferências intergovernamentais podem se originar de repartição direta ou indireta, institutos distintos vistos abaixo e previstos nos artigos 157, 158 e 159, § 5º (repartição direta) e 159 (repartição indireta) da Constituição Federal.

A repartição direta ocorre quando o ente beneficiário pela repartição da receita recebe-a diretamente sem qualquer intermediário. Esta receita é repassada diretamente de um Ente para o outro, sem ter de ser direcionada para qualquer fundo para ser, então distribuída. A maioria das repartições deste tipo ocorrem pelo critério da localidade, de certa forma, recompensando o Ente menor em cujo território nasceu o fato gerador tributário. O raciocínio da recompensa tem lógica quando pensarmos, por exemplo, no IPVA.

A carta Magna atribuiu aos Municípios metade do IPVA arrecadado pelos Estados em virtude dos veículos automotores licenciados em seus territórios. Por mais que o IPVA (como todos os impostos) seja de natureza não vinculada, é lógico que um veículo licenciado em um município “M” terá mais chance de desgastar as vias deste município, em vez dos outros. Também terá mais chance de causar um acidente no território de “M”, poluir mais o ar deste Município e etc. Ou seja, destinar metade do IPVA dos veículos licenciados no Município “M” pode ser entendido como um tio de compensação por todos os ônus que um veículo potencialmente pode trazer aos seus munícipes.

Interessante notar como o texto constitucional está disposto nos artigos 157 e 158 (grifos nossos):

Art. 157. **Pertencem** aos Estados e ao Distrito Federal:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I.

Art. 158. **Pertencem** aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados;

III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III;

IV - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

V - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:
I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;
II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal (BRASIL, 1988) (grifos do autor).

O verbo utilizado, conforme destacamos em grifos foi “pertencem”. Pertencer, dá a ideia clara de propriedade, de algo que compete a alguém. Portanto, no caso das repartições diretas, há pouco o que se discutir quanto a quem pertence a porcentagem que deve ser repassada do tributo: esta pertence ao ente menor, que recebe o recurso.

Tal entendimento encontra guarida em importante precedente do Supremo Tribunal Federal, de lavra do ministro Ricardo Lewandowski, o Recurso Extraordinário 572.762-9 SC, impetrado pelo Município de Timbó – SC em face do Estado de Santa Catarina. O citado RE tem como tema justamente um Ente maior (o Estado de Santa Catarina) que deve repassar para um Ente menor (o Município de Timbó) dado tributo de competência tributária daquele Ente maior (ICMS) e realiza desonerações que afetam o repasse das receitas para o Ente menor. A ementa do julgado elucida bem o atual entendimento da Corte Superior nesta matéria:

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 (BRASIL, p. 1, 2008) (grifos do autor).

O douto Ministro Lewandowski afirma neste julgado que a parcela do ICMS à qual os municípios fazem jus **pertence de pleno direito** aos Municípios, conforme grifado. Ou seja, não se trata de faculdade do Estado repassar ou não aquela parcela.

Trata-se de direito subjetivo do Município, consoante decisão favorável ao ente menor confirmada neste julgado. No item II da ementa, o relator aduz o argumento que este repasse não pode sujeitar-se a condição prevista no âmbito estadual. Ora, o ICMS é imposto de competência estadual. Assim, o STF deixa claro que mesmo sendo o Estado de Santa Catarina o titular do ICMS, não pode simplesmente alterar as regras de arrecadação a ponto de afetar a parcela que é devida ao Município. Conforme item III da mesma ementa, esta limitação (a desoneração do ICMS pelo Estado através do programa de incentivo fiscal) ao repasse configura indevida interferência do Estado no sistema constitucional de repartição de receitas tributárias.

Portanto, para fechamento deste tópico, a síntese da repartição direta é de que é um repasse sem intermédio de fundos e que o STF já se posicionou no RE 572.762-9 SC que, nestes casos, o Ente maior não tem total discricionariedade sobre a arrecadação do tributo, pois prejudicar a parcela que será repassada ao Ente menor fere o sistema de repartição de receitas tributárias disposto na Constituição Federal. Estas características da repartição direta e sua suposta ligação com o verbete “pertencem” no início dos artigos 157 e 158 da Lei Maior serão reexaminadas em momento posterior deste trabalho.

Das duas espécies de repartição, a de forma indireta importa mais a este trabalho, pois é como se dá o repasse do IPI (e do Imposto de Renda que também compõe o montante que é repassado ao FPM) ao fundo de participação dos Municípios. A repartição indireta ocorre quando a verba a ser repartida é direcionada a um fundo e então repassada aos entes receptores seguindo critérios estipulados em lei. Atualmente o sistema constitucional de repartição indireta de receitas tributárias compõe-se de quatro fundos. Três deles recebem verbas do arrecadado do IPI e do Imposto de Renda, consoante art. 159, I da Constituição Federal: 21,5% vão para o Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE), 22,5% vão para o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e 3% são destinados à “aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional” (BRASIL, 1988).

Já o quarto fundo é previsto no art. 159, II (fundo compensatório de exportações de produtos industrializados) e compõe-se de dez por cento da arrecadação do IPI, calculados de forma proporcional ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados por cada Estado ou pelo Distrito Federal. A

razão deste repasse constitucional é compensar os Estados e o Distrito Federal pela não incidência de ICMS (tributo Estadual) nas exportações de mercadorias conforme artigo 155, § 2º, X, a. Alexandre (2013, p. 651) ressalta que trata-se de um esforço nacional para tornar as exportações mais competitivas, no entanto, os Estados saem prejudicados pois são forçados a uma renúncia fiscal indesejada. Seguindo a lógica do FPM, o autor anota que os recursos carreados a este fundo compensatório das exportações também são compartilhados com os Municípios: "Da parcela recebida, cada Estado repassará aos Municípios situados em seu território 25%, seguindo os mesmos critérios de repasse do ICMS estabelecidos no art. 158" (ALEXANDRE, 2013, p. 651).

Voltando o foco ao caso específico do FPM, ressalte-se as alterações legislativas provenientes das Emendas Constitucionais de nº 55/2007 e 84/2014 que adicionaram, cada, mais 1% do montante arrecadado do IPI e IR para o FPM. Estes 2% a mais vêm para suprir a falta de recursos dos Municípios, em especial para bancar a folha de pagamento, maior razão política para a alteração advinda com a Emenda 84/2014 que entrega os 1% do art. 159, I, "e" no primeiro decêndio do mês de Julho, enquanto que os 1% do art. 159, I, "d" no primeiro decêndio do mês de dezembro, período típico em que as prefeituras estão tentando pagar o décimo terceiro salário de seus funcionários; bem como para cobrir os prejuízos advindos do decréscimo dos repasses que os prefeitos afirmam estar havendo.

Na repartição indireta, as receitas são divididas entre os beneficiários seguindo os ditames da Constituição, com sua real distribuição ficando a cargo de regulação legal e operacionalizada por órgãos como o TCU. No caso, o Tribunal de contas da União calcula o coeficiente (em porcentagem) dos repasses para os Estados, Municípios e Distrito Federal e não o real *quantum*do arrecadado do IPI e do IR que a União deve repassar.

O pacto federativo em seu viés mais amplo pressupõe a independência financeira dos entes federados como condição *sine qua non* para consecução de seu múnus constitucional. Esta é a posição pacífica da doutrina nacional, no entanto, o jogo político por vezes ignora as normas jurídicas nos intrincados labirintos de Brasília, onde os membros do legislativo e do executivo digladiam-se em *lobbys* para atender a vários interesses, ora legítimos, ora espúrios. A forma federativa de Estado é de importância tal que foi erigida à posição de cláusula pétrea, portanto não pode haver deliberação de proposta de emenda à Constituição que tente abolir o Estado federado

(BRASIL, 1988). Aliás, não por acaso, a forma federativa de Estado está prevista no artigo 1º da Carta Magna que diz “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito [...]”.

Mas o que pode se entender como pacto federativo? Régis Fernandes de Oliveira, citando Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, dispõe três características do Estado federal: "a) O processo de repartição das competências entre a União e os Estados federados; b) a autonomia dos Estados federados; e c) a participação dos Estados federados nas decisões da União" (BANDEIRA DE MELLO, 1948, p. 17 apud OLIVEIRA, 2013, p. 42). Já Pedro Lenza, em rol mais amplo, traz outras características, das quais este trabalho elenca como mais importantes a existência de uma Constituição rígida como base jurídica, a ausência do direito de secessão e a soberania do Estado federal, o que, de maneira alguma, gera uma relação de hierarquia entre a União e os entes menores da federação (LENZA, 2014 p. 472 - 473). Vejamos o que cada uma destas características implica para a forma de Estado adotado pela República Brasileira.

A distribuição de competências em sede constitucional pode ser administrativa ou legislativa. Na competência administrativa delimita-se o campo de atuação político-administrativa de um Ente federado, quais partes do múnus Constitucional do poder público cabem a cada Ente, ou seja, quem responde por determinado dever. Tais Competências podem ser exclusivas (privativas) de um Ente ou comuns entre as várias instâncias da federação. As competências administrativas privativas da União estão elencadas no art. 21 da Constituição Federal, as dos Municípios constam no art. 30, enquanto que aos Estados, o artigo 25, §1º atribui-lhes “as competências que não lhes sejam vedadas por esta Constituição” (BRASIL, 1988), ou seja, a famosa competência residual. O art. 23 dispõe da competência comum à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

Já a competência legislativa envolve o poder de emitir normas regulando dada matéria. Esta pode se dar de modo privativo ou concorrente. Competências privativas são excludentes, portanto, se um Ente tem competência legislativa privativa sobre um assunto, nenhum outro ente pode legislar sobre ele. Já as competências concorrentes pressupõem um sistema de complementariedade legiferante, conforme os quatro parágrafos do art. 24 explicam:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

§ 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário (BRASIL, 1988).

É justamente o caso dos incisos I e II, que apresentam como de competência concorrente entre União, Estados e Distrito Federal legislar sobre direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico (Art. 24, I) e orçamento (Art. 24, II). A norma geral mais famosa do direito tributário, cuja origem é federal, é o Código tributário nacional, ou Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Esta é a norma que, conforme seu art. 1º diz, trata de “[...] normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar” (BRASIL, 1966).

Já para o direito financeiro e a matéria orçamentária, temos a lei 4.320/64, cujo art. 1º “[...] estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal [...]”; bem como a famosa Lei de Responsabilidade Fiscal, a Lei Complementar 101/2000 que traz “[...] normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal [...]”.

