

**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – MESTRADO E DOUTORADO
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO EM DEMANDAS SOCIAIS E POLÍTICAS PÚBLICAS
LINHA DE PESQUISA EM POLÍTICAS PÚBLICAS E INCLUSÃO SOCIAL**

Francis Porto Soares

**DESONERAÇÕES FISCAIS CONCEDIDAS PELA UNIÃO INCIDENTES NO
IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E SEUS REFLEXOS NO
ÂMBITO MUNICIPAL NA EXECUÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS DE
DESENVOLVIMENTO SOCIAL: ANÁLISE SOB O OLHAR DA JUSTIÇA FISCAL**

Santa Cruz do Sul

2018

CIP - Catalogação na Publicação

Soares , Francis Porto

Desonerações fiscais concedidas pela União incidentes no imposto sobre produtos industrializados e seus reflexos no âmbito municipal na execução de políticas públicas de desenvolvimento social : análise sob o olhar da justiça fiscal / Francis Porto Soares . - 2018.

138 f. ; 30 cm.

Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade de Santa Cruz do Sul, 2018.

Orientação: Prof. Dr. Hugo Thamir Rodrigues.

1. Direito tributário. 2. Justiça tributária. 3. Imposto sobre produtos industrializados. I. Rodrigues, Hugo Thamir . II. Título.

Elaborada pelo Sistema de Geração Automática de Ficha Catalográfica da UNISC com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

Francis Porto Soares

**DESONERAÇÕES FISCAIS CONCEDIDAS PELA UNIÃO INCIDENTES NO
IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E SEUS REFLEXOS NO
ÂMBITO MUNICIPAL NA EXECUÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS DE
DESENVOLVIMENTO SOCIAL: ANÁLISE SOB O OLHAR DA JUSTIÇA FISCAL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado e Doutorado, Área de Concentração em Demandas Sociais e Políticas Públicas, Linha de Pesquisa em Políticas Públicas e Inclusão Social, da Universidade de Santa Cruz do Sul – UNISC, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Hugo Thamir Rodrigues

Santa Cruz do Sul

2018

Francis Porto Soares

**DESONERAÇÕES FISCAIS CONCEDIDAS PELA UNIÃO INCIDENTES NO
IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E SEUS REFLEXOS NA
EXECUÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS DE DESENVOLVIMENTO SOCIAL:
ANÁLISE SOB O OLHAR DA JUSTIÇA FISCAL**

Esta dissertação foi submetida ao Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado e Doutorado, Área de Concentração em Demandas Sociais e Políticas Públicas, Linha de Pesquisa em Políticas Públicas e Inclusão Social, da Universidade de Santa Cruz do Sul – UNISC, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Prof. Dr. Hugo Thamir Rodrigues

Professor Orientador – UNISC

Prof. Dr. Ricardo Hermany

Professor examinador

Profa. Dra. Charlise Paula Colet Gimenez

Professora examinadora – membro externo

Santa Cruz do Sul

2018

**Para aquelas pessoas que sempre estiveram ao meu
lado nesta trajetória.**

AGRADECIMENTOS

A construção de uma casa não pode começar pelo telhado. É preciso iniciar por uma base sólida de fundação. Por isso é importante o agradecimento àquelas que foram pessoas essenciais nesta caminhada para que este trabalho fosse elaborado.

Em primeiro lugar agradeço a Deus por ter a oportunidade de experimentar a vivência da pesquisa científica, até o presente momento, único na minha vida.

Na sequência, listo uma série de pessoas que de uma forma ou outra, colaboraram para que chegasse até aqui, não necessariamente em ordem de destaque ou preferência.

Aos meus familiares, e em especial aos meus pais, *in memoriam* ao meu velho, que juntos planejaram um futuro melhor para seus filhos.

À minha esposa Karine, que surgiu na minha vida somente trazendo flores e incansavelmente luta contra todas as asperezas que se apresentam na caminhada.

À minha filha Vitória, que, de modo particular, sempre torce para meu crescimento pessoal.

Ao Professor Doutor Hugo Thamir Rodrigues, pessoa demasiadamente humana e espiritualizada, onde soube me ensinar o que é ser um pesquisador e que, pelo conhecimento e sabedoria teve a tranquilidade somente encontrada no verdadeiro mestre, passando o suporte devido.

Aos demais professores do Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado e Doutorado – PPGD, da Universidade de Santa Cruz do Sul – UNISC, uma vez que, certamente cada semente de conhecimento passada encontra-se enraizada neste trabalho.

“Dê-me um ponto de apoio e uma alavanca, e deslocarei o mundo.”

(ARQUIMEDES)

RESUMO

A tributação do Imposto sobre Produtos Industrializados, além de corresponder a ferramenta importante de arrecadação para os cofres públicos, pode e deve ser visualizada como instrumento de efetivação dos objetivos fundantes da República. Nesta linha de raciocínio, considerou-se de grande valia a elaboração de um estudo com objetivo de verificar os reflexos da renúncia fiscal do referido imposto sobre a execução das políticas públicas de desenvolvimento, à luz da justiça fiscal, como meio capacitador de mitigar as desigualdades sociais no Brasil. Com o intuito de atender a finalidade, almejou-se responder a seguinte pergunta: Quais são os reflexos da desoneração fiscal concedidas pela União incidentes sobre o imposto sobre produtos industrializados na execução de políticas públicas de desenvolvimento social, sob análise do olhar da justiça fiscal? Como resposta, tivemos a hipótese que as desonerações ferem o pacto federativo e infringem vários direitos da pessoa e garantias constitucionais dos demais entes da federação. Nesse ínterim, o presente estudo se justifica, já que possui tema atual e propõe uma revisão legislativa e jurídico-político-decisória do Pretório Excelso dos casos mais pujantes para a análise do tema, bem como perpassa pelo estudo dos mais variados assuntos, como políticas públicas, justiça fiscal, estado social, dependência dos Municípios como ente federal dos recursos federais, princípios da capacidade contributiva, da dignidade da pessoa, mínimo existencial, solidariedade, igualdade, entre outros. Para a verificação proposta, escolheu-se pelo estudo qualitativo, com interpretação e análise dos dados por meio da técnica de pesquisa bibliográfica, correspondendo à utilização de documentação indireta, tendo como base de dados às reflexões jurisprudenciais e doutrinárias, como livros, revistas e periódicos especializados no tema, os quais servirão de suporte ao texto e às possíveis conclusões. O método de abordagem empregado foi o indutivo, com o procedimento monográfico. Pela sequência, conclui-se que em que pese existir um caminho extenso até se efetivar a justiça social por meio da fiscal no Brasil, o respeito ao pacto federativo e a criação de um imposto global progressivo onde as nações se comprometam em respeitá-lo, pode ser visto como engrenagem de concretização da justiça fiscal, e, por conseguinte, concretizador dos objetivos fundamentais do Estado Democrático de Direito.

Palavras-chave: Justiça Fiscal. Impostos Partilhados. Imposto sobre Produtos Industrializados. Políticas Públicas. Desoneração Fiscal.

ABSTRACT

The taxation of the Tax on Industrialized Products, besides being an important tool of collection for the public coffers, can and should be visualized as an instrument of accomplishment of the founding objectives of the Republic. In this line of reasoning, it was considered of great value the elaboration of a study with the objective of verifying the reflexes of the fiscal renunciation of the said tax on the execution of the public policies of development, in the light of fiscal justice, as a means to mitigate the inequalities in Brazil. In order to meet the purpose, it was intended to answer the following question: What are the consequences of the tax relief granted by the Union on the tax on industrialized products in the execution of public policies of social development, under analysis of the fiscal justice perspective? In response, we had the hypothesis that the exemptions violate the federative pact and violate several rights of the person and constitutional guarantees of the other entities of the federation. In the meantime, the present study is justified, since it has a current theme and proposes a legislative and juridical-political-decision-making review of the Praetorium in punctual cases of analysis of the theme, as well as perpasses by the study of the most varied subjects, fiscal justice, social status, dependence of municipalities as a federal entity of federal resources, principles of contributory capacity, dignity of the person, existential minimum, solidarity, equality, among others. For the proposed verification, we chose the qualitative study, with interpretation and analysis of the data by means of the bibliographic research technique, corresponding to the use of indirect documentation, based on the jurisprudential and doctrinal reflections such as books, magazines and periodicals specialized in the subject, which will support the text and the possible conclusions. The method used was the inductive one, with the monographic procedure. It follows that in spite of the fact that there is a long way to achieve social justice through fiscal in Brazil, respect for the federative pact and the creation of a progressive global tax where nations pledge to respect it, can be seen as a vehicle for the realization of fiscal justice, and consequently, as a concretiser of the fundamental objectives of the Democratic State of Law.

Keywords: Fiscal Waiver. Tax Justice. Taxes over industrialized products. Shared Taxes. Public policy

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	09
2	POLÍTICAS PÚBLICAS DE DESENVOLVIMENTO SOCIAL.....	18
2.1	Das políticas públicas: escopo e noções conceituais	19
2.2	A relação entre governabilidade e políticas públicas.....	20
2.3	Relação entre os indicadores sociais e fiscalização social.....	25
3	IMPOSTOS PARTILHADOS SOB A ÓTICA DA JUSTIÇA FISCAL.....	35
3.1	Justiça fiscal.....	35
3.1.1	Exclusão Social e Neoliberalismo.....	55
3.1.2	Justiça Social Fiscal.....	67
3.2	Impostos partilhados.....	74
3.3	Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).....	81
3.3.1	Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) no Fundo de Participação dos Municípios (FPM).....	85
4.	MUNICÍPIOS (ENTES FEDERADOS) E DEPENDÊNCIA DOS RECURSOS FEDERAIS: A DESONERAÇÃO IPI E SEUS REFLEXOS.....	94
4.1	Município como ente republicano estatal.....	95
4.2	Antagonismo constitucional.....	98
4.3	Autonomia municipal e competência tributária.....	100
4.4	Análises decisórias político-jurídicas do Supremo Tribunal Federal (STF) em matéria relativa à desoneração.....	106
4.5	Reflexos da desoneração fiscal no âmbito municipal.....	117
4.6	Remédios cabíveis ao caso em comento.....	122
5	CONCLUSÃO	125
	REFERÊNCIAS	132

INTRODUÇÃO

A República Federativa do Brasil instituiu, consoante se depreende das disposições da Constituição Federal, o denominado Estado Democrático de Direito, o qual possui, como escopo fundamental, atender seus principais objetivos, a saber: a redução das desigualdades sociais, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária e a promoção do bem-estar de todos.

Nesse sentido, na busca pela efetivação destes fins, percebemos claramente que a atividade tributária ocupa lugar de destaque, correspondendo a importante instrumento na persecução das referidas finalidades, as quais se demonstram, em última instância, na razão da existência do próprio Estado.

Insta consignar, nesse ponto, que para o Estado conseguir bem exercer suas atividades precípuas e atender as demandas que lhe são exigidas, faz-se necessário a existência de recursos suficientes para o desenvolvimento da boa gestão dos serviços públicos, satisfazendo, destarte, as necessidades da coletividade, nos quais, a tributação, o controle de despesas e administração da dívida pública são elementos considerados.

Dessa forma, a atividade financeira serve, numa primeira reflexão, para obter receitas para a efetiva manutenção do aparelho estatal e, em um segundo ponto de entendimento, deve contribuir para a modificação da realidade social, atuação na qual, consoante o anteriormente referido, a arrecadação demonstra-se como sendo instrumento de suma importância, haja vista corresponder a meio essencial para que o Estado possa desempenhar as funções que lhe competem, instrumentalizando os fins que lhe são imputados, como, exemplificando, a promoção e execução de políticas públicas de saúde, educação, segurança, lazer, cultura, entre outros.

Portanto, através da análise de conceitos e princípios do sistema constitucional tributário vigente, pode ser verificada a situação da gestão política sobre economia pública como elemento intrínseco do neoliberalismo, podendo, ainda, ser apontado de que maneiras a tributação, como instrumento, pode ferir direitos fundamentais.

Sobre a teoria do Estado Fiscal Social, cumpre ressaltar que esta carrega consigo profunda vinculação com a ideia do Estado Social, na qual este corresponde ao meio permissivo por onde uma determinada comunidade, de um determinado espaço, consegue alcançar e fazer uso de todas as possibilidades que o Estado Democrático consegue garantir; nesse ponto, importa observar que aquilo que o Estado Social permite não pode ser retirado pelo Estado tributário.

Entretanto, o desrespeito às leis postas e a insegurança jurídica das relações econômicas, em especial desdobramentos de escolhas de cunho político-econômico de atuação governamental, não tornam a referida ideia plenamente aplicável.

Isto se deve porque a política pública de governo se apresenta, na maior parte do tempo, volátil, influenciável pelos ventos da mudança que alcançam os setores da economia, da política ou de qual mercado for, seja interno ou externo; assim, pode esta ser adjetivável como sendo mais maleável, além de ser mais transitória.

Nesse sentido, cumpre registrar que, de modo inverso, nos deparamos com a política pública de Estado, a qual corresponde a cenário que compreende maior solidez em suas relações, o qual se apresenta de maneira mais sóbria, previsível e consolidada no tempo.

Nesta seara, o presente trabalho não visa somente, apontar e admitir a existência de injustiças causadas por atos políticos de desonerações fiscais, mas também procura reconhecer a necessidade que o Estado Democrático de Direito tem de valer-se do Sistema Tributário Nacional como política de atenuação dessas diferenças.

No campo das desonerações concedidas pelo ente tributante competente, as práticas desonerativas, executadas através da concessão de benefícios fiscais produzem reflexos negativos para os demais entes federados que participam da repartição tributária na forma da regulação constitucional a respeito do gravame sobre o qual incidem as medidas anticíclicas, haja vista estas significarem decréscimos nas transferências previstas no Diploma Maior.

Em especial, sobre a dependência do Município, como ente federado, em relação às receitas federais, as desonerações por parte da União na arrecadação do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) trazem consequências nefastas aos cofres públicos municipais, principalmente na dificuldade da gestão nas políticas públicas, haja vista romper com o planejamento elaborado pela municipalidade para a execução de suas competências. Destarte, ao que tudo indica, por meio da análise do cenário hodierno, pouco tem importado a previsão de partilha constitucional ou mesmo a posição constitucional do Município como ente federado.

Ainda no que tange às receitas municipais, estas possuem forte dependência dos repasses constitucionalmente previstos a título de repartição tributária; nesse sentido, por oportuno, a termos de antecipação da pesquisa, pode ser ressaltado, em breve síntese, no ano de 2017, foram repassados ao Município de Santa Cruz do Sul,

até o mês de novembro, R\$ 29.962.676,76 (vinte e nove milhões, novecentos e sessenta e dois mil, seiscentos e setenta e seis reais e setenta e seis centavos) entretanto, a estimativa de arrecadação total do exercício, em comparação com a projeção anual elaborada pelo Governo Federal, sobre a qual se realiza o planejamento financeiro e orçamentário da gestão, apresenta um déficit de arrecadação na ordem de R\$ 1.651.388,00 (um milhão, seiscentos e cinquenta e um mil, trezentos e oitenta e oito reais). Assim, ainda que os incentivos e renúncias fiscais, com as ressalvas pertinentes mais adiante assinaladas, representem impulso nos setores econômicos, o decréscimo dos repasses apresenta-se em montante considerável.

Percebe-se, com isso, a importância e atualidade do tema em estudo, bem como o alcance social e os reflexos do repasse da receita do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) através do Fundo de Participação dos Municípios (FPM).

Consoante todo o exposto, o presente estudo possui social relevância; ademais, possui, ainda, forte relevância jurídica, a qual pode ser demonstrada através da análise do acórdão exarado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do Recurso Extraordinário 705.423. A referida decisão emitiu efeito de repercussão geral, com fixação de tese, onde restou reconhecida a constitucionalidade das desonerações fiscais e, por conseguinte, os decréscimos nos repasses de imposto partilhado por previsão constitucional para a composição do anteriormente referido Fundo.

Como consequência, a medida tomada pela União, então chancelada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), coagirá o Município a adotar as medidas necessárias para o restabelecimento do equilíbrio financeiro, abalado pela falta do repasse total previsto, situação a qual pode gerar, inclusive, a majoração da carga tributária existente, o que também poderá causar outras injustiças e transgressões a direitos fundamentais e garantias previstas na Constituição de 1988, como exemplo, direitos à propriedade, dignidade da pessoa, direito à liberdade e, inclusive, se permitirmos uma reflexão um pouco mais extensa, causar a desigualdade tributária, fazendo com que pessoas que vivem abaixo do mínimo existencial paguem por tributos que não deveriam.

Nessa linha, uma das questões mais debatidas no âmbito da Confederação Nacional dos Municípios (CNM), corresponde à dos benefícios fiscais, onde se questiona o limite do alcance do poder de desonerar e se a adoção extensiva deste

corresponde a inobservância do pacto federativo ante a expressa previsão legal na Constituição Federal vigente. Erige-se, inclusive, o debate sobre os reflexos das medidas anticíclicas na execução de políticas públicas.

Os reflexos da falta de repasse dos valores de certa forma operam reflexos de efeito negativo, pode resultar, inclusive, no aumento de alíquotas ou na incidência tributária sobre contribuintes que antes estavam à margem da cobrança, seja por motivos políticos ou por situação de hipossuficiência declarada, porque não há boa gestão com falta de verbas públicas. Exemplificando o referido contexto, aquelas pessoas de baixa renda que vivem abaixo do mínimo existencial, poderão, em medida de cunho compensatório aos montantes não repassados em razão da execução de medidas anticíclicas, ter de pagar por tributos onde não deveriam a princípio, uma vez que capacidade financeira passa a ser ínfima ou inexistente.

Diante disso, em resumo, em última instância, direitos e garantias fundamentais da pessoa, constitucionalmente assegurados, poderão restar feridos em razão das medidas adotadas para o restabelecimento do equilíbrio financeiro do ente que deixa de perceber a totalidade de sua quota de participação nos gravames objeto de desonerações, situação a qual apresenta quadro de distanciamento dos preceitos que contidos nas noções de Justiça Fiscal e de Estado Social Fiscal.