Ou seja, no âmbito financeiro, orçamentário e tributário, o Brasil distribui as competências legislativas entre os diferentes níveis de Entes federados. Esta característica está intrinsecamente ligada à próxima: A autonomia dos Entes. Esta só pode ser atingida (e entendida) pelos aspectos político, administrativo e econômico. Tanto o Ente deve ter autonomia de poder se gerir mediante executivo, legislativo e judiciário próprios (excetuando o município, que não tem poder judiciário próprio); quanto deve ter os recursos financeiros para bancar tal aparato estatal. Um Ente destituído de autonomia em qualquer uma destas vertentes, não é efetivamente autônomo, pelo contrário, dependerá de outra fonte de poder para lhe bancar ou decidir por si. A importância da autonomia dos Entes federados é explicada magistralmente na lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

A característica fundamental do federalismo é a autonomia do Estado-Membro, que pode ser mais ou menos ampla, dependendo do país de que se esteja a cuidar. No âmbito tributário, a sustentar a autonomia política e administrativa do Estado-Membro e do município - que, no Brasil, como vimos, tem dignidade constitucional -, impõe-se a preservação da autonomia financeira dos entes locais, sem a qual aquelas outras não existirão. Esta autonomia resguarda-se mediante a preservação da competência tributária das pessoas políticas que convivem na Federação e, também, pela equidosa discriminação constitucional das fontes de receita tributária, daí advindo a importância do tema referente a repartição das competências no Estado Federal, assunto inexistente, ou pouco relevante, nos Estados unitários (Regiões e Comunas). Uma última conclusão cabe extrair. **Sendo a federação um pacto de igualdade entre as pessoas políticas, e sendo a autonomia financeira o penhor da autonomia dos entes federados, tem-se que qualquer agressão ainda que velada, a estes dogmas, constitui inconstitucionalidade.** Entre nós, a federação é pétrea e indissolúvel, a não ser pela força bruta de uma revolução cessionista ou de outro Estado, vencedor de uma guerra inimaginável. Tanto é assim, que a Constituição de 1988 proíbe emendas constitucionais nas seguintes matérias, a teor do art. 60, § 4o, *verbis* (COELHO, 2004, p. 65-66) (grifos do autor).

Diante do exposto por Coelho e destacado, pelo autor deste trabalho, uma agressão à capacidade financeira dos Entes federados pode muito bem ser entendida como uma agressão ao pacto federativo – que como bem lembrado acima, é tão importante no ordenamento jurídico pátrio que foi alçado à categoria de cláusula pétrea (CF, art. 60, § 4º, I). Salette Oro Boff, em interessante artigo, consolida o entendimento acima:

[...] a autonomia dos estados federados que se assenta na capacidade de auto-organização, de autogoverno e de auto-administração. Emenda que retire deles parcelas dessas capacidades, por mínima que seja, indica “tendência” a abolir a forma federativa de Estado e, por conseguinte, não pode ser matéria de reforma constitucional. São as cláusulas pétreas ou cláusulas ‘irreformáveis’ que estabelecem limites ao conteúdo ou substância de uma reforma constitucional e que operam como verdadeiras limitações ao exercício do poder constituinte reformador e visam a assegurar a integridade da Constituição, impedindo que eventuais reformas provoquem a destruição, o enfraquecimento ou impliquem profundas mudanças de identidade (BOFF, 2006).

Esta agressão à capacidade financeira dos Entes pode se dar de diversas formas que venham a reduzir o ingresso de receitas diversas nos cofres do Ente, inclusive de forma indireta, como quando a União escolhe utilizar-se de um tributo que tem o produto de sua arrecadação repartido com os Municípios (e Estados) como o IPI para fazer renúncia fiscal em prol de um incentivo à atividade produtiva, quando este mesmo incentivo poderia se viabilizar mediante incentivos em tributos que não

são repartidos, como o Imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ), a Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e a contribuição do Programa de Integração Social (PIS); visto que a empresa que paga IPI certamente também paga estes outros (e não só estes) impostos. Por mais que haja um caráter extrafiscal patente no IPI, se vários tributos compõem a carga tributária de uma empresa, a decisão de qual tributo será utilizado para conceder o incentivo fiscal é de cunho político, ou seja, é uma escolha do agente político. Até onde esta decisão é discricionária é outro ponto a ser abordado neste estudo. Boff, também reitera este entendimento:

[...] o incremento na repartição das receitas não foi suficiente para que Estados-Membros e municípios alcançassem a estabilidade de suas finanças. Corroboraram a criação do Fundo de Estabilização Fiscal (FEF) e a Lei Kandir, as quais subtraíram parte das receitas dos entes regionais e locais, representando centralização fiscal e quebrando a regularidade dos mecanismos de transferência de receitas intergovernamentais. Aliado a isso, o complexo contexto político de juros incidentes sobre os compromissos de Estados-Membros e municípios, fez com que as dívidas desses entes aumentassem significativamente, deixando muitos em situação financeira crítica. A renegociação das dívidas com a União, antes de solucionar os problemas das administrações estaduais e municipais, vem comprometendo parcela significativa da receita mensal que, somada aos custos da folha de pagamento de seus funcionários, quase impede que os governantes implementem seus projetos de governo.

A União, não satisfeita com o montante da arrecadação através dos impostos, passa a servir-se das contribuições como forma de aumentar o volume de receitas necessárias para desempenhar as suas funções. **A instituição de novas contribuições, bem como a alteração de suas alíquotas têm sido prática constante da União. Como elas não entram na composição dos fundos repassados aos estados e municípios, toda a receita fica para o poder central e nem sempre são destinadas a cumprir os fins a que foram criadas, apesar da vinculação constituir-se em fator essencial** (BOFF, 2006) (grifos do autor).

A participação dos Estados-membros nas decisões da União, em tese, se dá através do Senado Federal. Esta é uma das duas casas do Congresso Nacional (que desempenha o poder legislativo em âmbito federal) que é bicameral; a outra sendo a câmara dos deputados. A câmara representa o povo, não necessariamente do Estado que elegeu aquele deputado, é composta de 513 deputados eleitos pelo voto proporcional e cujo número de cadeiras por Estado é determinado por um censo populacional do IBGE - quanto maior a população, mais cadeiras, no limite mínimo de 8 e máximo de 70 representantes por Estado. Já o Senado representa os Estados, por isso seu número de representantes é fixo: 3 por Estado (totalizando 81 senadores),

para dar uma ideia de igualdade entre os Entes. O sistema aqui é o voto majoritário, elegem-se os mais votados. Como sempre, o brasileiro subverte a ideia do constituinte e há casos de políticos como José Sarney, cuja base política é o Maranhão, mas se candidatou (e, obviamente, se elegeu) pelo Estado do Amapá.

No processo legislativo, a câmara é, normalmente, a casa que inicia os projetos de lei, ficando o senado com a função revisora dos projetos. Há quem critique este papel do Senado, dizendo que a “Casa dos Estados” deve ater-se a questões federativas – que já são, *de per si*, espinhosas – e não agir como uma segunda fase do processo legislativo ou como local de investigação, através das comissões parlamentares de inquérito - CPIs.

A Constituição rígida deve ser a base jurídica de uma federação pois, segundo Lenza, ao garante maior estabilidade institucional. Uma Constituição rígida é aquela que só pode ser alterada (mediante emendas constitucionais) mediante processo especial, mais solene, que torna mais difícil a alteração do texto constitucional. Há várias limitações ao poder constituinte reformador no Brasil constantes no art. 60 da Carta de 88, como a necessidade de dois turnos de votação na câmara, mais dois no senado, ambos com quórum qualificado de 3/5; a limitação à iniciativa legislativa para emendas (apenas o presidente da república (art. 60, I); um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal (art. 60, II) ou mais da metade das Assembleias Legislativas das unidades da Federação (art. 60, III). Há também a vedação de alteração da Constituição na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio, visto que são situações onde a estabilidade institucional pode ficar abalada. Por fim, a limitação que mais importa a este trabalho: As cláusulas pétreas, constantes do § 4º do art. 60 da CF/88. Vejamos quais são:

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais (grifos do autor) (BRASIL, 1988).

Ou seja, esta limitação de não poder reformar a matéria do pacto federativo coaduna-se com a doutrina que afirma ser a Constituição rígida um dos pilares da federação.

A ausência do direito de secessão contribui para a estabilidade institucional, pois se este direito fosse permitido, qualquer dos Estados federados que se sentisse prejudicado por estar na federação poderia se separar. Na prática, crises econômicas e/ou políticas costumam ser o estopim de revoltas separatistas. Estados que estejam crentes de que sua economia esteja sendo prejudicada pelo governo da federação podem tentar se desvencilhar do pacto federativo, acarretando grave instabilidade institucional (que repercute para piorar ainda mais o quadro socioeconômico) ou mesmo o flagelo da guerra civil. Basta lembrar de movimentos como a revolução praieira, a confederação do equador, a revolução farroupilha e a inconfidência mineira que sempre tiveram um caráter violento. Um governo central com poder tanto fático (o exército responde à União. Cabe aos Estados apenas manter suas polícias militares e civis) quanto político-jurídico (a possibilidade constitucional de intervenção federal e a impossibilidade de alterar o pacto federativo) para impor sua autoridade e coibir movimentos separatistas é necessário para manutenção da federação.

Por último, a soberania, que é um dos quatro elementos do Estado conforme a doutrina clássica. Nas palavras do mestre José Afonso da Silva, o Estado “[...] constitui-se de quatro elementos essenciais: um poder soberano de um povo situado num território com certas finalidades [...]” (SILVA, 2014, p. 99-100). Aqui há de se distinguir dois conceitos: soberania e autonomia. Os Estados em uma federação são autônomos. A autonomia, característica de Municípios, Estados, Distrito Federal e da União; está ligada à ideia de autodeterminação política, administrativa e financeira, ou seja, ter governo próprio (executivo, legislativo e judiciário – exceto este último no caso dos municípios) e conseguir manter-se com suas receitas que financiarão seus deveres constitucionais. A soberania é característica privativa da República Federativa do Brasil, Ente de direito público externo, juridicamente capaz de tratativas com outros Estados soberanos.

Após a exposição das características do Estado Federal, este trabalho se propõe a explicar porque, na realidade dos fatos, o Brasil é um Estado unitário descentralizado e não uma federação genuína. Lenza exemplifica o caso estadunidense como exemplo de verdadeiro Estado federado, afirmando que a formação da Federação dos EUA “decorreu de um movimento centrípeto, de fora para dentro, ou seja, Estados soberanos cedendo parcela de sua soberania, em verdadeiro movimento de aglutinação.” (2014, P. 469).

O supracitado autor conclui que, contrariamente ao exemplo norte-americano, no caso brasileiro houve um movimento centrífugo (de dentro para fora), ou seja, “um Estado unitário centralizado descentralizando-se. Em decorrência dessa razão histórica, conseguimos entender por que os Estados norte-americanos têm autonomia muito maior que os Estados-Membros brasileiros.” (2014, P. 469). Ou seja, a federação brasileira nasceu, com a Constituição de 1891, da desagregação (segregação) do Estado unitário central, que buscou a descentralização visando mais eficiência na gestão e a salvaguarda de certos imperativos políticos e liberdades.

No plano econômico fático, podemos perceber que sempre houve uma concentração de receitas nas mãos da União. No entanto, esta concentração acentuou-se sob a batuta dos militares, a partir do golpe militar de 1964. Em elucidativo artigo no portal Consultor Jurídico, José Alberto Dietrich Filho explica como e porque os militares decidiram concentrar as receitas tributárias no governo federal:

O atual modelo de centralização dos recursos públicos nas mãos do governo federal foi idealizado e implantado pelo governo militar, após a chamada revolução de 1964. Hélio Beltrão, então ministro do Planejamento, dizia que “...**quem não tem dinheiro não tem poder**”, o que significa, a contrário senso, que para ter realmente o poder não basta a força militar, mas há que se ter o controle do dinheiro público.

Essa era a regra e tinha foros de estratégia militar, porque **era indesejável ter que conviver com prefeitos ou governadores independentes, que não precisassem do governo federal. Ao contrário, vê-los de pires nas mãos era a melhor maneira de controlar o poder de norte a sul.** E como a Constituição Federal precisava de apenas uma assinatura, assim foi feito (aliás, uma correção: a Emenda constitucional de 1969 teve na verdade três assinaturas -- dos três ministros militares que formavam a Junta Militar que governou o país após o afastamento, por doença, do general Costa e Silva).

No entanto, mesmo depois dos fortes ventos democráticos que sopraram em todo o País, depois das Diretas Já e da convocação da Assembléia Nacional Constituinte que resultou na promulgação da chamada Constituição Cidadã de 1988, tudo continua igual, porque **ao Congresso também interessa essa romaria de prefeitos e governadores por Brasília**, que proporciona quase 600 empregos nas áreas de corretagem e intermediação (grifos do autor) (DIETRICH FILHO, 2005) (grifos do autor).

Ou seja, o regime jurídico que adveio da constituição de 1967 (e da “emenda” nº 01/1969) tratou de manter o cabresto financeiro nas mãos da União, ou seja, nas mãos dos generais. Quem fosse contra os interesses do regime dificilmente se beneficiaria de transferências governamentais voluntárias e, como a receita de

tributos próprios de Estados e Municípios era reduzida, ficaria numa situação de ingovernabilidade.

Ao tempo em que esta monografia é escrita, muito se discute no congresso sobre pacto federativo, federalismo fiscal e reforma tributária. Não é de se espantar: A baixíssima popularidade da presidente Dilma Roussef faz com que uma campanha favorável à desconcentração das rendas tributárias tenha duplo efeito positivo para o parlamentar federal. Primeiro, satisfaz as bases regionais (deputados estaduais, governadores, governadores, prefeitos, vereadores e outros líderes dos seus celeiros eleitorais) do congressista, angariando um apoio necessário à reeleição, sem, necessariamente, ter de investir dinheiro em apoios financeiros obscuros nestas bases locais ou barganhar com as famosas emendas parlamentares. Segundo; para os parlamentares de oposição (declarada ou não), tem o duplo efeito de colocar o governo federal contra a parede e forçá-lo a abrir mão de receitas da União em favor dos outros entes estatais com uma recusa por parte da presidência da república sendo considerada um posicionamento contrário ao pacto federativo e aos interesses municipais e estaduais.

O movimento por empoderamento financeiro dos Estados e Municípios, em detrimento da União gera notícias como esta, do jornal Zero Hora, em que o presidente da câmara dos deputados, Eduardo Cunha, notório opositor de Dilma Roussef, cria “uma comissão especial para discutir e apresentar propostas para a reforma tributária”, objetivando “[...]aumentar a arrecadação de Estados e municípios, o que significa diminuir as receitas da União.”(ZERO HORA, 2015).

Sobre o modelo de pacto federativo que hoje o Brasil, na prática, exerce, Larissa Trento aponta que:

A distribuição das bases tributárias entre os governos e a repartição da receita tributária tende a ser o principal problema de qualquer federação, pois o modelo federativo permite a possibilidade de competição tributária entre seus diferentes governos. Contudo, a atribuição de competências tributárias privativas para o nível local de governo (representados pelos municípios) e a considerável participação desses governos nas receitas públicas faz do Brasil uma das mais abertas e descentralizadas federações do mundo, sobretudo se comparado com outros países em desenvolvimento. Por outro lado, a Constituição não é precisa ao definir a responsabilidade dos gastos públicos entre as esferas do governo. Por esse motivo o modelo de federação descentralizada ainda precisa de importantes ajustes, com destaque à maior harmonização entre os níveis governamentais e uma clara definição das responsabilidades de cada um deles. (TRENTO, 2012).

Portanto, conforme o sistema financeiro e tributário nacional (ou seja, o que a Constituição de 1988 preconiza), temos competências privativas em vários níveis da federação, e participação dos Estados e dos Municípios (estes, bem menos, por não terem um órgão como o Senado Federal que representa expressamente os interesses dos Estados) na gestão das receitas públicas. No mundo dos fatos, o grosso da arrecadação vai para os cofres da União, que prefere manter os outros entes no cabresto financeiro das transferências voluntárias (convênios).

Para que o modelo federativo, em sua essência, torne-se factível no Brasil, precisaríamos de uma integração do país, nos aspectos social, econômico, político, jurídico e, principalmente, moral. Os conchavos existem, pois os prefeitos e governadores vivem mendigando verbas ao executivo federal (convênios) e aos seus parlamentares no congresso nacional (especialmente através das emendas parlamentares, que podem atender interesses tanto do governo estadual quanto do local – o curral eleitoral do deputado ou senador). A autonomia financeira permite ao gestor da *respublica* efetivamente demonstrar sua competência e moralidade ao gerir o erário. Se ele não atende às expectativas dos cidadãos, não poderá utilizar a desculpa da falta de verba. É empoderamento com responsabilização.

Por tudo que está descrito no capítulo 3 e logo acima, este trabalho sustenta que é impossível os Estados e, principalmente, os Municípios terem qualquer autonomia financeira sem uma efetivação do pacto federativo, ou seja, fazer com que ele saia dos livros da doutrina e do texto legal para uma agenda positiva no congresso nacional. E para esta efetivação do pacto federativo é imprescindível rever o sistema de competências tributárias e competências administrativas dos Entes. A constante concentração de rendas tributárias na União ocorre paralelamente à desconcentração das competências administrativas.

Ou seja, a União repassa muitas responsabilidades nas áreas onde a Carta de 1988 diz ser de competência comum a todos os entes (arts. 23, 205 a 214, 196 a 200), especialmente as maiores rubricas orçamentárias como saúde e educação. Em contracenso, reduz os impostos que têm sua arrecadação compartilhada com Estados e Municípios. Como podem os entes com menores estruturas administrativas abarcarem mais competências, ainda mais com cortes orçamentários alheios à sua vontade?

Como já abordado neste trabalho, a competência administrativa é modificada apenas em sede constitucional, através de uma nova Constituição (o que

é desnecessário e improvável, visto que, tecnicamente a “Constituição cidadã” de 1988 é de boa qualidade jurídica no geral) ou de emendas à Constituição. Vale lembrar qual o rol dos legitimados para as propostas de emenda à Constituição (PECs, como são mais conhecidas) constante do art. 60 da CF/88: um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal (inciso I) o Presidente da República (inciso II) ou mais da metade das assembleias legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros (inciso III). O presidente (qualquer que seja ele que ocupar o “trono” do planalto) propor PEC tendente a reduzir seu domínio sobre os outros entes é uma opção improvável.

Juntar a maioria relativa de mais da metade das assembleias legislativas demandaria esforço político hercúleo, mesmo que fosse para uma PEC que os beneficiaria. Resta a opção do inciso I, que não é difícil: conseguir juntar 27 senadores ou 171 deputados (este último, um número bem simbólico para certos parlamentares...) não é esforço de outro mundo. Resta saber se há vontade política para abdicar da relação de dependência de governadores e prefeitos para com os penduricalhos orçamentários conhecidos como emendas parlamentares.

A competência tributária da União em relação ao IPI é considerada plena pela leitura isolada do artigo 6º, parágrafo único do CTN "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, 1966).

Fechando o raciocínio sobre os temas expostos neste capítulo, conclui-se que, muito embora seja pacífico que a competência tributária da União não passa para os Municípios ao receberem participação da arrecadação do IPI, o pacto federativo é um comando constitucional; mais que isso uma cláusula pétrea e está previsto no artigo 1º da Carta Magna. Portanto, não pode o chefe do executivo olvidar o equilíbrio e autonomia financeiras dos Municípios, já débeis, retirando destes uma renda com a qual eles contavam, ainda mais sem contraprestação alguma. Seria uma afronta ao federalismo fiscal e à própria Constituição Federal.

4 EFEITOS DA DESONERAÇÃO FISCAL NOS ORÇAMENTOS MUNICIPAIS

O equilíbrio orçamentário depende precipuamente de dois fatores: receitas e despesas. Quanto maiores as receitas e menores as despesas, maior a saúde financeira da fazenda pública. As despesas públicas podem ser entendidas como “o conjunto de dispêndios do Estado ou de outra pessoa de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos” (BALEIRO, 1996, p. 65 apud RAMOS FILHO, 2012, p. 89). Ou seja, é a parte do orçamento que traduz os gastos públicos, o quanto de dinheiro que o ente federado precisará gastar para assegurar que seja cumprido seu *mínus* constitucional.

Ao contrário da despesa em uma instituição privada, por exemplo, a despesa de um ente público é (ou deveria ser) rigidamente regulado por uma pletera de normas, das quais destacam-se a lei 4.320/64 (Normas Gerais de Direito Financeiro), a lei 8.666/93 (normas para licitações e contratos da Administração Pública) e a Lei complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

Algumas despesas públicas têm um regramento especial: São as chamadas despesas obrigatórias de caráter continuado. O art. 17 da LRF diz que Despesa Obrigatória de Caráter Continuado é a “despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios” (BRASIL, 2000).

Um dos setores de despesa que mais contribui para o enfraquecimento financeiro da administração pública em suas mais variadas instâncias é a despesa com pessoal. Já em 1966, a doutrina apontava a despesa com pessoal como “um dos problemas mais preocupantes das finanças de um país” (ROCHA, 1966, p. 106 apud RAMOS FILHO, 2012, p. 115). Em artigo bastante técnico disponibilizado pela escola de administração fazendária – ESAF – corrobora-se o entendimento acima, ressaltando-se alguns detalhes:

As despesas com pessoal e encargos sociais representam o item de despesa primária mais relevante no setor público brasileiro. Há que se considerar, ainda, no regime estatutário, a característica de longa duração de tais gastos que são utilizados para pagamento de ativos, inativos e pensionistas. O art. 21 da LRF determina a nulidade de todo ato que não atenda aos requisitos de aprovação das despesas obrigatórias de caráter continuado que constam dos art. 16 e art. 17. [...] as despesas com pessoal e encargos sociais representam o segundo grupo de despesas, com maior montante de gastos

no setor público brasileiro, atrás apenas das despesas com benefícios previdenciários (ESAF, 2007, p. 25).

Algumas garantias – justas, em sua imensa maioria – dos servidores públicos, em especial dos regidos por regimes estatutários (como é o caso da lei federal 8.112/90, da lei 6.328/68 de Pernambuco e de outras leis estaduais e municipais Brasil afora), são consideradas óbices a uma folha de pagamento mais enxuta. A irredutibilidade salarial, aliada a gratificações incorporadas e o regime de aposentadoria integral dos servidores estatutários torna de difícil manejo uma folha de pagamento, por menor que esta seja. Além disso, a dificuldade de retirar um funcionário, celetista ou estatutário, da folha de pagamento sem gerar gastos elevados com pagamento de verbas rescisórias ou possíveis indenizações é outro fator a se considerar. Gerir uma folha de pagamento na iniciativa privada é desafiador, mas no setor público é tarefa hercúlea.

Posta a dificuldade de se reduzir despesa com pessoal, esta costuma sempre ocupar grandes percentagens do total da despesa pública, deixando poucos recursos para investimentos nas chamadas “áreas fins” da administração: educação, saúde, segurança, investimentos em infraestrutura, etc. Nas palavras de Tupinambá Castro do Nascimento:

A máquina administrativa não pode representar, como despesa, a integralidade, ou um excessivo percentual, da receita pública. É sem qualquer dúvida, um meio necessário para que o Estado alcance fins e objetivos. Daí, como meio, a máquina administrativa não pode significar o esgotamento do erário público, nada sobrando para as despesas de capital, como construção de obra, aquisição de equipamentos etc (NASCIMENTO, 1989, p. 227 apud RAMOS FILHO, 2012, p. 115-116).