Neste sentido, cumpre ressaltar que nem toda a atividade estatal se destina a totalidade dos jurisdicionados, visto que várias medidas político-econômicas não beneficiam toda a população, como são exemplos os casos de desonerações de impostos sobre linha branca de produção e sobre a comercialização de veículos automotores destinados a passeio, onde os menos abastados não farão uso das *benesses* concedidas.

Entretanto, cumpre evocar, o Estado não deve governar para somente alguns ou para poucos, pois, ao contrário, nasceu do povo e para este é serviente, devendo considerar a sua totalidade. Nesse diapasão, a própria Constituição Federal vigente, em seu texto, estabelece limites de controle aplicáveis à imposição tributária, de modo a não permitir que o Estado abuse de seu exercício no papel impositor, de maneira a agir pelos seus interesses através dos poderes fiscais em detrimento dos direitos dos contribuintes.

Portanto, sob este viés apontado, a presente pesquisa científica se propôs a analisar, de forma aprofundada, mas sem a pretensão de esgotamento do assunto, haja vista a extensão da problemática, o conjunto de ações político-financeiras que o

Estado pratica para atingir seus fins, observando os reflexos produzidos pelas desonerações concedidas pela União incidentes no o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e a relação da referida questão com a temática das políticas públicas de desenvolvimento social; para maior delimitação, o estudo da questão se dará em sede da municipalidade.

Ademais, como questões centrais, também se fizeram presentes análises do ato político através da Justiça Social e Fiscal, enfrentando questões relativas ao processo de globalização no âmbito da economia, a como as crises localizadas podem influenciar outros governos, à falta de condições financeiras para que seja possível o financiamento de déficits, à questão do planejamento das ações governamentais e referentes ao controle e à transparência na seara dos serviços públicos.

Para tal intento, pretendeu-se observar conceitos que envolvem estes mecanismos de gestão pública e de aplicação e obtenção de recursos financeiros, com o estrito objetivo de clarear a importância da política econômica dentro de um Estado neoliberal em relação à execução de políticas públicas. Destarte, questões como a noção de competência tributária na Constituição Federal do Brasil vigente, o pacto federativo, o republicanismo, as desonerações de impostos federais objeto de repartição tributária e suas relações com o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e os reflexos na gestão do ente local, o Estado Democrático de Direito, os aspectos relativos ao contribuinte, a Justiça Fiscal e Estado Social Fiscal serão debatidas durante o desenvolvimento.

Cumprе ressaltar que o presente trabalho delimitou-se a responder o questionamento, no qual se consubstancia o problema de pesquisa, referente a quais são os reflexos, sob o ponto de vista da Justiça Fiscal Social, das desonerações incidentes sobre o Imposto Sobre os Produtos Industrializados (IPI) para a execução de políticas públicas de desenvolvimento social?

Como hipótese a ser testada, a fim de que seja ou não confirmada, aponta-se, incipientemente, a possibilidade de que as desonerações reflitam negativamente na execução de políticas públicas de desenvolvimento social, haja vista o decréscimo na arrecadação de receitas públicas representar transferências, a título de repartição tributária constitucional, menores do que as necessárias para a execução de competências; destarte, podem ser, em razão disso, adotadas medidas “injustas”, do ponto de vista principiológico da Justiça Social Fiscal, de cunho arrecadatório no

âmbito da tributação, as quais afetarão princípios fundantes da pessoa humana, como dignidade, o mínimo existencial, a igualdade e demais preceitos pertinentes.

Nesse sentido, como objetivo geral, busca-se analisar, sob o olhar da Justiça Social Fiscal, os reflexos causados, na execução de políticas públicas, das desonerações concedidas pela União sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Como objetivos específicos, pretende-se caracterizar as políticas públicas e sua necessidade de compreensão; analisar o município no cenário nacional sob o viés federativo, com ênfase na questão republicana, estatal, função social, autonomia, competências fiscais e tributárias na Constituição. Também se investiga os reflexos da desoneração do Produtos Industrializados (IPI) junto ao Município e o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) sob o olhar da Justiça social Fiscal na execução de políticas públicas de desenvolvimento social.

Isto posto, no primeiro capítulo busca-se, dentro do estudo acerca das políticas públicas, a realização dos apontamentos a estas referentes em termos de noções conceituais e finalidades que compreendem; pretende-se demonstrar, através da relação destas com a governabilidade, que as políticas públicas são na verdade voltadas para a população, e não em favor dos interesses dos governantes, consoante o entendimento categoricamente firmado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no sentido de que o papel decisório na gestão pública corresponde a instrumento destinado aos direcionados, devendo, então, na execução deste, ser respeitado o conjunto referente aos direitos fundamentais da pessoa. Assim, realizar-se-á o direcionamento acerca do papel do Estado, o qual, adianta-se, deve servir o cidadão, e não ao contrário. Assim dentro de um contexto atual, onde ao que tudo parece, haja vista todas as notícias vinculadas, investigações e ações judiciais que envolvem práticas de má gestão no âmbito estatal, especialmente em torno das patologias corruptivas e das questões referentes à política econômica neoliberal empregadas no sistema brasileiro, não parece haver solução para que haja melhoras no sistema público e nos interesses do bem comum. Destarte, entendeu-se relevante apontar, no capítulo em questão, que, através dos indicadores de diagnóstico, os direcionados possuem, ao seu dispor, ferramenta de controle e observação social importantíssima, a qual deve ser utilizada, afastando, ou pelo menos mitigando, a análise unilateral e aristocrática do governo, que governa para poucos e determinados, pretendendo os interesses de cúpula.

Findo o estudo do primeiro capítulo, tratar-se-á, em um segundo, dos impostos partilhados, a título de repartição tributária constitucional, abordando, e, a princípio, as análises relativas aos temas da Justiça Fiscal, da exclusão social e do neoliberalismo; posteriormente, examinar-se-ão as principais nuances que a Justiça Social Fiscal compreende, sendo realizado o debate acerca dos princípios fundamentais a que se refere. Ademais, estudar-se-ão, haja vista compor a delimitação temática da presente pesquisa, os principais aspectos referentes ao Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), sendo apontada a relevância que assume, dentro do texto constitucional, para a composição do Fundo de Participação dos Municípios (FPM).

Por fim, no terceiro capítulo, busca-se verificar a posição dos Municípios na Carta Constitucional brasileira, onde deve ser constatado que pode ser entendido que o Município possui assento garantido como ente constitucional dentro da República Federativa do Brasil, fazendo parte de todo um sistema federalista, com claras e expressas repartições de competências, atribuições e garantias. Em relação as divergências doutrinárias, a questão da autonomia constitucional também foi palco da pesquisa em sede do estudo acerca do antagonismo constitucional, através do qual se pode chegar à transparente conclusão que o Município possui autonomia e poder local nas ações que demandem interesse local; por conseguinte, realizados os apontamentos pertinentes a estas questões, analisar-se-ão as questões de autonomia municipal e de competência tributária, especificando, nesse ponto as receitas das quais dispõem os Municípios. Para fechamento do capítulo, abordar-se-á a questão das desonerações tributárias incidentes sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e os reflexos no Fundo de Participação Municipal (FPM). Deste modo, nesse se enfrentará ponto crucial do problema apresentado na presente pesquisa científica.

Nesta seara, estudar-se-ão a competência arrecadatória da União frente ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o repasse de percentual, previsto na Constituição Federal, para Estados-membros e Municípios, na proporção de cada um; enfrentar-se-á a análise das mais relevantes decisões do Supremo Tribunal Federal (STF) acerca da temática, a saber: Recursos Extraordinários 572.762-9 e 70.542-3, as quais envolveram mudança de ótica político-econômica, inclusive com a troca de posicionamento dos julgadores, onde será observado que, em sede do primeiro julgado, restou vedado que as desonerações representassem decréscimo na quota

garantida aos Municípios, e que, na segunda decisão, entendeu-se por constitucional a incidência dos reflexos das desonerações sobre a parcela a ser transferida para a Municipalidade. Em um último ponto, estudar-se-á a questão que envolve os possíveis remédios para a desoneração fiscal, lugar em que se chegou ao entendimento de que a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) seria uma medida plausível para a solução, forçando judicialmente o cumprimento do prescrito no texto constitucional, ou através da reclamação, onde o descumprimento administrativo pela União fosse revertido, também através de medida judicial e, como *ultima ratio* do sistema, a intervenção federal, também passível de pronto no caso das previsões constitucionais.

Relativamente ao aspecto social, a pesquisa se justifica na medida em que propõe analisar, no âmbito da tributação referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), os reflexos das desonerações fiscais concedidas por parte da União junto às políticas públicas de desenvolvimento social, sob o prisma do princípio da dignidade da pessoa, da capacidade contributiva e da Justiça Fiscal Social. Ademais, também se justifica a pesquisa pela sua pertinência com a linha de pesquisa em Políticas Públicas de Inclusão Social, bem como pela sua adequação à área de concentração em Demandas Sociais e Políticas Públicas, do Programa de Pós-graduação *stricto sensu*, Mestrado e Doutorado, em Direito da Universidade de Santa Cruz do Sul - UNISC. Ademais, observada a evidente relevância jurídico-social da análise dos incentivos fiscais incidentes sobre de impostos partilhados, a Justiça Fiscal e políticas públicas municipais, o estudo, além de ser compatível com a linha e a área de concentração, encontra-se, por sua relação com as políticas tributárias e financeiras, em consonância com o objeto de pesquisa do professor orientador.

Por fim, um breve apontamento acerca de uma questão meramente metodológica: na presente pesquisa, optou-se por afastar a utilização das siglas em relação aos gravames, haja vista a importância do conteúdo das nomenclaturas que, inclusive, apontam o fato gerador da obrigação tributária; no mesmo sentido estão as referentes aos Fundos, em razão da similitude que algumas comportam; ademais, deixando de utilizar as mencionadas, optou-se, haja vista a padronização textual, por afastar o uso isolado de siglas, afim de que o texto se torne claro e preciso em seu desenvolvimento.

Dessa forma, analisados, portanto, as mais relevantes linhas de caráter propedêutico para melhor compreensão da pesquisa, passa-se ao desenvolvimento do referencial nos termos acima expostos.

2 POLÍTICAS PÚBLICAS E DESENVOLVIMENTO SOCIAL

Pretende-se enfrentar, sem pretensão de esgotamento do assunto, algumas das várias facetas que envolvem a visão de neoliberalismo, as políticas públicas, a inclusão e a exclusão social com reflexos na sociedade como um todo e as ferramentas que esta tem obtido ao longo do tempo, como mecanismos para melhorar a vida social. Por isso o presente estudo possui relevante papel acadêmico e social na atualidade, pois na história da humanidade, os governos se utilizam de expedientes para legitimar sua conduta diretiva, os quais visam manter o poder e a oportunidade restritivos a poucos, afastando do resto da população a fatia do capital, sufocando-a, através do esgotamento da energia pela força de produção, sob o discurso da livre iniciativa. Nesse sentido, inegável a necessidade de se conhecer sobre o conceito de políticas públicas e suas nuances, bem como a forma que o Estado realiza sua manutenção no poder, estabilizando as relações sociais.

Em vista disso, o papel do capital possui fundamental participação no presente contexto; insta consignar que a conduta desmedida e então exacerbada ultrapassa a linha do razoável, entretanto, são poucas pessoas que conseguem perceber que o sistema econômico implantado faz parte de todo um mosaico construído para manter a situação entre imperadores e escravizados. Entre estas linhas de governabilidade, temos, agravando a situação, a má gestão governamental, e nesse ponto está inserta a questão das patologias corruptivas, as quais vêm exterminando com as verbas públicas, forçando o gestor a criar mais medidas de ordem tributária de cunho mais áspero, na tentativa de compensar a falta de arrecadação, antes existente, mas que se esvaiu pelas as razões anteriormente mencionadas.

Assim, entender de políticas públicas corresponde à questão obrigatória para todas as pessoas, também enquanto indivíduos sociais, haja vista não ser possível viver em sociedade sem perceber os reflexos da gestão e execução destas na vida pública ou privada.

Isto posto, tendo sido tecidas as linhas iniciais sobre a temática das políticas públicas, passa-se ao estudo de suas finalidades e das noções conceituais que lhes foram atribuídas.

2.1 Das políticas públicas: escopo e noções conceituais

Cumprе ressaltar que diversos fatores contribuem para o interesse em relação às políticas públicas. Para Schimdt (2008) a importância do estudo das políticas públicas pode ser apontada sob o ângulo prático e o acadêmico; do ponto de vista prático, onde estão envolvidos os agentes políticos, grupos de interesse e os cidadãos em geral, uma melhor compreensão do tema permite uma ação mais qualificada e potente, com maior impacto nas decisões atinentes à política, até porque a crescente escala de intervenção estatal na sociedade e a própria complexidade dos governos colocam aos responsáveis pelas decisões, seja no setor público, na iniciativa privada ou na sociedade civil, problemas de maior complexidade resolutiva. Atinente ao fator acadêmico, este corresponde a maior análise que tem sido feita em relação à política em seus resultados, não somente em conformidade com suas estruturas e instituições.

Sobre os estudos de políticas públicas, existem aqueles que possuem orientação descritiva, de viés teórico, ou seja, concentram-se em desenvolver conhecimentos acerca do processo de elaboração das políticas e suas características; ainda, existem estudos de orientação prescritiva, ou seja, aqueles que buscam dar suporte aos agentes das políticas, indicando os possíveis obstáculos e demonstrando as alternativas utilizadas em outros ambientes e soluções possíveis para a obtenção do êxito (SCHIMDT, 2008).

Sobre os aspectos conceituais, Schimdt (2008) aponta três dimensões da política: (1) *polity*, que se refere à ordem do sistema político, a qual é delineada pelo sistema jurídico, e à estrutura do sistema político-administrativo; (2) *politics*, que compreende a dimensão dos processos que compõe a dinâmica política e, inerente a ela, a competição pelo poder e (3) *policy*, a qual abrange os conteúdos concretos da política.

Sobre a conceituação de políticas públicas, a construção permite assinalar que estas podem ser definidas como os conjuntos de decisões e ações coordenadas pelo Estado, os quais pretendem o enfrentamento aos problemas políticos, sendo que correspondem a uma tentativa de intervenção na realidade social (SCHIMDT, 2008).

Sobre a questão de tipologia, aduz Schimdt (2008) que a mais utilizada corresponde àquela elaborada por Theodor Lowi, a qual aponta, nesse sentido, para a existência de políticas distributivas, políticas redistributivas, políticas regulatórias,

políticas constitutivas ou estruturadoras, haja vista as particularidades que as compõem.

Insta consignar que, consoante os apontamentos tecidos por Schmidt (2008), no processo das políticas públicas, existem momentos ou fases que podem ser destacados, a saber: a de percepção e definição de problemas; de inserção na agenda política; de formulação; de implementação e, por fim, de avaliação.

Ainda, Schmidt (2008) aborda os enfoques teóricos mais influentes no estudo das políticas públicas, os quais passam a ser analisados. O racionalismo se expressa nos modelos de processo de decisão, e fundamenta-se historicamente no Iluminismo e na crença de ser a razão capaz de organizar a vida social e, contemporaneamente, no pensamento da sociologia de Max Weber e na teoria econômica.

O incrementalismo corresponde a enfoque crítico do racionalismo, haja vista entender que os modelos racionais não conseguem refletir em absoluto a forma como os decisores públicos e os atores políticos atuam de fato. Por fim, a teoria da escolha racional ou escolha pública parte do fundamento que o mundo da política segue as mesmas regras do mundo da economia; assim, os governos tendem a decidir de forma injusta e defeituosa quando tomam decisões supostamente baseadas no interesse público, sendo que esta corrente está associada ao neoliberalismo, percebendo no mercado o melhor princípio para a organização da vida em sociedade.

Assim, realizados os apontamentos de maior relevância sobre os conceitos e as escolas atinentes às políticas públicas, passa-se a análise acerca da atuação estatal, ou seja, a relação existente entre governabilidade e políticas públicas.

2.2 A relação entre governabilidade e políticas públicas

Consoante apontam Castro e Oliveira (2014), a maioria dos países desenvolvidos contou com a forte ação estatal, a qual influenciou em elementos conformadores da economia, da sociedade e do mercado, como, por exemplo, a montagem de fortes estruturas de proteção social no âmbito do *Welfare State*. Afirmam os autores que os textos constitucionais se estruturam em torno de um projeto de desenvolvimento; no caso do Brasil, desde a promulgação da constituição vigente, tem-se visto forte implementação de políticas públicas para que sejam alcançados os próprios objetivos da federação pactuados.

Castro e Oliveira (2014) destacam que a relação entre políticas públicas e o processo de desenvolvimento possui aspectos bastante dinâmicos, pois cada sociedade reconhece problemas e propõe soluções de acordo com suas próprias capacidades. Afirmam que tais processos se constituem, dependendo de cada sociedade, com políticas de maior ou menor abrangência, tendo características próprias, sempre em mutação, construindo ou se reformando.

Na mesma linha dissertativa, Castro e Oliveira (2014), afirmam que, em relação às políticas públicas, estas impulsionam um circuito de fatores bastante complexo, o qual abrange outros diversos fatores de desenvolvimento, os quais compreendem as dimensões social, econômica, ambiental, territorial e político-institucional.

Sobre a análise das políticas públicas e o padrão de desenvolvimento no Brasil contemporâneo, várias considerações sobre os reflexos produzidos podem ser tecidas. Na dimensão social, afirmam Castro e Oliveira (2014), que há um conjunto de diversificação de políticas públicas que abrangem a área social e se desenvolvem nos seguintes direcionamentos: (i) garantia de renda; (ii) garantia da oferta de bens e serviços sociais; e (iii) regulação.

Cumpram ressaltar que as políticas de garantia de renda compreendem as transferências em que os beneficiários podem gastar no mercado consoante suas preferências, sem restrições ou determinações políticas, sendo que estas compreendem número bastante expressivo. Podemos citar, conforme dados fornecidos por Castro e Oliveira (2014), que o Regime Geral da Previdência Social (RGPS) e o Regime Público de Previdência Social (RPPS) somam juntos, cerca de 32,3 milhões (trinta e dois milhões e trezentos mil) de benefícios, sendo grande parte deles bastantes superiores ao Salário Mínimo (SM), e absorvem 11,5% (onze inteiros e cinco décimos por cento) do Produto Interno Bruto (PIB). Somado a tudo isso, têm-se o Benefício de Prestação Continuada (BPC) da assistência social, que atende aproximadamente a 3,9 milhões (três milhões e novecentas mil) de pessoas, sendo 2,1 milhões (dois milhões e cem mil) de pessoas com deficiências e 1,8 milhão (um milhão e oitocentos mil) de idosos.

Ademais, o programa social de renda compreende a transferência direta de rendimentos associada à política de assistência social e é fundamentalmente composta pelo Programa Bolsa Família (PBF). O referido programa inclina-se às famílias em situação de vulnerabilidade, tendo relevância em razão da vasta extensão de pessoas que alcança, beneficiando mais de 13,4 milhões (treze milhões e

quatrocentas mil) famílias em 2012 – com recursos disponibilizados de forma contínua, auxiliando em torno de cerca de 50 milhões (cinquenta milhões) pessoas (CASTRO e OLIVEIRA, 2014).

Ainda, as políticas de garantia da oferta de bens e serviços sociais se dão na forma de (i) produção, que corresponde à participação direta estatal na fabricação de bens e oferta de serviços e (ii) provisão de bens e serviços, onde o Estado destina recursos financeiros para viabilizar bens e serviços à comunidade.

Consigne-se que as políticas de regulação, as quais fazem parte do âmago do presente trabalho, são aquelas as quais ainda constituem práticas recentes, referindo-se a normas de regulação do comportamento dos agentes econômicos privados e públicos, sendo dado como exemplo o controle de qualidade sobre a produção e comercialização de medicamentos e alimentos, as determinações estatais sobre o salário mínimo e demais questões pertinentes.

Passando à dimensão econômica, esta diz respeito à estratégia de desenvolvimento, a qual deve compreender a existência de três frentes de expansão, que são movidas pela demanda e correspondem ao consumo de massa, recursos naturais e infraestrutura, as quais devem ser impulsionadas pela inovação tecnológica e pela reativação de encadeamentos produtivos tradicionais (CASTRO e OLIVEIRA, 2014). Nesse vértice, o Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) vem sendo o grande indutor desses investimentos que visam melhorar tanto a infraestrutura social quanto a econômica, de forma a potencializar a produção nacional; essa melhoria da infraestrutura leva à redução de custos sistêmicos, dando condições para o aumento das escalas de produção, tornando produtos e serviços mais acessíveis, evitando o ciclo inflacionário, e promovendo o aumento da produtividade e o consequente crescimento econômico (CASTRO e OLIVEIRA, 2014).

Assim, as políticas sociais, aliadas à ação reguladora do Estado, são capazes de reduzir a desigualdade, situação a qual promove o aumento da demanda interna do país, de forma a proporcionar estímulos à economia, permitindo, consoante os autores, a existência de um círculo virtuoso que se estabelece, permitindo que a justiça social promova o crescimento econômico e que o crescimento econômico promova a justiça social.

Nesse direcionamento, outra questão levantada pelos autores anteriormente mencionados, se refere à sustentabilidade do processo de desenvolvimento, no qual os avanços socioeconômicos são acompanhados, afastando desta forma a ideia de

oposição, em nome da preservação e uso sustentável do meio ambiente (CASTRO e OLIVEIRA, 2014). Destacam, ainda, que o Brasil possui papel fundamental neste processo, já que dispõe de abundantes recursos naturais e de elevada biodiversidade, mas que os desafios de superação nos âmbitos social e econômico não são fáceis de transpor, demonstrando a importância do assunto em pesquisa.

Cumprido destacar que o Brasil, desde 2005, tem tratado do tema sobre a redução do desmatamento na Amazônia, a qual tem se refletido no perfil de emissões de gases de efeito estufa. Também, as modificações na legislação que criaram instrumentos mais efetivos na promoção da sustentabilidade ambiental correspondem a exemplos da preocupação com a dimensão ambiental, como se pode demonstrar pela edição da Lei 12.651, conhecida como Código Florestal (BRASIL, 2012).

Todavia, Castro e Oliveira (2014), ressaltam o reforço na implementação de políticas de incentivo à produção agroecológica e orgânica para os agricultores familiares, no sentido da sustentabilidade, mas não deixam escapar a questão das compras pela administração pública federal, que passaram a fazer parte do rol de considerações de observação nos processos licitatórios. Mas outros fatores, considerados como de suma importância, são também citados pelos autores, se destacando os critérios de eficiência energética, de redução do consumo de água no processo produtivo, do uso de energias renováveis, da gestão de resíduos sólidos, da biodegradabilidade e da rastreabilidade, os quais, paulatinamente, vêm se incorporando às compras públicas.

Em relação à dimensão territorial, lecionam os autores que a principal diretriz das políticas públicas em tal sentido tem sido distribuir pelo território nacional condições mais adequadas de renda, através das transferências de renda anteriormente mencionadas, com a finalidade de fomentar as potencialidades locais e regionais, especialmente destacando os diversos programas destinados à região Nordeste do país (CASTRO E OLIVEIRA, 2014). Aduzem também que os fundos de financiamento são instrumentos relevantes para o desenvolvimento regional ou ainda para a reestruturação da economia, de forma a também atuar na redução das desigualdades sociais.

Neste ínterim, destacam Castro e Oliveira (2014) que a análise dos programas em dimensão político-institucional se dá em duplo sentido: no primeiro, que deverão criar condições para uma inserção internacional mais soberana e, no segundo, que os programas devem atender ao contínuo fortalecimento do Estado e das instituições, de

modo que atendam aos legítimos anseios do meio social, que cada mais vez se torna exigente e conhecedor de seus direitos.

Ainda nos ensinamentos de Castro e Oliveira (2014), a inserção internacional soberana corresponde a condição necessária para que a estratégia de desenvolvimento em curso no país obtenha êxito. Dessa constatação decorre a necessidade de que o Brasil participe do sistema político internacional em condições de defender e promover seus interesses atuais e futuros, o que inclui a solução pacífica de conflitos e a cooperação entre os povos para o progresso da humanidade; os acordos internacionais devem ser favoráveis à agregação de valor e à ampliação da produtividade e da competitividade das economias dos países em desenvolvimento, dentre eles o próprio Brasil, e à adoção de capacidade de defesa capaz de dissuadir eventuais agressores externos, resguardando a soberania sobre o território nacional.

Por fim, ressaltam os autores que as conexões entre as diferentes dimensões de desenvolvimento e das políticas públicas estão previstas no plano teórico, mas precisam estar em consonância com o mundo real, guardando observância com os estágios de cada país e as suas trajetórias e condições históricas culturais.

Destarte, findo o estudo sobre a questão da governabilidade e de suas nuances pertinentes, na sequência, passa-se a estudar, de forma específica, a temática dos mecanismos de indicadores e fiscalização social e a relação que entre eles se estabelece.

2.3 Relação entre os indicadores sociais e fiscalização social

Incipientemente, cumpre destacar que a percepção entre a existente relação de políticas públicas e governabilidade resta evidente quando observada através dos indicadores para diagnóstico social. Neste sentido, Januzzi (2005) aponta para a consolidação da sistemática do plano plurianual, onde se percebe melhor o teor dos atos administrativos e dos ministérios, a atuação enfática dos Tribunais de Contas e a reforma gerencial da gestão pública. Indica ainda que o crescimento do interesse em questão também está relacionado com o aprimoramento do controle social na realidade brasileira, notadamente nas últimas duas décadas, e ao próprio avanço das novas tecnologias da informação e comunicação.

Januzzi (2005), sobre o conceito e as propriedades dos indicadores nas políticas públicas, afirma que correspondem a medidas que servem à operacionalização de conceitos abstratos ou de demandas que tenham interesse programático. Prestam-se a subsidiar as atividades de planejamento público e a formulação de políticas sociais nas diferentes esferas de governo, e possibilitam o monitoramento das condições de vida e bem-estar da população por parte do poder público e da sociedade civil, permitindo o aprofundamento da investigação acadêmica sobre a mudança social e sobre os determinantes dos diferentes fenômenos sociais.

Ressalta Januzzi (2005) que os indicadores possibilitam a tradução das cifras tangíveis e operacionais dos prismas relevantes de acordo com a dinâmica da realidade social. Leciona o referido autor que, para a construção de um sistema de indicadores sociais, imprescindível que, inicialmente, se aponte qual o tipo de demanda de interesse programático. Restando esta situação definida, delinear-se-ão as suas dimensões, amplitudes e componentes ou mesmo as ações operacionais que estejam a ele vinculadas, obtendo desta maneira, a eficácia no cumprimento das metas e a efetividade nos desdobramentos sociais. Para tanto, são buscados estatísticas públicas e dados administrativos, taxas, índices ou valores absolutos, criando-se, desta feita, os indicadores sociais.

Destaca Januzzi (2005) pontos essenciais dos indicadores, como a confiabilidade da medida como propriedade importante para legitimar o uso de um indicador, observando a periodicidade, atualização e obtenção a custos módicos. Ademais, afirma ainda o referido autor que, sempre que possível e ainda que os indicadores de cobertura parcial sejam úteis, deve-se procurar usar indicadores que supram maior cobertura territorial ou populacional, como o emprego dos censos para o planejamento público do país. Ainda, para um sistema de monitoramento e avaliação de programas públicos, propriedades que também devem ser observadas na escolha dos indicadores são a sensibilidade, a especificidade e a comunicabilidade.

Ademais, atributo fundante para que o indicador social goze de legitimidade prevê que seus procedimentos de construção sejam transparentes, que as decisões metodológicas sejam justificadas e que as decisões subjetivas sejam dotadas de objetividade. Para Januzzi (2005) transparência metodológica corresponde ao grande atributo para que o indicador goze de legitimidade nos meios técnicos e científicos.

Consoante os apontamentos de Januzzi (2005), os indicadores precisam se referir a grupos sociais de interesse ou à população alvo, de maneira a permitir que

se criem indicadores que compreendam os espaços geográficos reduzidos ou grupos sociodemográficos; por fim, em torno da temática das propriedades, refere que ideal seria a possibilidade de comparabilidade do indicador ao longo do tempo.

Para Januzzi (2005) nem sempre o indicador de maior validade é o mais confiável, ou ainda que seja, pode não ser o mais sensível, também nem por isso sempre irá corresponder ao mais específico. Por isso, a escolha dos indicadores deve fundar-se na avaliação crítica das propriedades já discutidas, evitando o uso apenas com base na tradição.

No estudo da taxonomia dos indicadores e sua aplicação nas políticas públicas, Januzzi (2005) afirma que, além das já referidas propriedades, a escolha dos indicadores deve considerar, para melhor uso na formulação e avaliação de programas, a natureza ou o tipo de indicador a ser escolhido. Existem sistemas classificatórios de indicadores sociais, sendo a mais comum divisão aquela que se desenvolve através da área da temática social a que estão ligadas, mas também podem ser categorizados conforme outros critérios, como, por exemplo, em subjetivos e objetivos; em indicador-insumo, indicador-processo, indicador-resultado e indicador-impacto; em simples ou complexo (analítico ou sintético).

Acerca dos indicadores no ciclo de formulação e avaliação de programas sociais, de acordo com o referido autor (2005), cada etapa deste envolve o uso de um conjunto de indicadores de diferentes naturezas e propriedades, em função das necessidades intrínsecas das atividades nesse ponto envolvidas.

Um dos recursos que têm auxiliado na escolha e elaboração compreende a proposição de tipologias, agrupamentos ou arquétipos sociais usados para classificar unidades territoriais, otimizando, assim, os apontamentos de déficit de setores públicos e de programas específicos (JANUZZI, 2005). E, além do uso de indicadores capazes de retratar as condições de vida, também devem ser aplicados indicadores demográficos, especialmente aqueles que podem demonstrar as tendências em relação ao crescimento populacional e as projeções demográficas futuras.

No ciclo de formulação e seleção de programas, em um segundo momento, necessário se faz a definição da natureza dos programas, suas questões sociais prioritárias de enfrentamento e o público-alvo, momento em que os indicadores sintéticos se apresentam com maior aplicabilidade.

Insta ressaltar que, acerca da aplicação do diagnóstico microespecializado, registra Januzzi (2005) que, especialmente em nível censitário, este é capaz de

garantir maior precisão e eficiência para a alocação de programas, bem como possibilita o acompanhamento dos efeitos produzidos.

No que tange à etapa de implementação e execução de programas, Januzzi (2005) atenta para os indicadores de monitoramento, porque compreendem a sensibilidade, a especificidade e a periodicidade. A ideia do acompanhamento de programas compreende monitorar a implementação processual do programa de indicadores, realizado por algum tipo de unidade operacional prestadora de serviços ou subprojeto do uso dos recursos humanos, financeiros e físicos.

Enquanto atividade de monitoramento ou avaliação, corresponde a ponto importante analisar os indicadores de resultados observando os indicadores de esforços e recursos alocados, para possibilitar a real demonstração da eficiência do programa (JANUZZI, 2005).

Especialmente para a etapa de avaliação dentro do ciclo de programas, Januzzi (2005) destaca que ser imprescindível a identificação dos reflexos causados, sendo necessário empregar, para tanto, indicadores de diferentes propriedades e naturezas, a fim de possibilitar o vínculo das ações do programa com as mudanças que possam ser percebidas ou não percebidas nas condições de vida de seu público-alvo. Nesse diapasão, a dificuldade cresce na medida em que as transformações sociais ocorrem, ou mesmo quando se verifica a descontinuidade da execução de programas sociais.

Consoante Januzzi (2005), para a percepção mais clara dos impactos do programa, se faz necessária a busca de medidas e indicadores que sejam mais sensíveis e específicos aos efeitos que tenham sido gerados. Por fim, sustenta que grande dificuldade atual no acompanhamento de programas compreende dispor de informações periódicas sobre a implementação e sobre o alcance dos resultados e dos reflexos sociais nas comunidades ou segmentos em que estavam focalizados; dessa forma, se destaca a importância dos indicadores para diagnóstico de políticas públicas, notadamente no planejamento governamental para a economia, assume maior ênfase dentro da política liberal no Brasil.

Diante disso e por todo o exposto, impossível a continuidade do estudo da presente temática sem que sejam enfrentadas algumas, ou seja, as de maior pertinência com a pesquisa, das questões compreendidas na relação estabelecida entre o capitalismo e política pública governamental de economia.

Em realidade, muitos fatores têm contribuído para que as diferenças sociais ocorram. E ainda que os programas de dimensão econômica e outros instrumentos

utilizados pela administração tem se utilizado na busca da efetiva implementação das políticas públicas como forma de equalizar a vida das pessoas, não há como desconsiderar a desigualdade flagrante social, no que diz respeito à distribuição econômica. Nesse sentido, Piketty (2014) ensina que a força vertical imposta pelo capitalismo ainda no século XXI sobre as pessoas, traz lições para o futuro que devemos considerar. A história ocidental da humanidade demonstra que não se deveria mais ter tamanha desigualdade econômica entre as pessoas. Inclusive a própria globalização, funciona como via de duas mãos, pois ao mesmo tempo em que acalora mensagem de superação da miséria, retira com a outra mão o alento, causando maiores picos de desigualdades que os já enfrentados (PIKETTY, 2014).

Questiona Piketty (2014), em seus apontamentos, como as desigualdades poderiam ser mitigadas e qual a melhor medida nesse ponto a ser tomada. Registra o autor (2014) que ou se faz mudanças através de movimentos sociais ou se aguarda nova crise econômica. Para o referido autor (2014), uma instituição ideal seria a implementação do imposto progressivo global sobre o capital. Isto porque seria capaz de gerar transparência democrática e financeira dos patrimônios, condição imprescindível para a regulação eficaz do sistema bancário e dos fluxos financeiros.

Assim, preleciona Piketty (2014) que se trataria de um instrumento com mérito capaz de gerar transparência democrática e financeira dos patrimônios, o que é uma condição necessária para a regulação eficaz do sistema bancário e dos fluxos financeiros internacionais. Isto porque, para Piketty (2014) o imposto sobre o capital faria prevalecer o interesse geral sobre o interesse privado, preservando, de uma vez somente a abertura econômica e a concorrência.

Destarte, o referido gravame, recaindo sobre o capital regularia a igualdade de forças visto que faria prevalecer o interesse geral sobre o capital privado, preservando, de uma só vez, a abertura econômica e as forças de concorrência, o que facilitaria a gestão da coisa pública de modo geral.

Piketty (2014) percebe o viés moral na economia, assim como aconteceu na obra de Max Weber, discorrendo sobre falsa liberdade, contrapondo os ideais liberais. Cita o referido autor (2014) que o estudo da obra e da vida de Max Weber nos permite analisar que toda forma de exploração de trabalho e como se dá os ganhos de capital de uma empresa, que possuem um sentido moral. Devemos lembrar que na época de Max Weber o período observado era outro diferente do período feudal, onde o sistema de manutenção de riquezas e bens se dava através da hereditariedade.

Depreende-se de sua obra, que Piketty (2014) não pretende ser uma defesa de cunho liberal, Marxista ou Keynesiano. Para o autor (2014) a ideia defendida é que o capitalismo está voltando a uma fase igual a do século XIX, onde transparecia a evidente divisão entre a mão de obra de trabalho e o capital. O trabalho para Piketty não é a melhor saída. O autor se esforça para mostrar que a herança recebida pelos burgueses não era justa em razão de que o trabalhador tem que empreender esforço desmedido para receber o salário e, quem possui patrimônio não precisa ter tal desgaste.