Provavelmente o mais gravoso ônus das despesas de pessoal perfazendo um grande percentual das despesas com pessoal é a possibilidade de descumprimento do comando legal previsto no art. 19, III da Lei de responsabilidade fiscal, in verbis:

Art. 19. Para os fins do disposto no caput do art. 169 da Constituição, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados:

- I - União: 50% (cinquenta por cento);
- II - Estados: 60% (sessenta por cento);
- III - Municípios: 60% (sessenta por cento) (BRASIL, 2000).

Além disso, há um “limite dentro limite”. O art. 20 da Lei de Responsabilidade Fiscal destrincha o percentual que cada ente deve gastar, por poder: Quanto daquele montante cabe ao executivo e ao legislativo; além do judiciário, tribunal de contas e Ministério Público (se houverem). No caso dos Municípios, a LRF divide os sessenta por cento de limite à despesa total com pessoal da seguinte forma: 6% (seis por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Município, quando houver (Art. 20, III, a) e 54% (cinquenta e quatro por cento) para o Executivo (art. 20, III, b).

Quadrimestralmente é apurado o percentual da receita corrente líquida que foi comprometida com despesa de pessoal. Há duas situações de sanção relacionadas ao descumprimento dos limites da LRF para com despesa de pessoal: ultrapassar o chamado “limite prudencial” (95% do limite), disposto no art. 22, parágrafo único e a situação mais gravosa, que é ultrapassar, de fato, o limite com despesas de pessoal. Os artigos 22 e 23 cuidam do tema:

Art. 22. A verificação do cumprimento dos limites estabelecidos nos arts. 19 e 20 será realizada ao final de cada quadrimestre.

Parágrafo único. Se a despesa total com pessoal exceder a 95% (noventa e cinco por cento) do limite, são vedados ao Poder ou órgão referido no art. 20 que houver incorrido no excesso:

I - concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual, ressalvada a revisão prevista no inciso X do art. 37 da Constituição;

II - criação de cargo, emprego ou função;

III - alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa;

IV - provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança;

V - contratação de hora extra, salvo no caso do disposto no inciso II do § 6º do art. 57 da Constituição e as situações previstas na lei de diretrizes orçamentárias.

Art. 23. Se a despesa total com pessoal, do Poder ou órgão referido no art. 20, ultrapassar os limites definidos no mesmo artigo, sem prejuízo das medidas previstas no art. 22, o percentual excedente terá de ser eliminado nos dois quadrimestres seguintes, sendo pelo menos um terço no primeiro, adotando-se, entre outras, as providências previstas nos §§ 3º e 4º do art. 169 da Constituição.

§ 1º No caso do inciso I do § 3º do art. 169 da Constituição, o objetivo poderá ser alcançado tanto pela extinção de cargos e funções quanto pela redução dos valores a eles atribuídos. (Vide ADIN 2.238-5)

§ 2º É facultada a redução temporária da jornada de trabalho com adequação dos vencimentos à nova carga horária.(Vide ADIN 2.238-5)

§ 3º Não alcançada a redução no prazo estabelecido, e enquanto perdurar o excesso, o ente não poderá:

I - receber transferências voluntárias;

II - obter garantia, direta ou indireta, de outro ente;

III-contratar operações de crédito, ressalvadas as destinadas ao refinanciamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal.

§ 4º As restrições do § 3º aplicam-se imediatamente se a despesa total com pessoal exceder o limite no primeiro quadrimestre do último ano do mandato dos titulares de Poder ou órgão referidos no art. 20 (BRASIL, 2000).

Ao atingir 95% do limite de despesa do art. 19, o Ente fica sujeito a cinco sanções possíveis, constantes dos incisos do art. 22. Tal norma se justifica como um aviso de que é necessário ajustar a equação despesa x receita: Ou bem reduzir a despesa, ou aumentar a receita para que os custos com despesas de pessoal ocupem menor percentual da receita corrente líquida.

Neste ponto é oportuno trazer à baila importante questão: Seria o estabelecimento, pelo legislativo federal, de percentuais máximos de folha de pagamento dos Estados e Municípios, sendo o direito financeiro uma matéria de competência legislativa concorrente, conforme ditame da Constituição Federal no artigo 24, I? Regis Fernandes de Oliveira opina no sentido de que:

No âmbito da legislação concorrente (art. 24 da CF) a competência da União para legislar para todos os entes federais esgota-se na edição de normas gerais. Abre-se ardorosa discussão sobre o que sejam normas gerais. Para mim são princípios.[...] **Como temos o princípio federativo, evidente está que a competência da União para expedição de normas gerais (princípios) exaure-se na inviabilidade de fixação de percentuais. Evidente está que estabelecimento de percentual não é instituir norma geral.** (OLIVEIRA, 2013, p 554-555).

Há um grave problema no estabelecimento, pela União, de percentuais, pois a União acaba generalizando as necessidades de cada ente baseada em conjunturas que raramente se adéquam à realidade de um ente em específico. Oras, o Brasil é um país multitudinário. Estados têm realidades financeiras totalmente diferentes uns dos outros, o que é ainda mais verdade quando olhamos para os Municípios. É incomparável a situação orçamentária do Município de São Paulo - SP, com o de Barreiros – PE. A matriz fiscal difere, com mais ou menos participação de

verbas de transferências constitucionais (como o FPM) no orçamento, além da diferença entre a arrecadação do ISS, que depende do quão pujante é o setor de serviços naquela municipalidade.

Além disso há a questão do IPTU, que depende da quantidade de imóveis urbanos regularizados e em dia com o fisco municipal; do ITBI, dependente de um setor imobiliário mais ou menos aquecido, da arrecadação do ITR, seja total ou parcial. Adicione-se o elemento das transferências voluntárias, que dependem da competência do gestor para captação dos recursos e mais ainda do alinhamento político partidário deste com outros entes maiores e o bolo das receitas públicas municipais tem composições e valores extremamente díspares.

Como dito acima, os Municípios têm uma dificuldade enorme em arrecadar os tributos de sua competência originária, portanto dependem tanto dos repasses do FPM. Em brilhante artigo, Vasconcelos dispõe sobre a principal origem de tal dependência municipal dos recursos do FPM.

A importância do FPM para os Municípios se deve a duas razões principais. Primeiramente, **os dois principais impostos que o Município tem como Competência Tributária, previstos na Constituição Federal, são impostos de natureza tipicamente urbana, como o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), enquanto que a maioria dos Municípios do País tem sua economia baseada na atividade rural, o que gera uma baixa arrecadação tributária aos municípios.**

Noutro norte, a dificuldade encontrada pelos Municípios na cobrança dos seus impostos esbarra na própria pobreza e na má distribuição de renda da população, o que faz com que a capacidade contributiva de expressiva parcela dos brasileiros seja extremamente baixa ou mesmo nula. Um reflexo disso é a própria dependência de parte da população de programas de transferência de rendas, como forma de garantia do mínimo para a subsistência familiar.

Em suma, o que se observa é que se a imensa maioria dos Municípios brasileiros depende das transferências do FPM, simplesmente pelo fato de que os Municípios, principalmente os pequenos localizados no interior do País, são um perfeito reflexo das condições socioeconômicas da sua população, que apresenta uma **baixa capacidade contributiva**.

Logo, o Fundo de Participação dos Municípios visa a equalizar as arrecadações tributárias da União com os municípios, através de repasse de parcela do Imposto sobre a Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados pela União aos municípios, cuja dependência, muitas vezes exclusiva, deste importante repasse é algo extremamente preocupante (VASCONCELOS, 2014).

Como exposto acima, o bolo tributário que compõe a receita orçamentária dos municípios é composto por tributos que pouco geram renda em ambientes precipuamente rurais, quando se foca nos municípios de menor porte e sem indústrias

ou comércio pujantes. A estas municipalidades, restam poucas opções de empregabilidade: A sobrevivência no setor agropecuário que, na maioria das vezes paga salários baixos e, não raro, está às voltas com violações aos direitos trabalhistas; uma eventual indústria ou comércio; ou a "mãe" que amamenta a população: A prefeitura.

Concentrando-se no último caso, é notável o impacto que a folha de pagamento de uma prefeitura tem na economia local. Basta a administração pública municipal contratar mais gente para ter mais dinheiro circulando nas ruas. O inverso é totalmente verdadeiro: Um atraso de pagamento, redução de vencimentos ou demissões de funcionários são sentidos imediatamente no comércio local. Vale lembrar que o grosso da folha de pagamento não pode ser pago mediante a utilização das chamadas "verbas carimbadas", ou seja, verbas que chegam aos cofres municipais através de transferências mas que sua destinação é vinculada, como por exemplo, os recursos provenientes dos repasses do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – Fundeb e o Fundo nacional de saúde – FNS.

Então, conforme restrição à porcentagem com despesa total com pessoal constante no artigo 19, III da lei de responsabilidade fiscal (estudada acima, neste tópico), uma redução nos repasses do FPM, que é verba "não carimbada" afeta gravemente a folha de pagamento da prefeitura e, conseqüentemente, a economia de boa parte das famílias que têm um ou mais integrantes trabalhando para a prefeitura.

No entanto, até as prefeituras de municípios maiores sofrem com a redução dos repasses do FPM e com seu impacto na implicação de necessidade de medidas de austeridade para que o município não incorra nas sanções previstas na lei de responsabilidade fiscal. Como exemplo, a matéria do Jornal Opção que demonstra a luta da prefeitura de Goiânia para fechar as contas e se adequar aos comandos da LRF em um cenário de redução de repasses do Fundo de participação dos Municípios:

Gastos com pessoal aumentaram em R\$ 5,5 milhões.

Cairo Peixoto sustenta que sua parte está sendo feita, e **se custos não forem reduzidos, município corre o risco de não receber repasses do governo federal.**

O secretário de Finanças da Prefeitura de Goiânia, Cairo Peixoto, sustenta não concordar com a reforma administrativa apresentada pelo prefeito Paulo Garcia (PT) na Câmara Municipal da forma como se encontra. Aprovada na Comissão de Constituição, Justiça e Redação (CCJ) na semana passada,

mas com mudanças que foram votadas nesta quarta-feira (23/4) na Casa, o projeto promove a extinção de sete secretarias e uma autarquia, além de corte de mais de 700 funcionários. “Vai ter que cortar mais”, salientou o secretário ao Jornal Opção Online.

[...]

Além desses cortes, Cairo afirma que os gastos na Prefeitura de Goiânia também devem ser contidos. Entretanto, esses cortes **(diminuição de gastos com gasolina, papel, energia, entre outros)** foram anunciados na prestação de contas de Paulo Garcia, há mais de um mês. Cairo respondeu ao questionamento com outra pergunta: “Cortou despesas? Onde? Porque eu não senti o resultado aqui no financeiro não.”

Após a prestação de contas do prefeito Paulo Garcia, em março deste ano, a situação alarmante da prefeitura ficou evidente: cerca de R\$ 260 milhões em dívidas, além de ter **ultrapassado em 0,96% a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabelece gastos com pessoal até no máximo 54%. Com o aumento dos gastos este mês, Cairo aponta que o valor subiu de 54,96% para 58%. “Se não entrarmos na Lei de Responsabilidade Fiscal vamos começar a sofrer sanções do governo federal; deixar de receber repasses para a Educação, o SUS, e por aí vai.”** (TEÓFILO, 2014) (grifos do autor)

A LRF, como toda lei, foi criada em um momento onde os prefeitos tomavam atitudes como inchar os gastos no fim de seus mandatos para prejudicar o próximo mandatário, gastavam demasiadamente com despesas correntes e investiam poucos em despesas de capital. Ou seja, a norma não previu a situação atual, de prefeitos tentando manter uma austeridade em situação totalmente adversa pela diminuição brusca dos repasses do FPM decorrentes, não de atitude deles ou de seus antecessores, mas de uma outra esfera de governo distante das suas realidades. Reduzir estes custos sem afetar os serviços públicos que o Município deve, por comando constitucional, prestar à sociedade é tarefa difícilíssima.