E em se tratando da separação entre a renda do trabalho e o capital, Piketty (2014) apresenta como meio de solução a criação de um imposto geral progressivo e justifica o referido autor. A questão da progressividade se mostra razoável. Temos como exemplo uma pessoa abastada de posses que recolha 10% (dez por cento) de seu ganho mensal de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) a título de impostos e outra pessoa que recolha os mesmos 10% (dez por cento) mencionado, só que agora, sobre o ganho mensal de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais). Percebam que existe uma desproporcionalidade entre o ônus de quem paga, ficando o encargo maior para o menor salário, ainda que o percentual seja o mesmo nos dois exemplos. Exemplificando, temos os casos destacados de rendimentos de Bill Gates e Steve Jobs; estes foram capazes de criar o sucesso através de ideias, permitindo que o capital destes se expandisse muito além da produtividade de trabalho. Em razão disso, o autor (2014) frisa que existe um abismo de distância entre a multiplicação do capital e a noção de trabalho duro e do mérito.

Em razão disto, Piketty (2014) propõe que o imposto progressivo sobre toda a renda, atinja aluguéis, investimentos, títulos cambiários e governamentais, destacando que a execução de simples taxaçaõ corresponde a medida insuficiente, pois mantém e não altera o cenário de ausência a falta da justiça fiscal social.

O controle da renda, consoante Piketty (2014), somente teria eficácia a nível mundial, com cooperação de todos, porque se trata de controle da renda extraordinária. De nada adiantaria se um país resolvesse mudar suas leis, sua ideologia econômica, seus aparelhos ideológicos se outros países, em especial os denominados de paraísos fiscais, não encampassem a ideia. Isto porque o grande investidor se antecipa e transfere seus direitos ao país vizinho. O autor reforça este ponto e insiste que o mundo no futuro, pode existir apenas magnatas do petróleo árabe ou russo, além de grupos obscuros de investidores sobre os quais nenhum

governo tenha controle. Piketty (2014) utiliza o exemplo da China: esta possui uma reserva de valores internacionais para evitar ficar sob o controle de algum grande especulador de mercado econômico; enquanto o país asiático não se sentir seguro a ponto de afastar este risco, o Banco Central deste país vai continuar com a política.

Mas a obra do referido autor (2014) acima citado não menciona apenas questões políticas e sociais. Ela enfatiza a importância geográfica de cada país e de como este fator pode influenciar o poder econômico. A vantagem demográfica dos Estados Unidos permite que eles não tenham, pelo menos inicialmente, o mesmo problema que da União Europeia no que se refere a questão das heranças. Mas ressalta que a situação americana está longe de ser tranquila. A tranquilidade econômica que os americanos obtiveram com Tocqueville está se esvaindo com a política econômica neoliberal. Desde o governo de Reagan, os salários dos grandes empresários tiveram um salto de nível estratosférico, e fica evidente a falta de relação disto com a relação de trabalho! Para o autor tudo isto se dá em razão de que o governo dos Estados Unidos tem diminuído a taxaço nas relações econômicas desde 1980. Um exemplo de que isto não ocorria como agora, se dá que antes, no governo de Roosevelt, no auge, chegou a taxar 90% (noventa por cento) dos lucros da atividade econômica.

Nessa discussão, Piketty (2014) engloba a crise econômica dos anos de 2007 e 2008 referente aos governos europeus, onde sugere a discussão de três alternativas. Cita a necessária taxaço do lucro do capital e o investimento em outras áreas que não aproveitadas do governo. Por fim e não com menos importância, produzir inflação, pois impulsiona aqueles que possuem dinheiro ocioso a gastarem, fomentando assim a economia; esta corresponde a medida concreta e de resultado para a redução da dívida pública. Entretanto, ressalta Piketty (2014) que o imposto geral progressivo sobre o capital seria solução mais rápida, haja vista ser transparente, justo e eficaz.

No caso do Brasil, consigna-se que a inflação adicional foi utilizada como mecanismo de redução da dívida pública, como pano de fundo de política de ajuste fiscal ou de política de austeridade.

Nessa linha, Piketty (2014) cita o exemplo do tratamento prolongado de austeridade mais longo conhecido na atualidade, do Reino Unido no século XIX. O país necessitou de um século para se compensar a enorme dívida pública originada nas Guerras Napoleônicas. Para se ter conhecimento, ao longo desse período, os

contribuintes britânicos gastaram mais recursos em pagamentos de juros da dívida do que nas despesas com educação. Foi necessário superávits no setor primário entre 2% (dois por cento) a 3% (três por cento) do Produto Interno Bruto (PIB), entre o período que compreende os anos de 1815 a 1914. Não se pode duvidar, era uma escolha que atendia, sem dúvida, aos interesses dos detentores dos títulos de dívida (PIKETTY, 2014).

Na concepção do autor (2014) acima, a melhor solução para distribuir renda e evitar dívida pública é a instituição do imposto geral progressivo, porque equilibra as finanças do Estado e ajuda a controlar um dinheiro gasto com especulação, nada relacionado com o trabalho. O acúmulo gigante nas mãos de poucas pessoas é grande ameaça à própria soberania dos países. Por fim, a ideia proposta por Piketty (2014) resgata um sentido moral à atividade moral e econômica mundial.

Percebe-se então que será necessária uma conexão entre as instituições para que possa se buscar avanços na busca da justiça social fiscal. E neste sentido, Inojosa (2001) traz a ideia de sinergia e políticas públicas.

Segundo a autora (2001) referida, a questão da existência entre sinergia, políticas públicas e serviço público caminha pela transdisciplinaridade, e está relacionada a quebra das cláusulas setoriais, fomentado pelo modelo da complexidade. Aduz que a intersetorialidade, ou transetorialidade, corresponde, dentro do campo das políticas públicas e das organizações, à expressão da noção de transdisciplinaridade.

Ressalta a autora (2001), que no estudo da terminologia, é possível encontrar o mesmo sentido para os termos aqui utilizados, de intersetorialidade e de transetorialidade, correspondendo ambos a utilização de saberes e experiências para a solução sinérgica.

No campo sobre o que ocorre no mundo das organizações, Inojosa (2001) refere que a vida em sociedade, em especial em relação à qualidade e expectativa, seja integrada. Do contrário, em itens isolados, não há como promover qualidade de vida e fomentar o desenvolvimento, mas principalmente, a busca pela superação da exclusão social. A autora ensina que o aparato governamental traduz decisões tomadas apenas no topo da pirâmide, e não da base, onde estaria mais próximo da população. Ressalta que existe um processo de loteamento político-partidário e de grupos de interesse, pelo qual passam todas as estruturas, em todos os níveis de governo e a cada governo, a cada nova gestão (INOJOSA, 2001).

Esses fatores destacados, os quais decorrem de escolhas político-ideológicas, fizeram da estrutura governamental um campo não cooperativo, mas de caráter competitivo. O sentido da lógica de competição espelha a própria competição entre grupos de interesse e facções, ficando bem evidente, o exemplo na hora de dividir o orçamento, seja para à saúde ou obras. E para Inojosa (2001), essa prática em nada se refere as necessidades das pessoas ou dos grupos populacionais, pois possuem perfis diferentes, referidos ao mesmo lugar, face cada característica socioeconômica e cultural. Para a autora, transpor a transdisciplinaridade para o campo das organizações significa muito mais que apenas juntar setores, pois visa criar nova dinâmica, com base territorial e populacional, para o aparato governamental.

O ponto crucial na doutrina de Inojosa (2001), diz respeito à formulação, à realização e à avaliação de políticas, programas e projetos intersetoriais ou transeoriais, a saber: (1) a focalização, com base regional, em segmentos da população e (2) a preocupação com resultados e impactos.

Segundo a autora, necessário, para o trabalho a partir de uma ótica de transeorialidade, a compreensão de quatro aspectos básicos, a saber: (1) mudança de paradigma; (2) projeto político transformador; (3) planejamento e avaliação participativo se com base regional e (4) atuação em rede de compromisso social. Sobre a mudança de paradigma, ressalta que, para superar o da clausura e transitar para o da compreensão da diversidade possibilitadora da produção de uma nova perspectiva, se faz necessário adotar uma postura modificada. Assim, imperioso que se faça a comunicação entre as disciplinas (no caso, entre as organizações) e que esta se dê de maneira verdadeira.

Na lição de Inojosa (2001), em relação ao projeto político transformador, aduz sobre o conceito de desenvolvimento que trabalha, onde existe a repartição equânime de riquezas existentes na sociedade em determinado momento histórico, com a redução das desigualdades e a consequente reversão da exclusão social.

Sobre o aspecto do planejamento e da avaliação participativo e com base regional, conforme a autora (2001), a perspectiva intersetorial implica o planejamento com base regional, pois tal perspectiva necessita de um planejamento diferenciado, que compreende a análise das situações, abrange as escolhas estratégicas e faz acordos.

Neste sentido, Inojosa (2001) afirma a necessidade que o planejamento seja participativo, porque não se pode mais manter de modo isolado. O planejamento

participativo tem de agregar outros atores, visto que aparecerão outros enfoques dos segmentos da população e das regiões. A ideia é um grande acordo realizado com base na avaliação de resultados, com objetivo de ser refeito dinamicamente, criando uma mudança importantíssima na lógica do orçamento do Estado.

No que tange à atuação com compromisso social, Inojosa (2001) destaca esse aspecto como uma nova organização capaz de superar a pirâmide hierarquizada e fatiada da estrutura governamental, onde o Estado se abre à sociedade, podendo trabalhar não somente em setores, mas com outros parceiros, sob outra lógica, outra disciplina e setorial isolada. A rede de compromisso social, então, permite que atores independentes, ligados ao aparato governamental e à sociedade se mobilizem para que, juntos, possam trabalhar os problemas da sociedade.

Por fim, a autora (2001) demonstra exemplos de programas: a rede de compromisso social Rede Adolescente – Interações pela Vida, de São João da Boa Vista, Município do Estado de São Paulo, e região. Esta nasceu através do debate estabelecido entre diversos atores, não só governamentais, sobre uma questão social focalizada no segmento jovem da população; a área de desenvolvimento e assistência social em São Paulo; orçamento participativo realizado em algumas cidades brasileiras.

Em decorrência do exposto, tendo sido aprofundado o estudo sobre a importância das políticas públicas e dos mecanismos de observação social, passa-se a análise das questões referentes à desoneração fiscal ao Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) e à partilha constitucional.

3 IMPOSTOS PARTILHADOS SOB A ÓTICA DA JUSTIÇA FISCAL

A Constituição Federal traz em seu corpo legislativo a previsão sobre a partilha dos tributos que em seu texto prevê. A importância de se conhecer os percentuais e limites de arrecadação e os respectivos repasses, notadamente no que se refere a questão envolvendo os benefícios fiscais em relação ao Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), se mostra mais interessante no instante que, sob o olhar da justiça fiscal, poder-se-ia diminuir as desigualdades sociais, concretizando direitos fundamentais arraigados no Estado Democrático de Direito.

Consoante o anteriormente exposto, finalizado o estudo sobre os indicadores de fiscalização social, importa a realização do estudo pormenorizado no que tange à questão da justiça fiscal.

3.1 Justiça fiscal

Encontramos no Brasil nos dias atuais, uma forte retração econômica, um cenário que se percebe em vários setores, razão pela qual foram sendo desencadeados diversos problemas na gestão pública, os quais põem à prova a eficácia da atuação dos governos federal, estadual e municipal.

Dentro deste quadro, a presente situação força aos gestores a implantar milagrosos planos econômicos, que em sua maioria, apenas culminam no arrocho da atividade de gestão e na criação de tributos ou na majoração dos já instituídos.

Ressalta-se que a fúria arrecadatória desenvolvida pelo Estado na intenção de possibilitar o restabelecimento dos balancetes da economia precisa ser observada com a devida cautela. Nesse sentido, as medidas governamentais, comumente, são tomadas com rapidez, e, assim, podem conter vícios, ilegalidades e inconstitucionalidades em sua gênese ou em sua execução. Como medida de contenção, percebemos a clara noção de que a Constituição Federal deve ser observada sob um olhar sistêmico, afastando, assim, o foco puro e simples nas normas e nos procedimentos de implementação da arrecadação, sob pena de inobservância de outras normas e princípios pertinentes, inclusive o próprio pacto federativo, fugindo totalmente da raiz republicana, a qual possui um sentido de ser. Tais conceitos revelam-se de suma importância para a discussão acadêmica, cumprindo, para melhor entendimento, a análise das características, do

desenvolvimento histórico, dos conceitos e da evolução do constitucionalismo moderno.

Inicialmente, discute-se que tributos devem sempre serem pagos, como se fosse uma via de uma mão somente, entretanto, cumpre destacar, existe o caráter dúplice da cidadania fiscal, ponto onde reside a noção do dever fundamental de pagar os tributos.

Nesse sentido, a fim de que sejam criadas condições de possibilidade para o ingresso na referida questão, tem-se como necessário resgatar noções atinentes a princípios e direitos fundamentais, o que nos remete, imprescindivelmente, a retomar o desenvolvimento histórico da humanidade.

Durante a Segunda Guerra Mundial, ficou evidente a transgressões dos direitos da pessoa humana, e a comunidade internacional, preocupada com o possível retorno de tal situação, teceu, no contexto do Pós-Segunda Guerra Mundial, suas contribuições para o referido cenário não voltasse a ocorrer. Destarte, os direitos foram reforçados em cartas humanitárias, sendo clássico exemplo a Declaração Universal dos Direitos do Homem; assim os direitos, portanto, foram mais do que reconhecidos, foram codificados. Entretanto, destaca-se que os direitos fundamentais também compreendem os deveres fundamentais.

Consoante lição de Buffon (2009), existe parcela da sociedade que restringe a ideia de cidadania apenas à esfera dos direitos, deixando de evocar a faceta obrigacional contida na referida noção; mas para o autor acima referido (2009) não existe possibilidade de concretização direitos fundamentais sem que haja, concomitantemente, o dever de pagar os tributos, haja vista os direitos de cunho prestacional, que exigem assunção do ônus financeiro. Para Buffon (2009) a concepção de direitos fundamentais se encontra relacionada ao conceito de solidariedade, algo bem distante do conceito de (neo) liberalismo, que busca direito a ter direitos; nesse sentido, latente a diferença em termos conceituais e de gênese.

A solidariedade social se encontra vinculada ao dever de contribuição do sustento do Estado Social e dos gastos públicos que necessitam de financiamentos, a fim de que, com os meios necessários, o Estado possa atingir sua finalidade, a qual compreende a promoção do bem comum de todos. Na sequência, não se pode pensar em uma sociedade organizada sem que, para isso, existam recursos financeiros suficientes para proporcionar a boa gestão. No entender de Buffon (2009), o Estado Social pode ser denominado de Estado Fiscal; destarte, depreende-se da obra do

doutrinador que o dever fundamental está desenhado na própria moldura da existência estatal.

Com propriedade, Buffon (2009) preconiza que a solidariedade pode se dar de dois modos: de modo vertical e de modo horizontal. O vertical diz respeito à concepção de se ter direitos, correspondendo aos direitos sociais e aos de segunda e terceira geração. Por sua vez, a solidariedade horizontal compreende a ideia do cumprimento dos deveres em razão do cumprimento do dever de toda a sociedade. Assim, consoante os apontamentos do autor, pode a solidariedade se dividir em fiscal e extrafiscal: a primeira diz respeito sobre a tributação observar a capacidade contributiva, onde existe o dever/direito de contribuir; no campo da solidariedade extrafiscal, funda-se a concretização dos direitos fundamentais.

Para Buffon (2009), a ideia a ser defendida é que existe cidadania fiscal no Estado Democrático de Direito, e que ela, neste caso, se difere em termos da cidadania comum que conhecemos, pois nesta, a visão tradicional, corresponde à ideia de direito a ter direitos, transparecendo a noção de máximo de direitos e mínimo de deveres. Para superar este mosaico, imprescindível a participação da sociedade na tomada de decisões, tendo esta maior relevância em se tratando de questões tributárias, porque a participação no debate sobre os rumos da tributação viabiliza e proporciona melhor raciocínio sobre entendimento do sistema que esta compreende.

No Estado Democrático de Direito, o cidadão se coloca como referência da proteção constitucional, sendo a ele destinados a proteção e garantia de seus direitos fundamentais, sendo que o Estado existe para o cidadão, e não o contrário. Portanto, a atuação estatal deve guardar relação de serviência para este, entretanto não é o que, no contexto atual, se percebe, consoante passa-se a discorrer.

Mendes (2012) leciona que na forma em que o Estado brasileiro se apresenta, lastreado em tributos, existem fundamentalmente duas formas de se assegurar a autonomia financeira das pessoas jurídicas de direito público: partilhar competências tributárias ou partilhar o produto da arrecadação. Ambas foram apontadas pelo legislador constituinte como forma de descentralização fiscal. Na linha dos ensinamentos do citado autor (2012) acima, o desenho da partilha constitucional de receitas como está se mostra medida considerável de descentralização em favor dos Estados e em relação aos Municípios.

Neste passo, destaca-se de forma exemplificativa, questão envolvente de partilha constitucional e Município. Em princípio, é sabido que os Municípios possuem

impostos próprios, que será pormenorizadamente tratado, mas cita-se os exemplos da propriedade predial e territorial urbana, transmissão *inter vivos*, por ato oneroso, de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis e serviços de qualquer natureza, sendo este, para Mendes (2012), o Imposto Sobre Serviços (ISS) corresponde ao gravame de maior importância, em virtude de seu potencial arrecadatório. Mendes (2012) refere que, no campo municipal, a Emenda Constitucional 39, datada do ano de 2002, acrescentou ao artigo 149-A da Constituição Federal o poder de instituir a Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP). A constitucionalidade do tributo foi reconhecida no RE 573.675, considerando como *sui generis*, dentro dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, pois se distinguem de impostos e taxas, demonstrando de forma coesa a ideia de descentralização.

Entretanto, relevante questionamento se realiza em torno de como pode ser garantida a autonomia política e administrativa do Município, especialmente em relação as suas finanças, frente as desonerações concedidas pela União incidentes sobre os impostos federais, em especial gravame em destaque, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), haja vista sua competência arrecadatória de dar a nível federal, mas ser objeto de repartição tributária. Gize-se, no cenário pátrio constitucional, pode ser observada não somente a inobservância do pacto federativo, mas também temos a violação de direitos fundamentais sociais (PIKETTY, 2014), todos garantidos constitucionalmente. Deveras, estes direitos foram incorporados ao longo da história evolutiva das cartas constitucionais do Brasil, precisamente visando evitar que fossem aviltados.

Aliado ao princípio republicano está o princípio da dignidade da pessoa humana, sendo que este se encontra atrelado a todos os valores cívicos do federalismo pátrio. Cumpre registrar que o referido princípio carrega em si valor fundamental, o qual traduz a própria natureza humana. O Constituinte de 1988 deixou claro que o Estado Democrático de Direito que instituiu, tem, como fundamento, a dignidade da pessoa humana, consoante expressamente dispõe o inciso III do art. 1º do texto constitucional (BRASIL, 1988).

Nessa toada, a dignidade da pessoa humana corresponde a valor supremo, atraindo o conteúdo de todos os direitos fundamentais do homem, desde o direito à vida. Desse ponto decorre que a ordem econômica há de ter por fim assegurar a todos a existência digna e que a ordem social visará a realização da justiça social, dos

parâmetros de educação e de desenvolvimento da pessoa e de seu preparo para o exercício da cidadania.

Cordeiro (2012), a esse propósito, leciona que, corresponde a senso comum a ideia de que os seres humanos são dotados de inerente dignidade, e o conteúdo desta ainda compreende noção controversa.

Tendo em sua gênese, origem de base filosófica, a dignidade da pessoa restou consagrada na Constituição Federal vigente, na qual deixou de ser um princípio moral e passou a constituir fundamento do Estado brasileiro, correspondendo à condição de meio para o bem-estar do homem, haja vista sua finalidade de assegurar as necessárias condições dignas para a vida (CORDEIRO, 2012).

Em seus apontamentos, Cordeiro (2012) destaca o princípio da dignidade da pessoa e sua interdependência entre ela e os direitos fundamentais e que, quando em plenitude do exercício de suas potencialidades, pressupõe o acesso às condições básicas para a vida digna, exigindo o reconhecimento do direito e a garantia fundamental a um mínimo existencial imprescindível.

Leciona Cordeiro (2012) que o processo de secularização da dignidade da pessoa iniciou-se a partir do Iluminismo, em especial, com Immanuel Kant, e teve em sua origem fortes raízes religiosas; ademais, destaca a autora (2012) ser necessário observar com atenção o referido princípio, visto que tratar a humanidade como fim em si mesma implica o dever de favorecer o fim de outrem, observado sempre a razoabilidade em cada caso.

Para Cordeiro (2012), há filósofos contemporâneos que devem ser observados, como é o caso de John Rawls e Ronald Dworkin, em razão, não obstante a divergência entre os dois autores norte-americanos, ambos defendem a ideia de justiça vinculada à proteção dos direitos fundamentais, considerando a autonomia e a dignidade da pessoa humana fundamentos da concepção de justiça e, ainda, reaproximam a filosofia moral e política ao Direito, em movimento que favoreceu a incorporação da dignidade da pessoa humana ao mundo jurídico.

Dworkin (2002) parte do pressuposto de que, em que pese as gigantes diferenças de ideais políticos que dividem as sociedades ocidentais, especialmente em relação à sociedade americana, existe o compartilhamento de dois princípios básicos que possibilitam o debate político sobre questões relevantes, os quais compreendem o princípio do valor intrínseco da vida humana, que possui um tipo de

valor objetivo e o princípio da responsabilidade pessoal, com fins da concretização da vida, de acordo com seu próprio juízo.

Neste sentido, Cordeiro (2012) ensina que a dignidade corresponde a atributo, abrangendo o conteúdo de uma qualidade individual; ademais, é inegociável e indisponível, de forma que nem o próprio sujeito pode dela renunciar, sendo que, destarte, quando o indivíduo for reduzido à condição de objeto, quando for perseguido ou mesmo proscrito, estará formalizada a violação à dignidade humana. Para a autora anteriormente referida, a autonomia deve ser considerada em abstrato, sendo observada a capacidade em potencial da pessoa de eleger sua conduta, seu projeto de vida e que possa desenvolver de forma livre sua personalidade, pouco importando a capacidade psicológica de autodeterminação, sendo atribuída, inclusive, para os incapazes, como exemplo o doente mental, o deficiente, o nascituro, já que nestes se encontram igualmente presentes todas as faculdades da humanidade.

Cordeiro (2012), em seus apontamentos, traz ensinamentos sobre o princípio da dignidade da pessoa humana em relação ao seu conteúdo em termos de conceito jurídico; assim, entende que se trata de uma qualidade intrínseca e distintiva reconhecida em cada um, que deve também ser reconhecida pela comunidade e pelo Estado. Tal atenção deve-se por se tratar de um complexo de direitos e deveres fundamentais que asseguram a pessoa contra todo e qualquer ato desumano ou degradante, ao mesmo tempo que garante condições existenciais mínimas para uma vida saudável, somadas estas às possibilidades criadas a fim de propiciar a participação ativa e responsável conjuntamente da existência em comunhão, mediante respeito aos seres vivos que integrem a denominada rede da vida.

A autora (2012) acima referida enfatiza ter o Supremo Tribunal Federal (STF) reconhecido a necessidade de observância do núcleo essencial da existência mínima inerente ao respeito à dignidade da pessoa, afirmando, ainda, que a atuação governamental sob implementação de políticas públicas deve respeitar a necessidade de preservação, em favor dos indivíduos, da integridade e a intangibilidade do núcleo substanciador do mínimo existencial, levando a crer que nem todos poderão participar da arrecadação tributária como espera a administração pública. Para a autora (2012), existe um limite, e este limite se baseia no princípio da capacidade contributiva. Esse princípio também se identifica na ideia de Justiça Fiscal.

As contribuições de Conti (1997) vão um pouco além, pois afirma que a cada contribuinte, que, lastreado no princípio do benefício, somente deveria pagar tributos

na medida dos benefícios que tenha obtido em função dos gastos realizados com recursos financeiros do Estado.

Nesse ponto da dissertação, necessário realizar pequeno parêntese, explicando as diferenças entre tributos vinculados e não vinculados. Os tributos vinculados fazem parte de um grupo cuja exigência está atrelada a feitura de determinada atividade estatal, onde ao contrário, os tributos não vinculados não se atrelam a atividade alguma, cuja cobrança não se detém limitada a determinada atividade pelo Estado.

Segundo o autor (1997), os tributos vinculados são instrumentos de meio de discriminação entre os desiguais. Explicando melhor, para o autor (1997) o tributo será pago de acordo com o benefício auferido pelo contribuinte.

Conforme Conti (1997), dentro da aplicação da justiça fiscal tem-se dois princípios atuantes de forma simultânea, o princípio da capacidade contributiva que se torna aplicável aos tributos não vinculados, e o princípio do benefício, que se torna aplicável aos tributos vinculados.

Na mesma linha de raciocínio, o autor (1997) entende-se que, não obstante deva o valor do tributo ater-se ao princípio do benefício, deve respeitar os limites previstos no princípio da capacidade contributiva e no mínimo vital, e que a utilização não seja nos moldes do tributo como efeito de confisco.

De forma repetida, Conti (1997), reprisa a importância dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade e que estão interligados, sendo um dos mecanismos mais eficazes em matéria tributária para o alcance da Justiça Fiscal.

Nesta sequência de raciocínio, para o autor (1997) é louvável tanto o ato em si, como a própria situação jurídica apresentada, em que o ônus imposto pelas pessoas políticas sejam partilhadas entre as pessoas na população de acordo com as possibilidades financeiras de cada uma.

Nos dizeres do autor (1997), não faz sentido algum, se pobres e ricos suportarem o mesmo peso econômico dos tributos. Estaríamos diante de um tratamento anti-isonômico e sem razoabilidade, ferindo direitos à propriedade e também relativo à própria garantia do mínimo existencial.

Conforme Conti (1997), fica fácil identificar a relação existente entre os princípios da capacidade contributiva e da solidariedade, pelo motivo que as pessoas mais abastadas podem e devem contribuir com impostos mais altos em favor

daqueles que não possuem tanto dinheiro, até para evitar que seja ferido o mínimo existencial da pessoa.

Segundo o autor (1997), uma questão vinculada a toda discussão se encontra na incidência do plano fático dos impostos indiretos, em que temos o fenômeno da repercussão, onde quem paga é o contribuinte de fato e não o de direito. É o caso prático do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Não importa quantas vezes a mercadoria circulou, quem vai pagar o tributo será o consumidor final, o contribuinte de fato.

O autor (1997) menciona possíveis soluções nesta questão envolvida. Sugere que a solução poderia estar lastreada no princípio da igualdade, razão na qual o critério de discriminação é a essencialidade do produto. Explica o autor (1997) que a princípio, os produtos essenciais são indispensáveis àquelas pessoas que não tem uma alta capacidade contributiva, de modo que através da seletividade, serão gravados com pouquíssima ou nenhuma tributação.

Contudo, em contrapartida, os produtos supérfluos e de luxo poderão ter suas alíquotas fixadas de maneira mais onerosa, pois estes serão adquiridos por indivíduos com grande capacidade contributiva, que por óbvio, podem suportar maior carga tributária.

Corroborando com o tema, para Canazaro (2015), a ideia de orientação da tributação em razão do grau de essencialidade das mercadorias não é nova. Diferentemente o que ocorre na Europa, no Brasil, o legislador tem demonstrado ao longo dos anos uma especial atenção a normatização da legislação referente à finalidade para qual se destinam as mercadorias, como base de orientação para a graduação de impostos sobre o consumo.

Entretanto tal normatização não surtiu o resultado esperado na prática, o que corroborou para a indefinição doutrinária, que se manteve enraizada a tarefa simplesmente legislativa, o que esvaziou a estrutura das normas de essencialidade, justificando os poucos estudos sobre o tema (CANAZARO, 2015).

O autor (2015) justifica que na persecução de se estabelecer a igualdade na tributação, não se pode apenas olhar para a capacidade contributiva. É necessário quando os casos forem de natureza fiscal, se utilizar da norma jurídica da essencialidade, que se encontra em perfeita sintonia com a Constituição de 1988.

Nas palavras de Canazaro (2015), na Constituição Federal de 1988, o tópico da essencialidade na tributação voltou a pauta, visto que a a ser objeto de debates, porque restou vinculado o tema não apenas ao IPI, mas também ao Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Sobre as Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS).

Por todo o exposto, nos deparamos com outra situação que não pode deixar de constar no presente trabalho, da progressividade do tributo.

Insta ressaltar que princípio da progressividade corresponde a, conjuntamente com os demais princípios já explicitados, meio de equalização do sacrifício fiscal entre os contribuintes. Serve de base para evitar que garantias fundamentais da República, e é importante instrumento para a concretização das políticas públicas de desenvolvimento social.

Um ponto que se destaca na discussão, é trazido por Conti (1997), no qual se pergunta do modo como se dá na prática a efetivação da progressividade no tributo. Discorre o autor (1997) sobre a existência de equidade horizontal e vertical: a equidade horizontal pode ser compreendida como a tributação daqueles indivíduos que estejam no mesmo patamar em termos de capacidade contributiva, de modo a realizar com que seja igual a tributação de indivíduos com idêntica capacidade contributiva.

A equidade horizontal é obtida através da implementação de um imposto proporcional à capacidade econômica de cada contribuinte. E explica o autor (1997) que subentende-se que as pessoas que possuem a mesma capacidade de contribuição sofrem o mesmo sacrifício, ou abrem mão da mesma utilidade, quando pagam os mesmos impostos.

Por sua vez, Conti (1997) ensina que a implementação da equidade vertical apresenta dificuldades de aplicação muito superior à da equidade horizontal. E isto se deve ao fato da necessidade estabelecer a melhor distribuição do ônus tributário entre os contribuintes com capacidades econômicas diferentes. A forma prática deve observar qual corresponde a melhor e correta maneira de se diferenciar os desiguais.

Destarte, imprescindível equilibrar de que forma se dará a variação da capacidade contributiva do indivíduo, a qual obedecerá a proporcionalidade, podendo ser maior ou menor em cada caso; segundo o autor (1997) o mais importante passo compreende definir qual critério pode ser considerado o mais equitativo.

Para Conti (1997) o estabelecimento da equidade vertical se dará quando alcançada a justa tributação de indivíduos com capacidades contributivas desiguais; assim, segundo o autor (1997), o fim colimado nesta teoria corresponde ao da igualdade de sacrifício entre os contribuintes.

No que tange ao estudo da Teoria da Importância Social, insta consignar que esta compreende uma vinculação, ou seja, está atrelada, ao princípio que pretende, com os fundamentos que sustenta, tecer a justificativa da ocorrência de tributação progressiva, o que faz através da realização da análise da tributação sob o seu viés ético, Conti (1997).

Relacionada a Teoria em análise, através das noções desenvolvidas por Chapman (1958), pode ser entendido que os bens compreendidos como os de maior relevância e necessidade, são, de forma geral, aqueles que compreendem maior importância social quando comparados aos desejos que podem ser atendidos por meio de bens supérfluos. Destarte, haja vista todo o exposto, a tributação deve, em sua forma progressiva, beneficiar os indivíduos que pretendam atender suas necessidades básicas, cuja natureza contempla maior grau de imprescindibilidade, em detrimento daqueles que buscam satisfazer desejos de maior grau de superfluidade.

Nesse diapasão, depreende-se dos apontamentos tecidos por Conti (1997), que este considera perfeitamente legítima a iniciativa estatal, no exercício do poder de tributar, que contemple a pretensão de extrafiscalidade, desde que esse agir guarde observância dos limites e restrições que se extraem do ordenamento jurídico vigente.

Deste modo, o princípio do mínimo existencial corresponde a preceito de suma importância em relação à Justiça Social Fiscal, tratando-se o referido, de dever de observância da coletividade. Inclusive, Cordeiro (2012) pondera que a comunidade política deve garantir aos seus membros um padrão de vida minimamente decente, decorrendo da proteção à vida e se apresentando como exigência da dignidade da pessoa, resultando em um complexo de direitos fundamentais, que garanta a todos as condições existenciais para uma vida saudável, ainda que de forma mínima. No mesmo sentido, a citada autora (2012) menciona que o mínimo existencial corresponde a condição essencial para o pleno exercício da liberdade material e para a democracia, cujo êxito pode ser verificado quando analisada a qualidade dos atores

que participam da formação da vontade na esfera pública e verificada qual legitimidade supõe a participação equânime dos envolvidos na formação da vontade comum.

Nesse sentido, em relação à dogmática dos direitos fundamentais, a Cordeiro (2012) menciona a necessária observância de três categorias, a saber: o mínimo existencial, o conteúdo essencial e o *mínimo core*. Quanto às duas primeiras teorias, Cordeiro (2012) leciona que as relações entre o mínimo existencial e o mínimo essencial, embora estes possam parecer idênticos, são objeto de divergências, haja vista as vertentes diversas, no campo doutrinário, tendo como norte as teorias absoluta, na qual o núcleo essencial deve ser entendido como substância autônoma, relativa, sendo seu cerne definido através da análise de cada caso, mediante a ponderação, e mista, onde se mesclam as teorias anteriormente referidas. No nível constitucional, o conceito de *minimum core* diz respeito ao conteúdo dos direitos, e não das obrigações estatais, encontrando correspondência no conteúdo essencial de que tratam.

Ainda, Cordeiro (2012), acena positivamente para a afirmativa de que o mínimo existencial não é um conceito universal e uniforme. Explica que o conjunto de prestações indispensáveis para assegurá-lo, oscila com o passar dos anos e conforme o lugar, inclusive dentro de um mesmo país. Refere a autora (2012) que o mínimo existencial se sujeita não apenas a aspectos econômicos, mas a variações dependendo de cada sujeito e de suas expectativas. Ainda, ressalta Cordeiro (2012) outras questões pertinentes, especialmente a de que o mínimo existencial não corresponde a objeto certo e perpétuo e que a comunidade política optou por um Estado Democrático e Social de Direito, consagrando a dignidade da pessoa humana como valor máximo da ordem jurídica, conjuntamente com aspectos de direito à liberdade e à democracia.

Ressalta Cordeiro (2012), que o princípio do mínimo existencial haverá de contemplar aspectos dos direitos mais variados, sendo estes, a cunho exemplificativo, o direito à saúde, à moradia, à educação, à assistência, à previdência, de se vestir e alimentar e, inclusive, de acesso à justiça. A esta lista, pode-se acrescentar alguns serviços existenciais básicos, como renda mínima e aspectos nucleares do direito ao trabalho, corroborando com a ideia de âmbito assistencial e aspectos privados,

invocando a eficácia dos direitos fundamentais nas relações entre entes particulares, como no último caso. Desta feita, o Estado Democrático de Direito deve ser utilizado na redução das desigualdades sociais e econômicas, através da tributação. Inclusive, leciona Cordeiro (2012) que a tributação deve ser instrumento para obtenção da máxima eficácia do princípio da dignidade humana e para redução das desigualdades sociais, sobretudo da miséria e da pobreza extrema.

Na mesma linha, afirma Cordeiro (2012) que a ideia de igualdade não se coaduna com a ideia de um Estado sob a flâmula do tradicional modelo-individual; dar tratamento formalmente desigual visa reduzir as desigualdades fáticas ou materiais, o que equivale a uma nova concepção de justiça, também atrelada à ideia de igualdade. Neste ponto, segundo a mencionada autora, a igualdade tributária deve ser aceita a partir da concepção de que o Estado Brasileiro somente pode ser aceito como legítimo se pontualmente visar a substancialização da igualdade fática. Assim, a tributação se apresenta como um dos principais instrumentos para a redução das desigualdades sociais e reflexamente, para a efetivação do próprio Estado Democrático de Direito.