Na situação atual, de diminuição dos repasses pelo FPM, conclui-se que as desonerações realizadas pela União relativas ao IPI, por se refletirem em menor receita para os Municípios, podem levar a uma situação extremamente desconfortável para o administrador público municipal de deixar de realizar despesas obrigatórias sem ter elevado qualquer item de despesa previsto em LOA, unicamente em razão de sofrer uma redução de receita imposta pela União. Mesmo o mais diligente dos prefeitos não teria como gerir um Município com tantas perdas de recursos, quando o FPM compõe, como no caso citado de Barreiros - PE, algo em torno de 40%.

Primeiro, inicia-se cortando os recursos destinados à manutenção da máquina pública, as despesas correntes como gasolina, papel, energia, água, etc. Depois, procede-se a cortes na folha de pagamento: não concessão de aumentos e/ou

reajustes de salários, atraso dos pagamentos e demissão dos funcionários terceirizados cargos comissionados.

No caso específico dos terceirizados, gera-se um círculo vicioso que - como sempre - prejudica o lado mais fraco. O Município, como tomador de serviços, alega que, por falta de arrecadação, não pagará à empresa prestadora de serviços. Esta, por sua vez, não paga aos empregados. Estes, não raramente, são instados a continuar prestando seu labor, muitas vezes por causa do princípio da continuidade do serviço público. Ao tentar pleitear seus direitos na justiça do trabalho, deparam-se com uma cruel construção jurisprudencial: A Súmula 331 do Tribunal Superior do Trabalho, que afirma em seu item "V" que:

V - Os entes integrantes da Administração Pública direta e indireta respondem subsidiariamente, nas mesmas condições do item IV, caso evidenciada a sua conduta culposa no cumprimento das obrigações da Lei n.º 8.666, de 21.06.1993, especialmente na fiscalização do cumprimento das obrigações contratuais e legais da prestadora de serviço como empregadora. A aludida responsabilidade não decorre de mero inadimplemento das obrigações trabalhistas assumidas pela empresa regularmente contratada (BRASIL, 2011).

Os trabalhadores em contratos de terceirização cujo tomador de serviços é ente público (como as prefeituras) só conseguem fazer este responder subsidiariamente se houver a chamada culpa "*in vigilando*", ou seja, se foi negligente em fiscalizá-la em seus adimplementos trabalhistas, fiscais e previdenciários; visto que a mera presença da culpa "*in eligendo*" (se a prefeitura escolheu mala empresas prestadora de serviços) não vale para responsabilizar um ente público, visto que o processo licitatório, de onde nascem estes contratos administrativos, prima pelo princípio da impessoalidade e inibe a culpa "*in eligendo*".

Em resumo: O trabalhador cumpre sua parte na relação trabalhista, não recebe da prestadora de serviços (a empresa, à qual este tem vínculo trabalhista) e tampouco da tomadora (administração pública). (SIQUEIRA, 2015, P. 4-5, 18-23). Este trabalho não visa tratar mais a fundo deste tema, abordado em outra obra deste autor específica sobre o tema da terceirização e responsabilidade da administração pública.

Já no caso dos cortes de comissionados, sabemos que muitos destes servidores são pessoas que têm boa capacidade técnica para gerir órgãos, departamentos, gerências, superintendências, etc. na estrutura administrativa de um

ente público. Mas, sabemos também, que outros cargos comissionados são ocupados por pessoas com menos capacidade técnica e mais afinidade política e, nestes casos, gera-se um imbróglia político para o chefe do executivo: Partindo do pressuposto que são cargos de livre nomeação e exoneração, ou seja, a autoridade competente para nomear poderá também exonerar os ocupantes de tais cargos através de ato discricionário; quais ocupantes de cargos comissionados devem ser exonerados afim de se reduzir os gastos com pessoal?

Ressalte-se que normalmente cargos comissionados têm remuneração maior do que os funcionários em geral de um ente público, o que faz a exoneração de um comissionado muito mais impactante do ponto de vista financeiro, do que a de um (ou vários) servidor efetivo. A decisão nunca é fácil para o gestor, pois ele sempre desagradará alguém que restar prejudicado com a medida.

No poder judiciário, a matéria está em estado suspenso, pelo reconhecimento da repercussão geral do Recurso Extraordinário 705.423/2012 SE, que sobrestou os outros processos que tratam sobre este tema, até que haja a resolução deste recurso.

É o caso do processo 2009.83.00.004558-8 da justiça federal onde litigam o Município de Araçoiaba – PE e a União. O Município autor pleiteia a que a “União, no momento do repasse da verba tributária ao Fundo de Participação do Município de Araçoiaba (art. 159, I, b, da CF/88), não proceda à dedução dos incentivos fiscais.” (BRASIL, 2009, p.3). Para tanto, aduz que a ré (União) “[...] em violação ao dispositivo constitucional previsto no art. 159, I, b, está deduzindo os incentivos fiscais do cálculo do Fundo de Participação do Município – FPM [...]” (idem). Coadunando com o entendimento esposado neste trabalho, o Município de Araçoiaba alega que as deduções referentes aos incentivos fiscais entrando no cálculo do montante do FPM causam prejuízos ao seu orçamento.

O argumento mais forte para o reconhecimento do direito do Município é a decisão ocorrida no Recurso Extraordinário 572.762-9 SC, onde litigaram o Município de Timbó – SC e o Estado de Santa Catarina. Aqui, há uma diferença sensível que deve ser mostrada. No caso do RE 705.423/2012 SE (Itabi – SE x União, o *leading case*) e no julgado de Araçoiaba – PE x União discute-se a repartição tributária indireta, das verbas do IPI e IR, via fundo de participação dos municípios. Já no RE 572.762-9 SC (Timbó – SC x Estado de Santa Catarina) é um caso de repartição direta, das verbas do ICMS.

O caso que culminou no RE572.762-9 SC trata do Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense – PRODEC, onde incentivos fiscais são concedidos pelo governo de Santa Catarina para algumas empresas. O Estado alegou ser este programa “um mecanismo de desenvolvimento socioeconômico do Estado” (ou seja, o argumento da extrafiscalidade que justifica o incentivo fiscal), permitindo as seguintes formas de benefício: ou o financiamento por meio de instituição financeira oficial ou a postergação do recolhimento de ICMS.

Alegou ainda o Estado réu que:

O fato de os Municípios terem direito a parcela da arrecadação de determinado tributo não lhes confere qualquer competência sobre este, o que **somente ocorrerá quando deixar de existir como tributo e passar a existir como receita pública, ou seja, quando for arrecadado** (BRASIL, 2008) (Grifos do autor).

Na decisão, já em sede de Recurso Extraordinário, o ministro Ricardo Lewandowski invocou o magistério de Harada e pontuou:

No imposto de receita partilhada há, necessariamente, mais de um titular, pelo que cabe à entidade contemplada com o poder impositivo restituir e não repassar a parcela pertencente à outra entidade política. O imposto já nasce, por expressa determinação do Texto Magno, com dois titulares no que tange ao produto de sua arrecadação (HARADA, 99, p. 97 apud LEWANDOWSKI, 2008, p. 8)

Seguindo, em seu raciocínio, o ministro relator utiliza-se do argumento da efetivação do pacto federativo para entender que a parcela que cabe aos Municípios não pode ter sua entrega condicionada pelo ente detentor da competência originária. Assim votou o douto relator:

De fato, a Constituição de 1988, como é sabido, estendeu, em muito, a autonomia dos entes federados, quando comparada com o texto constitucional anterior, particularmente no plano fiscal, ampliando a competência arrecadatória dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, além de assegurar-lhes o repasse de recursos compartilhados com os entes maiores. É que, como assinalei alhures, a nova Carta Magna adotou o denominado “federalismo cooperativo”, em que “se registra um entrelaçamento de competências e atribuições dos diferentes níveis governamentais (...) caracterizado por uma repartição vertical e horizontal de competências, aliado à partilha dos recursos financeiros”.

[...]

Destarte, para que a autonomia política concedida pelo constituinte aos entes federados seja real, efetiva, e não apenas virtual, cumpre que se preserve com rigor a sua autonomia financeira, não se permitindo no tocante à repartição de receitas tributárias, qualquer condicionamento arbitrário por parte do ente responsável pelos repasses a que eles fazem jus.

[...]

Ricardo Lobo Torres, por sua vez, no mesmo diapasão, lembra que a repartição constitucional de receitas tributárias configura “instrumento financeiro, e não tributário, que **cria para os entes políticos menores o direito a uma parcela da arrecadação do ente maior**”.

[...]

Reconheceu-se, na ocasião, que as comunas **têm o direito subjetivo** de exigir a parte que lhes cabe na arrecadação daquele tributo, devendo tal raciocínio estender-se, pelas mesmas razões jurídicas, à parcela do ICMS a que têm direito, por força de expressa disposição constitucional. Não merece acolhida, data venia, a alegação de que o direito do Município estaria condicionado ao efetivo ingresso do tributo no erário estadual, porque apenas nesse momento é que passaria a existir como receita pública (LEWANDOWSKI, 2008, p. 7-10) (grifos do autor).

Como depreende-se dos grifos realizados na citação acima, o entendimento do ministro Lewandowski no caso do RE 572.762-9 SC foi de que a parcela do ICMS a ser repassada do Estado de Santa Catarina para o Município de Timbó é direito subjetivo do ente menor, portanto, a competência tributária do Estado não poderia invadir a parcela a ser repassada ao Município por se tratar de norma constitucional, qual seja, o pacto federativo, no que tange à autonomia financeira dos entes. Entretanto, no bojo do julgamento do RE 705.423/SE o próprio Ministro Lewandowski aduziu que a discussão jurídica no âmbito da repartição (indireta) do IR mais IPI através do FPM é similar, mas mais ampla que aquela da repartição (direta) do ICMS: “Ressalte-se, finalmente, que a questão constitucional posta em julgamento revela matéria mais abrangente do que a discutida no RE 572.762/SC, de minha relatoria.”.

O RE 705.423/SE originou-se, também, da 5ª região da justiça federal. O TRF da 5ª região fundamentou sua decisão favorável à ré sob dois argumentos: O primeiro foi a competência tributária do IPI, que seria plena da União, citando o art. 6º, parágrafo único do CTN, *ipsis litteris*: “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”. O segundo, foi o modo como ficou expresso o artigo 159, I da Constituição Federal, onde se diz que a União entregará os 49% do montante do IPI mais IR baseado no “produto da arrecadação”.

Para defender a hipótese de que os Municípios têm o direito de não ter sua parcela do FPM deduzida das desonerações fiscais do IPI orquestradas pela União, cabe enfrentar estes dois argumentos: O art. 6º, parágrafo único do CTN e a redação do art. 159, I da Constituição Federal.