A esse propósito, Tipke (2012) leciona que a igualdade tributária, como corolário da justiça, permite o injusto apenas se o fundamento pretender a busca do bem comum, o que compreende os próprios fundamentos e objetivos positivados no texto da Carta, dentre os quais se destacam os contidos no teor dos artigos 1º e 3º, de onde se depreende que tais fundamentos e objetivos constituem a razão da existência do Estado.

No mesmo sentido, Cordeiro (2012) enfatiza que, neste modelo de Estado, as discriminações fundadas na manifestação de diversidades de riquezas são completamente compatíveis, e, portanto, justo o tratamento desigual na esfera tributária. Insta consignar que, consoante a doutrina, possivelmente uma das primeiras dificuldades resida no enfrentamento da amplitude do significado e da efetividade do princípio da dignidade da pessoa humana. Leciona Cordeiro (2012) que isso se dá em razão da própria ideia da dignidade da pessoa humana se verifica com a própria ideia de justiça, transcendendo para o campo intersubjetivo.

Consoante Cordeiro (2012), o princípio da dignidade da pessoa humana não deve ser conceituado e entendido sob um prisma fixista, haja vista constituir categoria axiológica aberta; assim, em face de todas suas implicações axiológicas, seu

conteúdo não pode ser perfeitamente demarcado. Refere a autora (2012) que a compreensão do princípio da dignidade da pessoa humana enquanto princípio jurídico superior, traz a capacidade de conter todas as situações da vida, sejam implícitas ou explícitas, para servir de sustentáculo e ser elemento comum dos direitos fundamentais.

Ademais, ressalta a autora (2012) que, ainda que seja remota sua origem, o referido princípio passou a ser expressamente reconhecido nos textos constitucionais somente a partir do término da Segunda Guerra Mundial, notadamente em razão ter sido consagrado, em 1948, na Declaração Universal da Organização das Nações Unidas, como já visto em outros autores anteriormente, o que reforça a afirmativa.

O princípio em comento, expressamente previsto no diploma maior do ordenamento jurídico pátrio, corresponde a importante ponto, para o qual Cordeiro (2012) denomina como pilar de sustentação do Estado Democrático de Direito.

Daquele modo, depreende-se do texto constitucional, haja vista sua positivação, que o Estado possui razão de ser em virtude da pessoa humana, sendo incabível o contrário sensu, já que o homem constitui finalidade precípua, e não meio, da atividade estatal.

Ainda, cumpre ressaltar que, consoante Cordeiro (2012), a dignidade da pessoa humana deve direcionar a compreensão e a interpretação do texto constitucional, irradiando seus efeitos sobre os demais âmbitos do ordenamento jurídico; assim, o princípio em destaque está na base de todas as garantias consagradas constitucionalmente, como os direitos e liberdades tradicionais, os direitos de participação política, os direitos laborativos e os que se referem às prestações sociais.

Desta feita, a autora (2012) ressalta que o Direito Tributário, enquanto sistema, não poderia restar incólume aos efeitos de tal irradiação, especialmente em razão de estarem às bases do referido às ordens constitucionais de obrigatória observância.

Dentro da análise dos preceitos aplicáveis ao sistema do Direito Tributário, depreende-se que o princípio da dignidade da pessoa humana assume relevante função no âmbito da execução de suas práticas, especialmente em dois sentidos: na justificativa das exações para captação de recursos para o financiamento de medidas que visam coibir violações ao princípio em comento e no momento da exigência de que seja, na instituição do tributo, resguardado o mínimo considerado como fundamental à manutenção da própria dignidade humana. Consoante dispõe Cordeiro

(2012), existe uma limitação ao poder estatal de tributação, sendo defeso às entidades impostoras, detentoras da competência sobre determinado gravame, a exigência de tributo que configure ofensa a dignidade humana, a qual corresponde, especialmente, à tributação que inobserva o referido mínimo vital para a existência humana digna.

Por toda a exposição sobre qual recaem os estudos de Cordeiro (2012), esta tece a afirmação, a qual classifica como sendo ousada, mas possível, de que o princípio da dignidade da pessoa humana possui, dentro do ordenamento jurídico, caráter de superioridade, haja vista servir de direcionamento para a compreensão e a construção do sentido das normas.

Consistentemente, Cordeiro (2012) afirma que os direitos humanos correspondem àqueles que pertencem à condição humana em si compreendida, sendo a estas inerentes, haja vista abrangerem conteúdo que comporta preceitos mais fundamentais que os próprios direitos fundamentais, sob o aspecto de importância; assim, aponta ser inequívoco que não podem os direitos humanos, pela relevância e significado que ostentam serem considerados fundamentais somente se consagrados pelo texto constitucional.

Ademais, a autora (2012) refere que a elaboração de um rol formal de direitos fundamentais não exclui ou restringe a possibilidade de que outros direitos também assim sejam considerados. Mas reafirma justamente o contrário, que o rol estar aberto para os demais direitos já existentes, conforme leitura do parágrafo 2º do artigo 5º do texto constitucional.

Apesar dos direitos fundamentais não poderem ser apenas compreendidos como forma de limitação do poder do Estado, a incipiência do reconhecimento destes serviu para a preservação dos cidadãos contra os arbítrios do Estado. E por esta razão são chamados de direito de defesa.

Ressalta a autora (2012), que no mesmo sentido está compreendido que a concretização dos direitos fundamentais corresponde a processo de inter-relações, haja vista as dimensões de direitos dependerem mutuamente umas das outras para que sejam efetivadas. Ademais, reafirma a autora (2012) que as normas constitucionais que consagram direitos fundamentais são dotadas de indiscutível força normativa e de eficácia jurídica, existindo, no âmbito destas, o fenômeno da densidade normativa diferenciada, no sentido de que alguns direitos independem de

regulação para que produza todos seus efeitos em plenitude e outros exigem a atuação do poder estatal para que seja possível a máxima eficácia jurídica destes.

Em seu estudo dos direitos fundamentais de primeira dimensão como forma delimitação da ação estatal no âmbito da tributação, Cordeiro (2012) demonstra que, nesse sentido, os preceitos neles contidos visam assegurar, notadamente, a liberdade, a igualdade formal e a propriedade do cidadão, de forma a proteger seus interesses.

Destacam-se neste âmbito, os direitos fundamentais de primeira dimensão visam impedir que a atuação estatal na seara tributária se realize em desconformidade com o sentido do texto constitucional, afastando, assim, as práticas de exercício arbitrário do poder em relação à exigência de tributos.

Em relação à tributação como instrumento de concretização dos direitos fundamentais de ordem social, econômica, cultural e de solidariedade, Cordeiro (2012) afirma ser incontestável que os direitos fundamentais sociais constituem condição obrigatória para o efetivo exercício das liberdades e para a garantia da efetiva existência igualdade de substancial; assim, assegurar tais direitos corresponde à exigência para a concretização o tratamento igualitário em termos de dignidade, o qual constitui requisito para o reconhecimento da democracia substancial, escopo do modelo de Estado de Direito de conteúdo não meramente formal.

Ressalta a autora (2012), que os direitos sociais de cunho prestacional não conferem ao indivíduo um direito subjetivo, todavia isto não significa que tais direitos estejam desprovidos do intrínseco caráter vinculatório, haja vista serem constituídos de normas que garantem essencialmente um direito subjetivo. Tal afirmação possui fundamentação que justifica a existência do direito a prestações, mas não obrigatoriamente como resultado de uma decisão individual.

Em seus apontamentos sobre a efetividade dos direitos econômicos, sociais e culturais, Cordeiro (2012) sublinha o princípio da reserva do possível (*Vorbehalt des Möglichen*). Tal princípio se manifesta quando se percebe a acentuação da dependência desses direitos dos recursos econômicos existentes e a relevância da necessidade de sua cobertura orçamental e financeira. Nesse mesmo ponto, a autora (2012) aponta para a constatação de que a crise estrutural do Estado Social limitou, de sobremaneira, as possibilidades de realização dos direitos sociais, situação a qual, conseqüentemente, agravou o quadro de desigualdades sociais.

No que tange à relevância que assume na seara jurídica, Cordeiro (2012) afirma que a reserva do possível passou a ser, por seu significado, forte argumento para os posicionamentos direcionados a negar eficácia às normas que consagram direitos fundamentais sociais. Nesse ponto, adverte que a reserva do possível não deve ser observada como dogma contrário a direitos sociais, não implicando em grau zero de vinculação dos preceitos que consagram direitos fundamentais sociais.

Destarte, dentro dessa linha, a reserva do possível não pode representar a ausência daquilo que Cordeiro (2012) denomina como mínimo social, o qual corresponde à prestação estatal garantidora dos aspectos básicos de maior importância para existência digna; tal questão está vinculada ao caráter concretizador que os direitos fundamentais, e notadamente os sociais, assumem em relação ao princípio da dignidade da pessoa humana, o qual corresponde ao alicerce do modelo constitucional vigente. Nesse sentido, sustenta-se a imprescindibilidade de que o indivíduo aufera ao menos renda mínima, a qual deve ser capaz de suprir suas necessidades básicas, de forma de torna-se defesa a tributação daquilo que se considera como sendo elemento indispensável à existência humana (CORDEIRO, 2012).

Consigne-se que Cordeiro (2012) em seus apontamentos, ressalta no campo dos direitos fundamentais de cunho prestacional e dos direitos ditos de solidariedade, a atuação estatal no campo tributário deve representar um agir viabilizador da concretização destes, sendo que o referido agir significa uma imposição, haja vista os princípios consagrados no sistema jurídico.

Segundo Cordeiro (2012), à medida que for recuperada a concepção que revela ser imprescindível que a carga tributária esteja adstrita à efetiva capacidade contributiva do cidadão, o direito/dever de observância da referida noção será exercido de tal maneira que a atividade estatal manterá formas de assegurar que sejam cumpridas as prestações positivas que caracterizam os direitos sociais, ao mesmo tempo preservando o mínimo necessário para uma existência dignamente considerada.

Para Dutra (2010), é possível perceber inclusive dentro das obras de Maquiavel, menções acerca da capacidade contributiva, mais notadamente quando diz respeito a repartição das despesas públicas entre os cidadãos. Mas para a autora (2010), o princípio da capacidade contributiva ganhou traços científicos na obra de Adam Smith, "*A Riqueza das Nações*". Nesta obra, Adam Smith apresenta que os

benefícios estatais são aproveitados por aqueles que mais podem contribuir na proporção das suas riquezas, justificando uma tributação proporcional.

Para Torres (2013), a capacidade de contribuir está subordinada ao ideal de justiça distributiva, consistindo em dar a cada um o que é seu. Para o autor (2013), assim, fica demonstrada a igualdade na tributação quando cada qual contribui de modo com sua capacidade para contribuir.

Corroborando, Zilveti (2004) traz o conceito de capacidade contributiva de forma enxuta, como sendo o princípio segundo o qual, conceitua de forma bastante sintética a capacidade contributiva, no qual cada cidadão contribui para as despesas públicas na medida de sua capacidade econômica.

Mas, em se tratando de princípio da capacidade contributiva, buscar a igualdade dentro das possibilidades financeiras de cada um, é dever inerente do gestor público. Por isso a necessária complementação da matéria referindo-se em equidade, também denominada de igualdade.

Desse modo o princípio em comento pode ser classificado em duas modalidades: igualdade formal e igualdade material. A primeira compreende a igualdade que reside na esfera da lei propriamente dita, onde as pessoas são equiparadas frente à lei; igualdade material abrange aquela em que o gestor público ou o juiz analisam, no campo tributário, a realidade do contribuinte, para fazer justiça no caso concreto (CORDEIRO, 2012).

No direito tributário, temos que a igualdade é aquela em que se tratam os desiguais, desigualmente, na busca de justiça, mas que por si só, este princípio não bastaria para a resolução da equação da Justiça Social Fiscal. Necessária, portanto, a incorporação à equação de outro princípio correlato, o da capacidade contributiva, até porque a situação de desigualdade é melhor vista quando se percebe que o valor a ser cobrado ou recolhido compreende valores diferentes entre os contribuintes.

Na lição de Streck (2000), o novo modelo constitucional supera o esquema da igualdade formal com destino à igualdade material. Nos dizeres do autor (2000), isto significa assumir uma posição defensiva da Constituição, demonstrando base fundamental do ordenamento jurídico, de forma que expressa a ordem de convivência consolidada em conteúdos materiais da vida e no modelo superável da realidade alcançável, com objetivos e integração de novas necessidades, em consonância com a resolução dos conflitos e os princípios constitucionais.

Neste ponto, atribuindo boas-vindas à lição de Canotilho (1998) acerca do princípio da igualdade, refere o autor que a igualdade conferida na lei deve buscar a justiça pessoal, a mesma que possui exigência de igualdade material, através da lei, sendo justa. Ademais, afirma o referido autor que a igualdade legal deve antecipar efeitos jurídicos similares para todos os indivíduos que possuam características parecidas.

Neste ponto, urge a necessidade de realizar um breve parêntese, atinente a doutrina de Canotilho (2003), pois, com base na Constituição de Portugal, explica que os princípios jurídicos fundamentais são recepcionados de forma implícita ou de forma expressa no texto constitucional, fruto do trato histórico objetivo e de forma progressiva.

Esses princípios fazem parte da orem jurídica positiva, revelando-se importante ferramenta de conhecimento, integração, interpretação e aplicação do direito positivado. E para Canotilho (2001), esses princípios possuem uma dupla função, sendo a primeira de forma negativa, as quais se relevam em situações limites, como o exemplo citado pelo autor (2001), de negação do Estado de Direito ou da legalidade democrática, nos casos de ditadura. Canotilho (2001) também ressalta a importância desta função quando um Estado Democrático de Direito visa, proibir o excesso de poder. Com relação a função positiva, o autor (2001) demonstra a importância de informar materialmente os atos dos poderes públicos, vestidos na publicidade dos atos dos poderes públicos e do princípio do acesso ao direito e aos tribunais.

Retomando a sequência, após o fechamento do parêntese acima, outro ponto pertinente, consoante prelecionam Tipke e Yamashita (2002), tem sede na justiça distributiva. Muito provável que, quando, por exemplo, o ente Municipal, desprovido de receitas que deveriam advir de impostos federais, cuja destinação não se efetivou em razão de políticas de desoneração, notadamente, na presente pesquisa, do Imposto sobre Produto Industrializados (IPI), necessitará equalizar o quadro econômico mediante o estabelecimento por outras receitas ou corte de gastos públicos, seja em políticas públicas ou corte funcional de pessoas. Pela lição de Tipke e Yamashita (2002), intrínseca a toda questão principiológica, assenta-se o desejo protetivo de impedir que o Estado cobre e retire aquilo que deve realizar como Estado Social.

Segundo os referidos autores (2002), o direito justo pressupõe princípios, regras, critérios e padrões, ou seja, medidas uniformes que observem o mesmo fato

sob as mesmas condições compreendem conteúdo mais justo. Asseveram Tipke e Yamashita (2002), ainda, que o princípio cria a medida uniforme, de tal forma que o exame de casos iguais com duas ou mais medidas seria injusto.

Consoante Tipke e Yamashita (2002), o legislador que se orienta através dos princípios, está desobrigado do dever de prever e regular todas as possíveis situações; destarte, tal cenário permite evitar lacunas na lei. Mas outros fatores para os referidos autores também estão presentes, como é o exemplo da ética; neste íterim, discorre sobre política de justiça.

Nesse diapasão, a política de justiça, para Tipke e Yamashita (2002), compreende aquela na qual o direito positivado não pode se afastar do Estado de Direito, pois se assim for, não será possível reconhecer o que é justo do injusto. Desta feita, para os autores (2002), as políticas governamentais não podem apenas ter o condão de políticas de interesses e tampouco podem ter cunho arrecadatário, evitando assim o recolhimento a qualquer custo, se aproximando da política de justiça, agora contemplando a ética e a dignidade. Tipke e Yamashita (2002) referem que o princípio da capacidade contributiva é capaz de alcançar a Justiça Fiscal, mas reforçam, em seus ensinamentos, que este exige uma base de cálculo adequada, não se deduzindo que seja progressiva, mas que se caso for, deve ser compatível com o referido princípio.

Outra observação que fazem Tipke e Yamashita (2002), diz respeito à violação do princípio da capacidade contributiva, pois este não é absoluto; ainda, asseveram que as normas extrafiscais, as quais, em sua maioria, beneficiam grupos de contribuintes, sendo denominadas como incentivos fiscais ou subvenções fiscais, possuem natureza intervencionista, regulatória, dirigista e instrumental em leis tributárias, podendo violar o princípio da capacidade contributiva, em especial por motivos de política econômica, cultural, sanitária e ambiental.

Segundo Tipke e Yamashita (2002), os impostos extrafiscais correspondem a fatores complicadores do sistema do Direito tributário, onde, no lugar de incentivos, deveriam se ter subvenções, mas ao que tudo se mostra, os contribuintes demonstram melhor olhar a benefícios fiscais do que a subvenções abertas, onde o estado repassaria valores aos entes públicos ou até privados, desde que houvesse justificativa para tanto.

Por isso, para Tipke e Yamashita (2002) o Direito Tributário voltaria a sua verdadeira direção, de obter de modo justo, os recursos necessários para o orçamento de cada ente federativo. Embora não seja legalmente permitido exercer o dirigismo econômico para quaisquer fins ou meios, seguindo a jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão, onde todo motivo objetivo é suficiente para justificar a violação da igualdade e da capacidade contributiva, todas as normas extrafiscais estão praticamente justificadas, pois não é difícil para o legislador indicar uma razão objetiva para fomento do crescimento econômico, redução do desemprego, infraestrutura pública, proteção do meio ambiente e demais cenários passíveis de instituição das referidas normas.

Deve-se registrar que a questão reside na medida em que tais incentivos fiscais, através de normas extrafiscais, se justificam, haja vista violarem o princípio da capacidade contributiva, que corporifica a justiça fiscal; a resposta é positiva, se servir ao bem comum. Dessa forma, todo incentivo fiscal ou subvenção deve ser vantajoso para todos, em maior ou menor grau, ainda que de forma indireta, não bastando, portanto que o incentivo atenda apenas a satisfação de interesses de determinado setor econômico ou grupo social. Para corresponder ao princípio da igualdade, também os incentivos fiscais ou subvenções devem ser concedidos segundo os princípios da necessidade e do mérito, fazendo-se valer para todos que se encontrem na mesma situação (TIPKE E YAMASHITA, 2002).

A propósito do historicismo sobre o referido princípio, Martins (2003) cita que o princípio da capacidade contributiva é mais antigo do que se imagina, pois remonta à época de Heródoto, entre os antigos egípcios; aduz, ainda, que já na época da Grécia, os gregos enunciavam o ideal de justiça distributiva. O significado era a real capacidade em que cada pessoa deve contribuir para as despesas da coletividade, de acordo com sua renda ou capital, observado pelo legislador a garantia do mínimo existencial, assim, ocorrendo a contribuição aos cofres públicos.

Em análise dos textos constitucionais, o referido princípio já existia na Constituição Brasileira de 1824, no item 15 do artigo 159, onde mencionava que ninguém estaria isento da contribuição estatal na proporção de seus haveres. O mencionado princípio passou com discricção pela Constituição de 1934, tendo maior destaque na Constituição de 1946; na carta política de 1967 o texto constitucional não versou sobre o tema, embora os estudiosos possam entender o contrário; já na

Constituição de 1988, restou insculpido no §1º do artigo 145, não deixando dúvidas de sua aplicação no ordenamento nacional (MARTINS, 2003).

Decorreria, então, o princípio em comento de uma regra de direito natural, fundado nos princípios da igualdade, justiça tributária, estando intimamente relacionado com o da universalidade; ainda, o princípio da capacidade contributiva corresponde a preceito diretivo e pragmático, se dirigindo, primeiramente, ao legislador e, depois, ao gestor e ao juiz (MARTINS, 2003).

Tecidos os apontamentos de maior pertinência com o a pesquisa acerca das linhas principais da questão da Justiça Fiscal, passa-se a analisar os pontos de maior relevância para o estudo em trono dos temas da exclusão social e do neoliberalismo.

3.1.1 Exclusão social e neoliberalismo

Insta consignar que, neste ponto do trabalho precisamos enfrentar questões anexas ao tema da desoneração tributárias, as quais são reflexos dos planos políticos de governo. Quando determinado governo realiza seu projeto de gestão, em especial na questão da dimensão econômica, deve o fazer em favor da totalidade da população ou pelo menos em razão da maioria (TIPKE, 2002). Porém, políticas de fomento na economia com pretensão de aceleração do consumo, como, por exemplo, isenção do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) na linha branca de móveis, não corresponde a política de governo abrangente a todos, visto que não serão todos a conseguir adquirir os referidos produtos, logo, acaba correspondendo a política injusta, haja vista ser discriminatória ao não contemplar a totalidade dos indivíduos.

Teremos assim, dentro da referida política, excluídos e incluídos em razão do capital; entretanto, o capital não compreende questão central apenas de exclusão ou até mesmo inclusão. Ressalta Schmidt (2006) que a pobreza atual é diferente da anteriormente vista, por estar associada a patamares de desigualdade jamais percebidos, a qual deve estar contemplada nas estratégias para superação da pobreza.

A pobreza e a exclusão social, consoante o autor (2006), não pode ser reduzida apenas à ausência ou insuficiência econômica, visto que a persistência destas está ligada aos modelos de desenvolvimento adotados, às características do modelo estatal burocrático, ao próprio desenho e implementação das políticas públicas, à

atuação dos agentes sociais e políticos, aos programas de ajuda externa e aos fatores de ordem sociocultural.

Segundo o autor (2006), para Sachs, a verdadeira chave do desenvolvimento corresponde ao investimento em capital humano, o qual compreende o desenvolvimento em saúde, educação e em infraestrutura, no caso de construção de estradas, de fornecimento de energia e de atividades portuárias.

Consoante os apontamentos tecidos por Schmidt (2006), mais do que o referido capital humano para permitir que aos pobres que subam na escada do desenvolvimento, imprescindível que sejam criadas condições para o não retrocesso destes, as quais devem ser capazes de incentivar a continuidade do avanço, sendo imperioso o fortalecimento do capital social para o favorecimento da cooperação e da solidariedade.

Para Schmidt (2006), pode-se entender por senso comum a ideia de que o capital corresponde a elemento essencial para erradicar a pobreza e miséria de um país; entretanto, para o autor, o capital humano possui maior valor do que o capital social. Em sua obra, assevera o autor acreditar que, através de aspectos como a confiança e a cooperação, sendo a educação outro, pode ser buscada a superação da pobreza, mas enfatiza que não existem bases empíricas ou teóricas que possam considerar a provável reversão das graves consequências de exclusão de certo modelo econômico, associado à globalização, apenas através do capital social.

Todavia, Schmidt (2006) também enfatiza que a riqueza conceitual de capital social aumenta quando incorporado à dinâmica do desenvolvimento e ao processo de construção da cidadania e da democracia. Ainda, na lição de Schmidt (2006) sobre o estudo da pobreza e exclusão social, ressalta que, mesmo que seja sua dimensão considerável, a renda não pode ser tomada como único indicador da pobreza.

Assevera o mencionado autor que pobreza e exclusão social não são sinônimos equivalentes, sendo, inclusive, possível ser um e não ser outro, ainda que entre os círculos de pobreza e de exclusão exista parcela de indivíduos que nos dois conceitos se enquadram.

Sobre inclusão social, o citado autor (2006) afirma que corresponde a noção oposta à exclusão, e seus correlatos são inserção e integração social; ademais, aborda as iniciativas do Estado para enfrentar os processos de exclusão em suas diversas esferas. Contudo, salienta que o potencial das políticas públicas de inclusão

na globalização possui papel secundário, sendo que as políticas de macroeconomia aprofundam a exclusão.

Aponta, portanto, Schmidt (2006), que a definição de capital social que se propõe corresponde à noção de um conjunto de redes, relações e normas que facilitam ações coordenadas na resolução de problemas coletivos, proporcionando recursos que permitem os participantes a acessarem bens, serviços e até outras formas de capital.

Em suas anotações, Schmidt (2006) exalta tipologias de capital, destacando a existência de capital social positivo; capital social *bonding*, de união; capital social *bridging*, de vinculação; capital social *linking*, de conexão; capital social estrutural; capital social cognitivo; capital social individual; capital social grupal; capital social comunitário; capital social empresarial e capital social público. Outro destaque elencado pelo autor se erige nos termos firmados na relação que se estabelece entre o capital social e a exclusão; assim, aduz que existem relações que compreendem também a redução das desigualdades, o enfrentamento da miséria e a viabilização do desenvolvimento, que, inevitavelmente, sugerem grandes desafios na esfera econômica e, sem margem de dúvida, na esfera cultural.

No que se refere a distribuição de capital social nas classes sociais, Schmidt (2006) destaca que a riqueza está ligada ao capital no sentido de integração das mais variadas redes sociais, e aqui se insere conhecimentos, informações, relações com pessoas poderosas e influentes, sendo que os pobres estariam associados a um número bem menor de redes e com menos recursos ainda. Mas o referido autor não para por aqui. Afirma que no campo da análise da confiança interpessoal, os estudos demonstram ser esta bem maior em camadas ricas do que nas camadas mais pobres, em razão que esta se limita basicamente no âmbito familiar somente, florescendo a desconfiança a níveis de inclusive insegurança.

Sobre o tema do capital social, desigualdade e tolerância, Schmidt (2006) é enfático ao afirmar que, em sociedades marcadas pela desigualdade, o chamado capital social negativo (cujos objetivos são prejudiciais para a coletividade) está volteado pelo preconceito e da discriminação. Inclusive destaca o autor que o capital social pode ser tanto excludente como includente, já que o capital social pode estar associado à intolerância.

Refere ainda que, de certo modo, existe o capital social excludente e também o capital includente, sendo que pode o capital social estar vinculado à situações de intolerância.

A situação ideal seria, segundo o autor, a comunidade cívica, que alia alto grau de tolerância ao elevado capital social. Refere ainda que as pessoas que estão inseridas em associações tendem a ser mais tolerantes do que aquelas que estão em isolamento. Sendo que as comunidades mais tolerantes são aquelas que apresentam maior participação cívica.

No estudo do capital social, do empoderamento e da inclusão, ressalta o autor que a participação popular nas decisões que afetam os pobres, incluídas a esfera política, corresponde ao meio por excelência do empoderamento destes, visto que, ao participarem dos processos decisórios, podem ser protagonistas, deixando o papel de objeto das iniciativas de outros para assumirem o papel de sujeitos do próprio futuro. Dentro da cultura política, o empoderamento abrange a aquisição de um senso de eficácia política, onde o indivíduo se percebe como capaz de influenciar nas decisões que lhe afetam.

Sobre a inclusão através do fortalecimento do capital social dos pobres, afirma que a literatura orienta ações para a criação e incremento do capital social dos pobres, a saber: levar em conta as características do capital social dos pobres; considerar as desigualdades interna entre os pobres; empreender uma arqueologia do capital social; ensino público e educação para adultos; identificar e apoiar-se nos ativos da comunidade; ênfase no capital social *bridging* e *linking*, criar valores afetivos a respeito do lugar de moradia; continuidade dos programas na comunidade; capacitar as lideranças populares; desenvolver metodologias de trabalho de grupo; fomentar a sinergia entre as organizações populares, bem como obter seu reconhecimento legal diante das autoridades constituídas; exigir, e em certos casos privilegiar a presença da mulher no desenvolvimento das ações sociais e das políticas públicas; estimular a mudança cultural e a remoção das barreiras institucionais vinculadas a modelos autoritários e criadores de dependência; estabelecer uma metodologia adequada aos níveis e tipos de capital social existente no meio; envolvimento dos servidores públicos com a comunidade; participação popular nos processos decisórios; construção comunitária; recuperar e sistematizar tecnologias apropriadas para a economia dos pobres e viabilizar o acesso dos pobres às novas tecnologias.

Consta dos manuais de literatura e ciências políticas, que a ideia de Estado de Direito surgiu do Estado Liberal-burguês do final do século XVIII e século XIX. O motivo que embasou a mudança de regime foi a reação contra o então Estado liberal-absolutista e tinha como foco limitar o poder real através do poder do direito, como forma de impedir a tirania.

Conforme nos ensina Silva (2007), as características mais marcantes do Estado Liberal de Direito foram: a) a submissão ao império da lei, visto que a lei era ato formalmente emanado do Poder Legislativo, que são representantes do povo, assim, considerados do povo-cidadão b) a divisão de poderes, que passaram a atuar de forma independente e harmônica. c) Enunciado e garantia dos direitos individuais.

Os direitos individuais são denominados por Bonavides (2014) como direitos de primeira geração ou direitos de individualidade. O indivíduo é o titular, e designam as faculdades da pessoa, ostentando um grau de subjetivismo, característico. Para o autor (2014) são direitos de resistência contra o Estado.

O início do século XX demarca o processo decadencial do liberalismo, e Bonavides (2014) enfatiza que as causas foram o individualismo ou neutralismo do Estado Liberal, uma vez que provocaram imensas injustiças e permitiu o crescimento das desigualdades sociais. Neste contexto, houveram os mais variados movimentos sociais em oposição ao Estado de Direito que já não conseguia se legitimar.

Consoante o autor (2014), houve a defesa de um Estado novo com ideais voltados para o cunho social; assim, surgia o Estado Social, o qual deveria preocupar-se com ideais de justiça e igualdade material, e principalmente na efetivação dos direitos econômicos, sociais e culturais.

Destaca Rohenkohl (2007), que de forma gradual a separação entre o Estado e a sociedade estigmatizada pelo Estado Liberal, cedendo ao intervencionismo estatal, e voltado a questão da desigualdade material entre as pessoas. Acrescenta-se ao conceito conhecido de igualdade formal o de igualdade material.

Todavia, nessa estrutura de organização do Estado é mantida as bases capitalistas, até porque, como leciona Bonavides (2014), trata-se de um produto de transformação do antigo Estado Liberal.

Para Silva (2007), o Estado Social é caracterizado com o propósito de conciliar dois elementos: o capitalismo, como forma de produção, e a busca do bem-estar social, servindo de base de um Estado de bem-estar social conciliado com o do neocapitalismo.

Sublinhe-se, entretanto, que o Estado Social não diz respeito ao Estado Socialista, sendo que este compreende o aparato estatal que não admite, em seu desenvolver-se, a adoção dos preceitos que derivam da ideia e da noção do sistema de cunho capitalista.

Para Silva (2007), dentro dessa perspectiva, o Estado Social deverá ser aquele capaz de realizar os direitos sociais sem esquecer-se dos direitos de liberdade clássicos, mantendo o povo com o poder, ou seja, nascendo a democracia.

Em vista disto, conforme a lição de Silva (2007), surge o Estado Democrático de Direito, um Estado enraizado na soberania popular. Segundo Derzi (2010), instaura-se um Estado compromissado com a Justiça Social; destarte, existe uma perfeita sintonia entre est Estado de Direito e o Estado Social, superando o individualismo e a neutralidade do Estado Liberal.

Para Streck (2008), o surgimento do Estado Democrático de Direito trouxe um novo modelo de hermenêutica constitucional, porque não se trata do antigo Estado Liberal, tampouco o Estado Social, se tratando de um adicional normativo em relação às fases anteriores, porque auxilia no processo de transformação da realidade.

Nos dizeres de Silva (2007), muitos aspectos da constituição Portuguesa foram utilizados em comum, tais como os princípios o da constitucionalidade, onde existe uma constituição rígida, respeitando o Estado Democrático de Direito, datada de supremacia, emanada da vontade popular; o princípio democrático, que se funda na democracia representativa, sendo de caráter pluralista e participativa, garantidora da vigência e eficácia dos direitos fundamentais; o sistema de direitos fundamentais, compreendendo direitos individuais, coletivos, sociais e culturais. Ademais, compreendem também os princípios da justiça social, insculpido no artigo 170, caput, e no artigo. 193; o princípio da igualdade, observado o artigo 5º, caput, e inciso I; os princípios da divisão de poderes, haja vista a previsão do artigo. 2º e da independência do Juiz, disposto no artigo 95; o princípio da legalidade, consoante o artigo 5º, inciso II e o princípio da segurança jurídica, previsto no artigo 5º, incisos XXXVI a LXXIII, todos dispositivos constitucionais (BRASIL,1988).

Para o referido autor (2007), consoante seus apontamentos, a tarefa fundamental do Estado Democrático de Direito reside na superação das desigualdades sociais e regionais, realizando a justiça social.

Os regimes constitucionais do ocidente da contemporaneidade consagraram em seus textos, a realização do Estado Social Democrático de Direito. A Constituição

Federal do Brasil consagrou de forma solene o Estado Democrático de Direito. Entretanto, a afirmação fática ainda está dependente da implementação de uma igualdade material.

Como já dito em outras linhas, mas reforçando, o acima citado autor (2007), o Estado Social Democrático não pode se conformar como um Estado mínimo, para tanto, deve garantir mais que apenas direitos individuais e de títulos de propriedade. Deve buscar gerar novos bens coletivos e conseguir alcançar prestações.

Conforme a lição de Silva (2007), para alguns, esse novo modelo se equivale a real compreensão da democracia social do Estado de Direito; para outros, a crescente produção de bens públicos leva ao Leviathan, porque engessa a espontaneidade da sociedade e do modelo constitucional contratual.

A Constituição Federal do Brasil elenca, em seu corpo legislativo, os princípios fundamentais que demarcam a organização do Estado e da sociedade brasileira; em razão de possuir a maior hierarquia no mosaico piramidal, deve ser observado seus comandos.

Conforme preconiza o Silva (2007), o princípio geral da isonomia, corresponde a elemento essencial, dentro sistema que contempla a consagração, positivação e concretização do Estado Democrático de Direito.

Consoante os apontamentos tecidos por Silva (2007), o fato não se atender a sobreposição do princípio da isonomia como máximo fundamento do ordenamento jurídico-constitucional, descaracteriza por completo a própria noção de Democrático de Direito, isto porque as Constituições dos Estados Democráticos de Direito vinculam o legislador ao princípio da igualdade.

Nas palavras de Silva (2007), registre-se que no período do Estado Liberal, a igualdade era posta como um valor fundamental, mas que nesta época o individualismo exagerado não permitiu que houvessem a possibilidade de efetivação.

A Constituição Federal do Brasil estabelece em seu artigo 5º que todos são iguais perante a lei. Em um primeiro olhar mais superficial, temos que o enunciado é apenas dirigido para o aplicador da lei; entretanto, afirma Silva (2007), que o princípio da isonomia também é dirigido ao legislador.

O enunciado do princípio corresponde a norma clara no sentido de seu alcance. Mas no campo da semântica o princípio da igualdade agrega vários temas e desmembramentos importantes. Num primeiro momento, a afirmação de que todos são iguais perante a lei, inicialmente com destino apenas ao aplicador da lei, todos

devem ser tratados igualmente, desde que se enquadre na situação hipotética legal. Em um segundo momento, temos que o referido princípio se aplica também ao legislador, vinculando este a essência do princípio.

Para Silva (2007), têm-se conhecimento que nem todas as pessoas são iguais e que no convívio social (no mundo dos fatos) existem desigualdades relacionadas a questões físicas, culturais, sociais e econômicas. Portanto seria incabível imaginar a utilização da mesma lei para o mesmo fato por pessoas totalmente diferentes. Inclusive o autor (2007) cita Hans Kelsen, na obra “A Teoria Pura do Direito”, onde as leis não podem tratar os iguais desigualmente; mas que deve tratar os desiguais, desigualmente. Até porque se a lei trata de modo igualitário pessoas totalmente diferentes, é totalmente um absurdo e pode ficar sujeita a declaração de inconstitucionalidade. Exemplificando, imagine-se a lei tratando de forma igual uma pessoa saudável de um doente, ou mesmo entre crianças e adultos. Não há paridade no ato.