Para o dispositivo do Código Tributário Nacional, a solução é dar interpretação conforme a Constituição entre este artigo 6º, parágrafo único, do CTN e o princípio do pacto federativo. Como dito anteriormente neste trabalho, uma das facetas do pacto federativo é justamente a autonomia financeira entre os entes da federação. Partindo da premissa de que a base orçamentária dos Municípios (especialmente os de menor porte) é altamente dependente dos repasses do Fundo de participação dos Municípios, a União regula temerariamente o IPI quando sabe que parte do arrecadado vai para aquele fundo.

Como dito acima, outros tributos podem ser utilizados para desonerar as empresas, como os incidentes sobre folha de pagamento (PIS/COFINS), o imposto de renda da pessoa jurídica, os impostos de importação e exportação em alguns casos. Justificar a escolha do IPI por ser exceção aos princípios da anterioridade e da legalidade é um argumento frágil, visto que as desonerações perduraram por tempo bastante para que o executivo e o legislativo pudessem chegar a um consenso e criar leis que desonerassem outros tributos que não este, cuja receita é partilhada. Ressalte-se que o CTN foi promulgado em pleno período de ditadura militar (1976), onde a centralização dos poderes, especialmente das finanças, estava com a União. A mentalidade tributária da época é totalmente diferente da que a Constituição cidadã trouxe. Sobre a interpretação conforme a Constituição como diretriz hermenêutica, leia-se o excerto abaixo:

A interpretação conforme a constituição constitui princípio hermenêutico que encontra sua raiz no princípio da supremacia da Constituição. A ordem jurídica como um todo retira sua validade do texto constitucional, produto do poder constituinte. Daí a sua preeminência, da qual decorre a exigência incontornável de conformação do texto legal ao texto constitucional. Como consequência, um dispositivo de lei ordinária será considerado inválido se estiver em contradição com a Constituição (ANDRADE, 2008, p. 2).

Conforme as sábias palavras acima, qualquer desvio daquilo que foi preconizado pela Constituição, que esteja presente no texto legal é inconstitucional.

Reter a competência tributária plenamente nas mãos do ente originariamente competente é esquecer que parte daquele recurso é de vital importância para os Municípios, sem o qual estes não conseguem prestar à população os serviços públicos decorrentes dos mandamentos constitucionais. Interpretar o art. 6º, parágrafo único do CTN pelo método literal (também conhecido como lógico-gramatical) é reduzir a própria ciência jurídica, argumentativa e interpretativa em seu âmago, a algo inútil, sem expressão e sentido prático de existência (STRECK, 1999, p. 79).

Pincelando no tema interpretação, é oportuno trazer à baila a questão entre as correntes subjetivista (ou da "vontade do legislador") e objetivista ("vontade da lei"). A primeira tenta chegar ao sentido que o legislador designou para justificar a existência da norma. Para a segunda, a norma tem certa independência de sentido em relação à vontade da pessoa que a gerou. Este trabalho escolhe filiar-se à primeira, complementando que é uma corrente que analisa a historicidade da norma para tentar abstrair o sentido da norma e o que o legislador quis trazer ao ordenamento naquela nomogênese.

Interpretando primeiramente o art. 6º, parágrafo único; pode-se supor que num regime totalitário e centralizador, onde as competências tributárias dos tributos de maior montante jaziam na União, bem como o poder político, a intenção era justamente tolher a autonomia dos Estados e Municípios, fazendo com que precisassem estar politicamente alinhados ao regime militar para poderem ser beneficiados por recursos federais. À época, eram comuns os governadores, prefeitos e até senadores "biônicos", investidos sem sufrágio universal, apenas mediante sanção do poder executivo federal.

Com o advento da redemocratização e o fenômeno da assembleia constituinte, houve uma tendência a descentralizar tanto as competências administrativas para os entes menores da federação quanto a titularidade de algumas rendas tributárias, especialmente no âmbito das transferências indiretas (via fundos). Ou seja, o novo regime constitucional não coaduna com a centralização de receitas, dessarte, há de se convir que o art. 6º, parágrafo único, do CTN deve ser interpretado levando em conta a nova diretriz descentralizadora de receitas e competências preconizada pelo texto constitucional vigente.

Isto posto, começa a fazer mais sentido a colocação de Harada no voto do ministro Lewandowski, onde ele afirma que o imposto com receita partilhada já nasce, com dois titulares no que tange ao produto de sua arrecadação. Ou seja, no caso o

IPI, a União deve restituir o que já é devido aos Municípios e aos Estados. A lógica não deve ser de um repasse, mas sim de uma restituição, entregar a outrem aquilo que já, por direito, dele.

Nesta toada, o magistério de Torres (2011, p. 370) afirma que a repartição de receitas indireta“. É instrumento financeiro, e não tributário, que cria para os entes políticos menores o direito a uma parcela da arrecadação do ente maior. As participações podem ser diretas ou indiretas [...]”. Dois pontos garantem poder argumentativo para a hipótese pró Municípios.

O primeiro é o reconhecimento do instituto da repartição de receitas como pertencente ao direito financeiro, cuja competência legislativa é concorrente entre os entes federados (assim como o direito tributário, ressalte-se), o que se aproxima do raciocínio de Harada sobre tributos de receita partilhada, esposado acima.

O segundo é justamente a afirmação categórica de que os entes menores têm direito à parcela da arrecadação feita pelo ente maior. Reconhecer o direito subjetivo da municipalidade à parcela que deixou de ser arrecadada e, portanto repassada; é legitimar o comando constitucional da autonomia financeira dos entes, uma das facetas do pacto federativo.

Quanto à redação do art. 159, I da Constituição, interpretar “produto da arrecadação” pelo método lógico-gramatical engessa a norma, sem tornando-a incompatível com as mudanças de paradigmas fáticos decorridos de 1988 até 2015. Dentre estas mudanças, pode-se citar especialmente a criação de inúmeros Municípios, a grande maioria deles, extremamente dependente do FPM. Quando a Constituição foi redigida, o texto do art. 159, I parecia tecnicamente preciso, visto a situação de desconhecimento das consequências da descentralização de competências para Municípios e Estados, mantendo as rédeas da arrecadação tributária nas mãos da União.

Na situação pós desonerações do IPI, vê-se que o mundo dos fatos mostra uma realidade diferente daquilo que a norma previu: Os Municípios estão enfrentando um colapso financeiro por redução de uma verba que lhes é de direito, por uma ingerência da União de modo oblíquo (se fosse de modo direto, caracterizaria patente afronta ao pacto federativo), calcada numa interpretação literal deste dispositivo.

A questão da extrafiscalidade também não pode, *de per se*, justificar as desonerações do IPI. Há boa quantidade de tributos de competência da União que as empresas beneficiadas com as desonerações pagam. A escolha política do IPI pode

ter se baseado na questão da imunidade ao princípio da anterioridade, o que permitiria uma ação mais célere do governo para interferir na economia. Mas a medida perdurou por mais de um exercício. Haveria tempo hábil para utilizar-se do devido processo legal e criar norma isentiva passando pelo crivo do congresso nacional. Preferiu-se, pelo contrário, utilizar-se de decretos para não submeter a decisão de quanto e como desonerar ao poder legislativo.

Com a situação de orçamento público crítica que vive-se em 2015, uma alteração no sentido do art. 159, I da CF/88 poderia ser implementada, para que esta expressasse de modo inequívoco que as receitas que a Lei Maior previu para os Municípios não devem ser reduzidas sob pena de faltar recursos para a manutenção dos serviços públicos. Seria uma mudança de paradigma na interpretação da norma como o TRF 5, hoje, a faz. Uma mudança de sentido sem necessidade de alteração do texto constitucional, ou seja, uma mutação constitucional. Sobre o tema, as palavras abalizadas de Branco e Mendes:

Ocorre que, por vezes, em virtude de uma evolução na situação de fato sobre a qual incide a norma, ou ainda por força de uma nova visão jurídica que passa a predominar na sociedade, a Constituição muda, sem que as suas palavras hajam sofrido modificação alguma. O texto é o mesmo, mas o sentido que lhe é atribuído é outro. Como a norma não se confunde com o texto, repara-se, aí, uma mudança da norma, mantido o texto. Quando isso ocorre no âmbito constitucional, fala-se em mutação constitucional (BRANCO; MENDES; 2012, p. 201).

Interpretar qualquer dispositivo constitucional sem levar em conta as mudanças conjunturais é esquecer que a Constituição serve como um guia para resguardar valores jurídicos caros à sociedade, não para engessar o sistema jurídico e justificar injustiças, como as que os Municípios têm sofrido ultimamente com a redução drástica do seu poder de cumprir com suas obrigações – que a própria Constituição atribuiu.

Quanto ao Fundo de Participação dos Municípios, nota-se uma diminuição da arrecadação do IPI e do IR - impostos que compõem este fundo – em comparação a outros tributos da União, especialmente as contribuições, na série histórica. Em interessante artigo apresentado ao Instituto de pesquisa econômica aplicada – IPEA, Gasparini e Miranda aduzem a preferência do governo federal em arrecadar as contribuições em detrimento do IPI e IR:

[...] Como tem ocorrido uma redução relativa na arrecadação dos impostos que compõem os fundos de participação (IPI e o Imposto de Renda principalmente) **a percentagem da receita tributária federal destinada aos estados e municípios tem sofrido decréscimos ao longo dos anos.**

Atribui-se esse decréscimo relativo na arrecadação dos impostos repartidos a um maior empenho por parte do governo federal na coleta de outros tributos e contribuições, os quais não alimentam os fundos estaduais e municipais. Além disso, as contribuições sociais (PIS, Cofins, CSLL etc.) não são sujeitas ao princípio da anualidade, como os demais impostos, ou seja, tais contribuições passam a vigorar no mesmo ano de sua promulgação, guardado um período de noventa dias. Dada tal facilidade operacional, o governo federal tem lançado mão dessas contribuições para reforçar a sua arrecadação.

Diante de tal arcabouço legal e institucional, foi criado um incentivo para que o governo federal tivesse interesse em empregar maior esforço fiscal sobre os tributos que não seriam repartidos com os estados e municípios. [...] fica claro que a arrecadação com as contribuições cresce muito mais intensamente do que aquela proveniente dos tributos. [...] são observadas duas mudanças de patamar quanto ao crescimento das receitas das contribuições. A primeira delas ocorreu no começo da década de 1980, quando uma série de emendas constitucionais elevou a participação dos estados e municípios no IPI e IR de 20% para 26%. O outro aumento expressivo na participação das contribuições se deu na época da promulgação constitucional, a qual elevou em um período de cinco anos (1988- 1993) a proporção de participação dos fundos de 31% para 44%. A partir desse segundo salto, tem ocorrido uma elevação sistemática na arrecadação das contribuições. Se for tomado o ano de 1990 como base, a taxa de crescimento nominal das receitas das contribuições (até mesmo previdenciária) é de aproximadamente 6%, enquanto no mesmo período os impostos cresceram a uma taxa nominal de 2%.

[...] **Como se pode notar, a participação das contribuições (nesse caso, excluindo às contribuições previdenciárias) cresce sistematicamente, e a participação dos impostos decresce.**

Note-se que isso não significa que a arrecadação de impostos ou a arrecadação de IPI e IR tenham caído durante o período, o que aconteceu, em termos nominais, foi que a taxa de crescimento da arrecadação de contribuições superou constantemente a taxa de crescimento dos impostos. Ao analisarem-se o crescimento das contribuições, exceto as previdenciárias, e o crescimento do IPI e IR, observa-se que as primeiras cresceram a uma taxa nominal média de 17,75% a partir de 1990, enquanto o IR e o IPI, conjuntamente, cresceram a uma taxa média de 10,93%.

O crescimento da proporção das contribuições na arrecadação fiscal do governo federal em detrimento dos impostos compartilhados piora o mix tributário nacional, elevando o peso-morto no sistema econômico. Assim, propostas que modifiquem a estrutura tributária nacional, com vistas a aumentar a participação dos impostos mais eficientes na arrecadação total, teriam como efeito a melhoria das condições produtivas da economia nacional, propiciando um estímulo às atividades produtivas. **No caso das bases de financiamento dos fundos de repartição – FPE e FPM –, a composição tributária brasileira seria significativamente alterada, para melhor, se, em vez de repartir apenas o IR e o IPI, o governo federal tivesse de partilhar todos os itens de arrecadação, exceto as contribuições previdenciárias, visto que essas têm orçamento específico** (GASPARINI; MIRANDA, 2006, p.26-28).

O texto acima é de 2006 e já prenunciava a situação de crise orçamentária dos Municípios, em grande parte pela dedicação do governo federal em cobrar tributos

que não têm receita partilhada como as contribuições, em detrimento daqueles cuja arrecadação a Constituição obriga que seja repartida, como o IR e o IPI. Se a situação era periclitante para as comunas em 2006, com as desonerações a partir de 2009 torna-se ainda pior.

Como já informado anteriormente, as prefeituras injetam na economia local boa parte do dinheiro; seja na forma de salários aos funcionários em geral (incluindo os terceirizados), seja na forma de serviços e produtos que consome, movimentando das micro às grandes empresas. O Município é um agente econômico essencial para a economia nacional: É o ente público mais próximo do cidadão (a saúde e educação básicas costumam ser prestados pelas prefeituras) e o mais importante em termos de dinheiro injetado na economia local para vários rincões da nação. Enfraquecer as municipalidades é enfraquecer os extratos menos favorecidos do país.

Os efeitos da desoneração do IPI são sentidos agudamente nos Municípios. Por variadas razões anteriormente expostas, estes entes federados têm dificuldade em arrecadar os tributos de sua competência originária, conseqüentemente dependendo dos repasses do FPM para pagar suas despesas crescentes, como aquelas com folha de pagamento, enquanto a lei de responsabilidade fiscal pressiona as prefeituras, impondo limites de despesa que não consideram a realidade orçamentária de cada cidade.

O FPM, que deveria ser a bóia de salvação dos Municípios, vem sofrendo reduções nos repasses, fruto da política fiscal federal que prioriza os tributos cuja receita não é partilhada, colocando no cabresto dos convênios (dependentes dos conchavos políticos) os outros entes federados. E ao requerer a parcela que lhes é devida, os Municípios, especialmente na jurisdição da 5ª região federal, deparam-se com um judiciário predominantemente pró-União, negando os pleitos municipais (como no caso Araçoiaba x União) sob o argumento da interpretação literal do art. 159, I da CF/88 e do art. 6º, parágrafo único, do código tributário nacional; combinado com a escusa legal do art.14, §3, I.

CONCLUSÃO

Ao tempo em que foi escrito este trabalho, o Recurso Extraordinário 705.423/2012 SE em que litigam o Município de Itabi – SE e a União federal estava em análise no Supremo Tribunal Federal. Por consequência do reconhecimento da repercussão geral pelo STF, ficaram sobrestados os outros processos que versam sobre igual matéria, aguardando a resolução deste *leading case*. Da decisão da Corte Maior virá o entendimento que deve servir como paradigma jurídico: Terão os Municípios direito à porcentagem completa baseada na receita bruta devida pelos contribuintes daqueles impostos que compõem o Fundo de participação dos Municípios (IPI mais IR) como a Constituição lhes assegura ou o *quantum debeatur* será calculado com base no efetivamente arrecadado, ou seja, na receita líquida do montante de IPI mais IR?

Este trabalho alinha-se com o entendimento de que a interpretação literal das normas que permite à União uma discricionariedade que ultrapassa os limites do quinhão ao qual ela faz jus. Configura-se uma invasão reflexa de competência tributária e legislativa que a União federal impõe aos entes que recebem recursos dos fundos de participação dos Estados e dos Municípios. E quanto pior a situação financeiro-orçamentária do ente federado em questão, mais dependente este será dos repasses do FPM/FPE e a diminuição deste recurso trará ainda mais prejuízo. Portanto, considera-se atingido o objetivo desta obra, que foi perquirir o impacto das desonerações do IPI nos Municípios. Conclui-se que houve, sim, abuso da competência tributária da União sobre o IPI, pelo conjunto de fatos e normas elencados nos capítulos anteriores. Com isso, Municípios que contam com os repasses do FPM ficam prejudicados na consecução dos serviços públicos de sua competência.

O RE 705.423/2012 SE, que foi protocolado e distribuído em agosto de 2012, agora em 2015 terá uma conjuntura socioeconômica muito diferente da de três anos atrás. A pressão política em torno da Presidente da República, Dilma Rousseff e do Presidente da Câmara, Eduardo Cunha; bem como a investigação dos esquemas de corrupção na Petrobrás (o famoso “petrolão”) trazem uma insegurança e ambiente hostil para investimentos no país. Cumulado com esse imbróglio político, tem-se as consequências econômicas do aumento da oferta de crédito ocorrido nos anos anteriores e a cessação de alguns incentivos fiscais passados.

Alguns setores da economia ficaram viciados em receber auxílio estatal, o que os deixa menos competitivo, independentes e robustos para enfrentar crises como a que ocorreu em 2008, a que vive-se em 2015 e as muitas outras que já vieram e, com certeza, virão no futuro.

O mais injusto com este país, de população socioeconomicamente tão desigual é que as desonerações do IPI abordadas neste estudo geraram uma renúncia de receitas da ordem de 26 bilhões de Reais, como aduzido por Dantas. O grosso deste dinheiro foi remetido para as matrizes destas multinacionais beneficiadas, ou seja, a compensação de 25 mil empregos mantidos à época é irrisória para a população mais carente. Abriu-se mão de uma quantia enorme de recursos para atender ao lobby destas empresas.

Não que o governo federal possa pregar que as empresas tenham austeridade e tenham equilíbrio orçamentário quando ele próprio não consegue – seja por incompetência na gestão, seja por desvios de recursos – equilibrar suas finanças. No entanto, se um governo prega a igualdade social e tem como carro chefe da sua campanha eleitoral programas de transferência de rendas, a decisão entre desonerar indústrias automobilísticas ou realizar as exações para garantir a consecução de serviços públicos nas três esferas de governo deveria ser óbvia.

A concessão de benefícios fiscais, é faticamente renúncia de receitas, a despeito do disposto na LRF, art. 14, §3º, I; portanto encontra limites como a disponibilidade orçamentária do ente e a proteção à livre concorrência. O Estado submete-se a um sacrifício financeiro, deixando de recolher recursos que são seus por direito, mas opta por não tributar, a fim de que aquele contribuinte beneficiado contribua com um bem jurídico, normalmente a proteção de empregos ou o desenvolvimento social.

Já a questão da proteção da concorrência consiste em entender que cada norma que beneficia uma empresa com um incentivo fiscal, acaba, indiretamente prejudicando as outras, em afronta aos princípios constitucionais da ordem econômica, em especial aquele previsto no artigo 170, IV da Constituição Federal (livre concorrência). Almeida Júnior, na obra de Barbosa, aduz que os incentivos reduzem o custo de produção dos empresários beneficiados, encorajando uma desarmonia de preços entre concorrentes diretos e tornando um setor mais vantajoso do que outro. Quem se beneficia tem uma vantagem competitiva concedida pelo erário (ALMEIDA JÚNIOR, 2002, p. 78 apud BARBOSA, 2012, p. 218).

Ou seja, é um jogo de lobby, onde alguns empresários conseguem os incentivos fiscais e, portanto, têm uma vantagem econômica sobre os outros, sejam do mesmo setor ou de outro, que pagam o mesmo tributo. E somando-se a tudo, há a questão da crise econômica atual, que não poupou, tampouco poupará os Municípios. Além disso, como acertadamente informa Barbosa, se a instituição de um tributo submete-se a um rol de princípios constitucionais, especialmente na seção que trata das limitações ao poder de tributar, a criação de um incentivo fiscal também não pode ocorrer sem atender às limitações ao poder reverso, o de não tributar (2012, p. 23).

Partindo do entendimento hodierno da justiça federal, pró-União, a hipótese estaria refutada pela supremacia do arranjo normativo constitucional e legal que operacionaliza as desonerações do IPI: o art. 159, I da Constituição Federal, art. 14, § 3º, I, da lei de responsabilidade fiscal e o art. 6º, parágrafo único do código tributário nacional; todos interpretados de modo literal e com um paradigma histórico que não vislumbrava as crises de 2008 e 2015 (LRF) ou mesmo a nova distribuição de competências do novo regime constitucional (CF e CTN).

Entretanto, tomando como paradigma os fatos e argumentos aduzidos por todas fontes citadas anteriormente, há uma possibilidade de a hipótese aqui defendida ser aceita no Supremo Tribunal Federal, que deverá dar a palavra final para esta questão jurídica. Por tudo que foi argumentado, acredita-se o STF se pronunciará favoravelmente aos municípios no RE 705.423 SE, visto que já se posicionou neste sentido no RE 572.762-9 SC, preferindo o princípio do pacto federativo em vez da competência plena da União sobre o IPI para força-la a não incluir a parte que cabe a Municípios e Estados nas suas desonerações, mesmo que trate-se de operação de regulação econômica do Estado no mercado.

A decisão do RE 705.423 SE trará repercussões que irão bem além do âmbito do qual este trabalho se propôs, pois a decisão que vier dirá respeito a uma confirmação ou redefinição do pacto federativo e da própria capacidade financeira do ente municipal. O STF apreciará, sim, o aspecto jurídico do caso; mas num sistema jurídico alopoiético, os sistemas econômico, político e social se intrincarão de tal forma que será impossível julgar o feito sem levar em conta a cada vez menor capacidade dos Municípios manterem seus serviços, prejudicando as parcelas mais vulneráveis da população, que dependem mais dos referidos serviços.

Todos vivem em um Município e, querendo ou não, utilizam seus serviços. Portanto, antes de reclamar da qualidade do aparato municipal, deve-se perquirir as

condições nas quais as prefeituras estão trabalhando. E, em épocas de crise, é que o cidadão deve cobrar com ainda mais afinco, seriedade, honestidade e competência na gestão dos tributos pelo executivo; bem como cobrar pro atividade e comprometimento do legislativo. Afinal, Todos têm o poder e o dever de participar na gestão pública de uma democracia, para que esta exista de fato e não apenas no texto constitucional.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 4ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

AMARO, Luciano 2001, **Direito tributário brasileiro**. 7ª Ed. apud FERREIRA; SILVA, 2007, p.125.

AMARO, Luciano 2006, **Direito tributário brasileiro**. 12ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ANDRADE, André Gustavo C. de. **Dimensões da interpretação conforme a Constituição**. Rio de Janeiro, 2008.

ANGELO, Luiz Raphael Vieira; MARQUES, Rogério César. **Interpretação constitucional do princípio da seletividade tributária no IPI e no ICMS**. 2012. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/5sav/interpretacao-constitucional-do-principio-da-seletividade-tributaria-no-ipi-e-no-icms-rogerio-cesar-marques-luiz-raphael-vieira-angelo>>. Publicado em 17/05/2012. Acesso em 18/09/2015.

BAHIA, Gabriel Matos. **Competência tributária, arrecadação efetiva e o Fundo de Participação dos Municípios**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XV, n. 99, abr 2012. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11442>. Acesso em 08/10/2015.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

_____. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. **Natureza Jurídica do Estado federal**. São Paulo, 1948. In: OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 5ª Ed. São Paulo: Editora revista dos tribunais, 2013, p.42.

BARBOSA, Hermano Notaroberto. **O poder de não tributar: Benefícios fiscais na Constituição**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

BETAHNCOURT, Lionel Conrado. **Escambo, Ganância e Indústria Automobilística**. Portal GGN. Disponível em: <<http://jornalggn.com.br/blog/lionelc/escambo-ganancia-e-industria-automobilistica>>. Publicado em: 12/06/2015. Acesso em 20/09/2015.

BELTRÃO, Irapuã. **ITR – Competência Federal X Capacidade Municipal**. 2013. Disponível em: <https://www.editoraferreira.com.br/Medias/1/Media/Professores/ToqueDeMestre/IrapuaBeltrao/IrapuaBeltrao_toque_11.pdf>. Acesso em 12/05/2014.

BERTEVELLO, Ivan Luis. **O uso de precatórios como dinheiro**. Disponível em www.icmssp.com.br. Acesso em 14/05/2015.

BOFF, Salete Oro. **Federalismo e Reforma Tributária: possibilidades no Estado Democrático Brasileiro**. Em: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, IX, n. 34, nov 2006. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1346>. Acesso em ago 2015.

BRASIL, **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Disponível: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em 01/12/2014

_____. **Constituição Federal de 05 de outubro de 1988**. Disponível: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>

_____. **Lei 4.320 de 17 de março de 1964**. Disponível : <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 06/08/2015.

_____. **Lei Complementar 101 de 04 de maio de 2000**. Disponível: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 06/08/2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 551.184-PR, 2ª Turma**. Relator: Ministro José de Castro Meira. Publicado no DJU de 1º.12.03. p. 341.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 572.762-9 SC**. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Publicado em 18/06/2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/re572762RL.pdf>>. Acesso em 30/09/2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão geral no recurso extraordinário 705.423 Sergipe**. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Publicado em 27/05/2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3857543>>. Acesso em 30/09/2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 12. ed., São Paulo, 1999 apud CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código de Direito Tributário Nacional**. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CREPALDI, Silvio Aparecido. Aspectos doutrinários da regra matriz de incidência tributária: Uma abordagem analítica. In: Âmbito jurídico, Rio Grande, XI, n. 53, maio 2008. Disponível: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2847>. Acesso em: 12/05/2015.

CRISTO, Alessandro. **Municípios vão à Justiça contra isenções fiscais.** Disponível: < <http://www.conjur.com.br/2009-out-02/decisao-stf-leva-municipios-justica-reducao-ipi-ir>>. Publicado em: 02/10/2009. Acesso em 11/11/2014.

DANTAS, Iuri. **Indústria automobilística teve isenção de R\$ 1 milhão por emprego criado.** Jornal O Estado de São Paulo. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,industria-automobilistica-teve-isencao-de-r-1-milhao-por-emprego-criado-imp-,894467>>. Brasília, 02/07/2012. Acesso em 17/09/2015.

DIAS, Álvaro. **Governo reduz IPI e faz cortesia com chapéu alheio.** Em: <<http://www.alvarodias.blog.br/2012/05/governo-reduz-ipi-para-carros/>>. Acesso em 15/11/2014.

DIETRICH FILHO, José Alberto. **Centralização de recursos do governo federal prejudica municípios.** Em: Portal consultor jurídico. Disponível: <http://www.conjur.com.br/2005-mar-17/divisao_bolo_tributario_centralismo_tipico_ditadura>. Publicado em 17/05/2005. Acesso em 02/09/2015.

ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA. **Demonstrativo das despesas obrigatórias de caráter continuado: análise da evolução histórica, avaliação e identificação das variáveis que o determinam para proposição de um novo modelo.** Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XIIPremio/lrf/2lrfXIIPTN/demonstrativo_das_despesas.pdf>. Acesso em 19/08/2015.

FERNANDES, Adriana. **Governo cogita subir imposto por decreto.** Jornal O Estado de São Paulo. Disponível em: <http://politica.estadao.com.br/noticias/geral,governo-cogita-subir-imposto-por-decreto,1758011>. São Paulo, 07/09/2015. Acesso em 07/09/2015.

GASPARINI, Carlos Eduardo; MIRANDA, Rogério Boueri. **Evolução dos aspectos legais e dos montantes de transferências realizadas pelo fundo de participação dos municípios.** Disponível: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1243.pdf>. Publicado em dezembro/2006. Acesso em 22/10/2015.

Haidar, Raul. **Reforma tributária não é só reduzir impostos.** Em: <http://juraniomonteiro.com/2012/04/03/reforma-tributaria-nao-e-so-reduzir-impostos/>. Acesso em 16/11/2014.

HARADA, Kiyoshi. **Vinculação, pelo município, das cotas do ICMS para garantia de operações de crédito: efeitos.** In Repertório IOB Jurisprudência, nº 3.

Disponível em:

http://uj.novaprolink.com.br/doutrina/941/vinculacao_pelo_municipio_das_cotas_do_i cms_para_garantia_de_operacoes_de_credito_eifeitos. Publicado em Fevereiro/1999. Acesos em 29/09/2015.

_____. **Lei de Responsabilidade Fiscal. Requisitos para concessão de incentivos tributários.** In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XIV, n. 95, dez 2011. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10854>. Acesso em 10/10/2015.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro.** 5ª ed. São Paulo: Editora revista dos tribunais, 2013.

OLMOS, Marli. **Redução de IPI revela sucesso do lobby das montadoras junto ao governo.** Revista Valor Econômico. Disponível: <http://www.valor.com.br/brasil/2670386/reducao-de-ipi-revela-sucesso-do-lobby-das-montadoras-junto-ao-governo>. Acesso em 15/11/2014.

ONO, Amanda Katsuki. **Tributos: Conceito e espécies.** Portal Webartigos. Disponível: <<http://www.webartigos.com/artigos/tributos-conceito-e-especies/42009/>>. Publicado em 05/07/2010. Acesso em 06/05/2015.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado.** 18ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

LONGO, Carlos Alberto. **Considerações sobre a distribuição de encargos e de receitas entre as esferas de governo.** In: ERIS, Cláudia Cunha Campos et al. Finanças Públicas. São Paulo: Editora Pioneira/FIPE. 1983

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário,** 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACIEL, Ayrton. **Alerta do TCE aos municípios vem em momento de crise econômica. Medida não foi tomada em período de crescimento.** Jornal do Commercio. Disponível em: <<http://jconline.ne10.uol.com.br/canal/politica/Pernambuco /noticia/2015/07/16/alerta-do-tce-aos-municipios-vem-em-momento-de-crise-economica-medida-nao-foi-tomada-em-periodo-de-crescimento-190475.php>>Recife, 16/06/2015. Acesso em: 07/09/2015.

MARTINS, José Eduardo Figueiredo de Andrade. **Análise acerca da inconstitucionalidade do art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal.** Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 17, n. 3325, Publicado em 08/08/2012. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/22375>>. Acesso em: 13/10/2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Comentários à Lei de responsabilidade fiscal.** 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro.** 23ª edição. São Paulo: Malheiros, 1998.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. 7. ed. rev. e atual. – São Paulo : Saraiva, 2012.

NASCIMENTO, Tupinambá Miguel castro do. **Da tributação e do orçamento e a nova constituição**. Rio de Janeiro: Aide, 1989. In: RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Curso de direito financeiro**. São Paulo: Saraiva, 2012.

PAIXÃO, André. **Indústria automotiva tem mais de 35 mil trabalhadores parados**. Portal G1. Disponível em: <<http://g1.globo.com/carros/noticia/2015/06/industria-automotiva-tem-mais-de-35-mil-trabalhadores-parados.html>>. Publicado em 09/06/2015. Acesso em 18/09/2015.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4ª ed. Porto Alegre: Livraria do advogado editora, 2012.

PEDRO, Rafael de Carvalho. **Constitucionalidade do artigo 11 da lei de responsabilidade fiscal**. Disponível em: http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=14970. Acesso em: 14/10/2015.

PIMENTA, Dalmar. **Novas formas alternativas de extinção do crédito tributário**. Portal Consultor jurídico. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2007-out-07/novas_formas_alternativas_extincao_credito_tributario>. Belo Horizonte: 2007. Acesso em 13/05/2015.

PORTAL MEU MUNICÍPIO. Disponível em: <<http://www.meumunicipio.org.br/meumunicipio/municipio/260140>>. Acesso em 13/07/2015.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Curso de direito financeiro**. São Paulo: Saraiva, 2012.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 38ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

SIQUEIRA, Thiago José. **Terceirização e responsabilidade da administração pública**. Recife, 2015.

SOUSA, Ercias Rodrigues de; SOUSA, Thiago Morelli Rodrigues de. **A Lei de Responsabilidade Fiscal e o exercício da competência tributária**. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 955. Publicado em 13/02/2006. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/7940>>. Acesso em: 13 out. 2015.

TEIXEIRA, Railton. **Redução do FPM leva prefeito a demitir secretários e comissionados**. Disponível Em: <<http://www.alagoas24horas.com.br/conteudo/?vCod=211922>>. Acesso em 21/10/2015.

TEÓFILO, Sarah. **Prefeitura de Goiânia. Secretário de Finanças afirma que reforma administrativa deve propor mais cortes de pessoal**. Jornal Opção. Edição 2024. Disponível em: <<http://www.jornalopcao.com.br/ultimas-noticias/secretario-de-financas-afirma-que-reforma-administrativa-deve-propor-mais-cortes-de-pessoal-2319/>>. Publicado em 24/04/2014. Acesso em 14/09/2015.

TORRES, Heleno Taveira. **Novas medidas de recuperação de dívidas tributárias.** Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-jul-17/consultor-tributario-novas-medidas-recuperacao-dividas-tributarias>>. Publicado em 17/07/2013. Acesso em 25/05/2015.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 18ª edição, revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

TRENTO, Larissa. **Federalismo – uma visão brasileira.** In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XV, n. 98, mar 2012. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11193>. Acesso em 06/08/2015.

VASCONCELOS, Ravi. **A Inconstitucionalidade da Desoneração do IPI em razão dos seus reflexos no Fundo de Participação dos Municípios - FPM.** Disponível em: <<http://ravivasconcelos.jusbrasil.com.br/artigos/187559856/a-inconstitucionalidade-da-desoneracao-do-ipi-em-razao-dos-seus-reflexos-no-fundo-de-participacao-dos-municipios-fpm>>. Acesso em 14/09/2015.

VELOSO, João Francisco Alves. **As transferências intergovernamentais e o esforço tributário municipal: Uma análise do Fundo de participação dos Municípios.** Defesa em 06 de maio de 2008. 113 páginas. Dissertação de Mestrado. Mestrado em economia de empresas. Universidade católica de Brasília. Brasília, 2008.

ZERO HORA, **Comissão proposta por Cunha tende a reduzir receitas da União, dizem aliados.** Disponível em: <<http://zh.clicrbs.com.br/rs/noticias/noticia/2015/07/comissao-proposta-por-cunha-tende-a-reduzir-receitas-da-uniao-dizem-aliados-4809766.html>>. Publicado em 24/07/2015. Acesso em 01/09/2015.