Conforme Silva (2007), para a efetiva garantia da igualdade, será preciso invocar a Constituição Federal, pois essa faz menção às diferenças determinadas, como as diferenças de raça, cor, religião, classe ou patrimônio. E quando outra lei a afrontar, entram em cena o princípio da hierarquia e a supremacia do texto constitucional, momento de afastamento da norma violadora do ordenamento jurídico.

Por este fato que o legislador deve sempre buscar a igualdade material por meio da própria lei, tratando o igual igualmente, e o desigual desigualmente. O legislador no intuito de buscar a igualdade material, deve sempre fazê-lo através da própria lei, devendo tratar-se por igual o que é igual e desigualmente o que for desigual. A lei não deve apenas observar todos de forma igualitária, mas também oferecer igualdade de condições aos socialmente desiguais.

Portanto, para o autor (2007), a busca pela igualdade material deve ser objetivo essencial do Estado Democrático de Direito, em que todos os órgãos constituídos, o Executivo, Legislativo e Judiciário, no exercício de suas funções precípuas, devem requerer a concretização da igualdade no exato molde do novo Estado instituído.

Nos dizeres de Silva (2007), cada poder possui sua incumbência legal. Ao Executivo cabe a tarefa de desenvolver políticas públicas que tendem a diminuir as desigualdades sociais e econômicas; ao Legislativo cumpre observar as diretrizes impostas no texto constitucional e, por fim, compete ao judiciário fazer valer os princípios estruturais que alicerçam o Estado Democrático de Direito.

Conforme preconiza Canotilho (2003), o princípio da igualdade na Constituição portuguesa existe uma distinção entre a igualdade na aplicação e na criação do direito. A primeira assertiva se refere a igualdade na lei, formal, onde todos são iguais perante a lei. Já na segunda assertiva, o autor (2003) diz respeito na criação de um direito igual para todos os cidadãos. Entretanto, como já se disse, nem todos os cidadãos possuem iguais possibilidades. Então o Jurista questiona qual o significado de criação de direito igual? Para tentar responder, o autor (2003) estabelece uma tríade para analisar o problema.

A criação de direito igual possui relação de igualdade ao princípio da universalidade ou princípio da justiça pessoal. Afirma Canotilho (2003) que nesta seara, o princípio da igualdade, é o mesmo sentido de igualdade na própria lei. É um estandarte de racionalidade prática para todas as pessoas que se encontram na mesma situação característica, devem prever-se através da garantia legal, iguais situações ou resultados jurídicos; dessa forma, ao editar a lei, o legislador não pode fazer discriminações desmedidas. Tem por finalidade esse princípio, uma garantia ao indivíduo, afastando assim, perseguições e favoritismos.

Mas Canotilho (2003) é enfático ao delinear os contornos do princípio da igualdade em sentido material, o que não afasta a aplicação da igualdade formal, tampouco sua relevância. Diante da máxima de tratar os iguais igualmente e os desiguais desigualmente, Mello (2014), e sem discordar da assertiva, destaca a incompletude a demonstrar as incertezas surgidas pela questão intuitiva. Questiona quem são os iguais e quem são os desiguais e que espécie de igualdade veda e qual tipo de desigualdade permite a discriminação de situações de pessoas, sem destruir os objetivos enraizados no princípio constitucional da isonomia.

Para o autor (2014) o questionamento deve ser abordado de maneira mais ampla, porque, além da necessidade de saber quais são as desigualdades que permitem um tratamento legal diferenciado, é necessário saber também quais são as desigualdades que permitam a discriminação, porque o tratamento diferenciado pode decorrer do próprio enunciado do referido princípio, bem como de outros postulados constitucionais. No exemplo de matéria tributária, cita-se o princípio da capacidade contributiva.

O exemplo a ser citado pelo autor (2014) exemplifica uma lei tributária que impõe a mesma alíquota para todos os contribuintes. Nos termos formais da lei, tudo está correto. Mas sob outro ângulo, demonstra nítida desigualdade constitucional, em

vista do princípio da capacidade contributiva. Assim, para o autor (2014), o exemplo de uma lei tributária que impõe a mesma alíquota para todos os contribuintes, seria formalmente igual, mas, do ponto de vista de seu conteúdo, seria profundamente desigual, ferindo quaisquer direitos, encargo e situação familiar.

Sobre a igualdade justa, deve-se pressupor de um juízo de valoração. O autor (2014) questiona qual é o momento em que a igualdade ocorre como justa, e em que momento a lei considera tratamento igualitário para indivíduos diferentes. Da mesma forma questiona qual o critério axiológico para a relação de igualdade.

Em consonância, nos dizeres de Canotilho (2003), as decisões do Tribunal Constitucional português traduzem a utilização do critério de proibição geral do arbítrio. Conforme lição de Streck (2008), é preciso observar a valoração, uma vez que a investigação sobre a observância da igualdade ocorre quando pessoas ou situações iguais não são arbitrariamente tratadas desigualmente. Para Canotilho (2003), a arbitrariedade da desigualdade é condição suficiente para demonstrar a violação princípio da igualdade.

Colaborando com a temática desenvolvida, Tipke e Yamashita (2002) esclarecem que o critério utilizado de forma reiterada Tribunal Constitucional Alemão corresponde ao da proibição da arbitrariedade. Refere os autores (2002) que as decisões do Tribunal Alemão contêm um comando genérico sempre baseados nas ideias de justiça, tratando igualmente os iguais e desigualmente os desiguais.

Nos dizeres dos autores (2002) o critério utilizado pelo Tribunal sofreu grandes crítica, em respeito à liberdade de decidir dos magistrados, já que o órgão não precisa de critério comparação para justificar a diferenciação legal e até mesmo o tratamento igual de casos desiguais, desconsiderando os critérios valorativos.

Portanto, Tipke e Yamashita (2002) asseveram que o Tribunal Alemão acabou por abandonar a postura antiga em várias decisões sobre a utilização do critério com base na arbitrariedade, passando a utilizar outro critério, o da comparação, lugar em que o princípio da igualdade restaria ferido na situação de um grupo de destinatários da lei fossem tratados de forma distinta, apesar de que não existirem diferenças entre os grupos, que pudesse justificar tal tratamento.

Assim sendo, Mello (2014) afirma que a grande dificuldade é o legislador saber o exato momento em que pode ou deve estabelecer discriminações legais, bem como qual critério de discriminação pode utilizar.

O autor (2014) chega a ser enfático afirmando que a lei em sua essência é discriminatória. Isso porque seu papel corresponde ao de verificar especificamente as desigualdades naturais entre as pessoas. O importante é saber como será válida a discriminação, quais critérios são admitidos e quais critérios implicam lesão ao princípio da isonomia.

Na doutrina brasileira existem variadas fórmulas para justificar a discriminação legal, dentre todas, destaca-se a criada por Mello (2014) que demonstra três aspectos a serem observados para o tratamento discriminatório na lei sem violar o referido princípio.

Destaca o autor (2014) que o primeiro elemento corresponde ao de tomador como fator de discriminação; em segundo, a correlação lógica abstrata existente entre o fator de discriminação e a disparidade fixada no tratamento jurídico diversificado; por fim, destaca a consonância da discriminação com os interesses protegidos na constituição.

Com relação ao primeiro aspecto, Mello (2014) preconiza que a lei não pode adotar como critério diferenciador um traço tão específico que demarque de modo absoluto, o destinatário impondo perseguições ou concedendo favoritismos.

Em relação ao segundo aspecto, destaca que deve haver correlação entre o fator adotado como discriminação e a disparidade havida nos tratamentos jurídicos dispensados. Por isso explica o autor (2014) a necessidade de averiguar se há justificativa racional, para diante da linha divisória adotada, atribuir tratamento diferenciado em razão da desigualdade verificada.

No que se refere ao terceiro aspecto, para Mello (2014) é insuficiente a análise apenas dos dois primeiros aspectos demonstrados, isto é, não basta existir uma correlação abstrata para justificar o tratamento diferenciado. É preciso fazendo haver uma relação concreta com os valores e princípios relacionados no sistema normativo nacional.

Para Mello (2014), em relação à matéria tributária, a manifestação de riqueza como a renda, seria um fator de discriminação válido, uma vez que nem todas as pessoas possuem rendas iguais. Nesse sentido, a lei traz em seu um tratamento diferenciado em razão de obter a capacidade contributiva de cada um. Portanto, os contribuintes que possuem capacidade contributiva igual vão pagar o mesmo valor de tributo à título de imposto de renda. E, para aqueles contribuintes que possuam renda maior, terão de pagar mais, equilibrando possível desequilíbrio.

Contudo, essa diferenciação de ordem jurídica e tributária está em sintonia com valores e princípios insculpidos no Sistema Normativo Constitucional Brasileiro como a redução de desigualdades e a busca pela justiça social, bem com a erradicação da pobreza, objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

A Constituição Federal consagra o princípio da isonomia em seu artigo 150, inciso II, ao vedar aos entes federados de instituir tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Para o autor (2014), a regra vale de outra maneira que os entes federados deverão tratar de forma desigual os que estão em situação de desigualdade, de forma obrigatória.

Registra-se a assertiva do autor (2014) que o princípio da isonomia tributária exerce posição fundante para os demais princípios, tais como da capacidade contributiva, do não confisco, do mínimo existencial, que são consequências lógicas do princípio da igualdade.

Conforme Mello (2014), o princípio da capacidade contributiva é proveniente do princípio da isonomia, sendo utilizado como parâmetro para comparação entre contribuintes. No que diz respeito às normas tributárias, a capacidade contributiva é um instrumento essencial para diferenciação dos contribuintes e tem por finalidade assegurar a justiça distributiva, repartindo de forma equânime a carga tributária total entre os cidadãos, que é um estandarte para todos que vivem no Estado Democrático de Direito.

Findo o exame das questões de maior relevância para o aprofundamento da presente pesquisa, passa-se ao estudo das principais abordagens pertinentes ao tema em relação às nuances da Justiça Social Fiscal.

3.1.2 Justiça social fiscal

Importante observar que o princípio da capacidade contributiva se encontra estreitamente ligado à noção de justiça, a qual, ao lado do princípio da igualdade, representa um dos pilares da democracia, elemento essencial para que os tributos alcancem o objetivo desejado. Frisa-se a necessária observância à garantia do princípio do mínimo existencial, assegurando uma parcela da renda destinada às necessidades vitais, uma vez que, inobservada esta condição humana, podemos recair na vedação legal do confisco, insculpido no teor no artigo 150 da Constituição Federal. Inevitável, portanto, o retorno ainda que breve aos temas já abordados.

Como já exposto pela doutrina de Conti (1997), a ideia de Justiça fiscal está atrelada aos princípios da capacidade contributiva, de onde não se pode dissociar outros princípios, como da igualdade e da solidariedade, sendo que destes princípios, temos relação aos tributos não vinculados a qualquer atividade estatal, que não possuem um destino obrigatório de gestão.

É sabido que a Constituição é resultado da construção do meio social, não se esgotando em si mesma, devendo servir de instrumento de concretude na construção da paz e justiça de social.

Portanto a justiça fiscal possui uma finalidade de garantir a desigualdade para os desiguais, pois visa isentar da arrecadação de tributos aqueles que não possuem condições suficientes para arcar com o pagamento, diferentemente em relação àquelas pessoas que têm mais recursos.

A propósito do tema, Tipke e Yamashita (2002) destacam que se a lei geral e abstrata for aplicada a todos de forma indistinta e em pé de igualdade, poderá gerar injustiças sociais, devendo o Estado evitar tal acontecimento, concluindo que, ao se analisar o aspecto formal e material do princípio da igualdade, verifica-se que eles não se excluem, mas se completam na realidade.

Mello (2014) ensina que a lei discrimina, observando que, se toda lei é discriminatória, deve-se saber se esta discriminação é correta ou não, sendo a definição do critério a chave essencial da questão, papel que recairá na base legal, sendo que a lei determinará quem deve ser tratado diferente; resta, desse entendimento, que a igualdade absoluta é impossível, sendo que a lei discrimina atendendo a igualdade, tratando os iguais de forma igual, e os desiguais desigualmente. Assim, o que se deve observar é se o fundamento racional abstrato da lei guarda entendimento com os valores aclamados no sistema de constitucional de normas.

Ademais, na lição de Tipke e Yamashita (2002), existe também uma coligação entre o princípio da capacidade contributiva e o mínimo existencial, pois o princípio da capacidade contributiva protege o mínimo existencial, sendo, com isso, inegável a conclusão de que o princípio da capacidade contributiva é que limita o poder de tributar do Estado.

Em verdade, a preocupação de hoje, não se restringe à arrecadação, mas a promover de forma concreta uma justiça social fiscal capacitada a distribuir riquezas e assegurar o crescimento econômico como um todo. Não existe capacidade

contributiva enquanto houver apenas o mínimo existencial como meio de sobrevivência, pois a capacidade de contribuir somente existirá após a ultrapassagem do mínimo existencial.

Amaro (2006) leciona que o princípio da capacidade contributiva possui relação no ordenamento natural das coisas, visto que, se não existe riqueza a ser tributada, nada adianta existir o imposto. Assim, na gênese jurídica do princípio não se quer apenas assegurar a efetividade do princípio, mas também garantir os direitos fundamentais do contribuinte, afastando a tributação excessiva, permitindo, recursos suficientes para a sobrevivência e exercícios dos direitos fundamentais (AMARO, 2006). Assim, o princípio da capacidade contributiva influencia-se no ordenamento natural das coisas, onde não havendo riquezas, de nada adianta haver impostos, pois não se terá como pagá-lo; ainda, na composição da formulação do princípio não se quer proteger a eficácia da Lei de incidência tributária, pois se quer, na verdade, preservar o contribuinte, a fim de evitar a tributação excessiva não condizente com a capacidade medida, o que comprometeria os recursos de sobrevivência, do livre exercício da profissão ou da livre exploração de sua empresa, ou o próprio exercício dos direitos fundamentais (AMARO, 2006).

Carraza (2002) afirma que quando os impostos estão afinados com a capacidade contributiva, permitem aos cidadãos a possibilidade de cumprirem, em sua comunidade, os deveres de solidariedade política e social. Destarte, é vital estabelecer limites e parâmetros de tributação, resguardando o patrimônio. O princípio da proibição do confisco surge também como limitador do poder de tributar do Estado.

Corresponde a confisco obter, sob ameaça ou uso da força, a retirada patrimonial em favor do Fisco, sem que algo seja dado em troca, assim, tributo e o confisco possuem fins diferentes. Pela narrativa do artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN), a arrecadação não pode ocorrer sob a ilegalidade; o confisco, conforme Carraza (2002), se fundamenta em virtude dessa noção; ainda, segundo autor, o tributo é exigido em função da propriedade, e se funda na garantia deste direito patrimonial. O confisco, diferentemente leva a propriedade à ruína.

A propósito, Conti (1997) preconiza que o Estado somente surgiu através da aspiração humana, com único escopo de viver melhor e de buscar a felicidade. Inicialmente a família o centro de tudo, todavia com o passar do tempo, a sociedade familiar não foi mais suficiente para atender todos os desejos perseguidos, o que levou os homens a constituírem o Estado como conhecemos. Conforme o autor (1997), uma

das razões de tal mudança se deve pelo fato de que cada grupo não conseguiria atingir a exigência de certos bens (as ciências, as letras, as artes), que somente são acessados em grupos de maior dimensão. Também, não podemos deixar passar despercebida, a inegável intenção de gerar segurança e proteção entre seus membros.

De forma sucessiva, conclui o autor (1997) que o poder do Estado será exercido dentro do conceito e da ordem jurídica a que está subordinado. Que não existe Estado além da vontade popular que o criaram e o constituíram juridicamente. Para o autor (1997), tudo que exacerbar isso, passa a ser arbítrio. Na mesma linha, o autor (1997) ressalta que o art. 150, inciso IV, da Constituição Federal não proíbe o confisco simplesmente. Afirma o autor que (1997) que o comando normativo constitucional proíbe, na verdade, o efeito de confisco que o tributo possa realizar sendo desregrado ou exagerado.

Para Conti (1997) de forma geral, o conceito de confisco é plenamente identificável, tendo como compreensão a tomada da propriedade particular pelo Estado, sem a justa indenização. Quando isso ocorrer por meio de tributo, estaremos diante do confisco em matéria tributária.

O autor (1997) ressalta que, talvez, o problema mais complexo não esteja na identificação do conceito de confisco, porém na extensão, que são os efeitos do confisco, que sempre aparece de forma velada, como tributo na forma indireta, que nas palavras de Conti (1997), incide pela forma onerosa sobre o patrimônio ou renda particular.

Dessa questão levantada, Conti (1997) destaca surgir um relevante questionamento, o qual se refere a compreender qual corresponde o limite suportável para que o exercício da tributação não seja considerado de natureza confiscatório.

Segundo Conti (1997), a resposta encontra-se na doutrina pátria, que tem colocado a resposta no sentido de que, quando o tributo excede a capacidade contributiva da pessoa, sem fornecer critérios objetivos de verificação, estaremos diante do confisco.

Tipke e Yamashita (2002), com muita propriedade, destacam que, ainda que tenha o legislador total liberdade para a criação da incidência do tributo dentro dos limites estabelecidos da capacidade contributiva, não deve onerar demasiadamente o contribuinte, elevando o imposto a patamares máximos, pois se trataria de insensatez, tanto na visão econômica como social. E concluem Tipke e Yamashita

(2002), que a capacidade contributiva é de suma importância para o equilíbrio da tributação e serve de instrumento da busca da justiça social fiscal.

O objetivo da justiça social fiscal é isentar os contribuintes sem condições de pagar os tributos da arrecadação que deveria ser feita; através de um tratamento desigual em relação àquelas pessoas que possuem mais recursos, que se busca ter um país mais justo e solidário (TIPKE E YAMASHITA, 2002). Somado a tudo, estão enraizados os princípios da dignidade da pessoa e da igualdade, permitindo a estes, a utilização dos bens públicos, respeitando direitos e garantias fundamentais. O dever de pagar está consolidada na lei ou na Constituição, mas isso não significa que seja justa. Os princípios da igualdade e da capacidade contributiva possuem elos entre si, sendo que a igualdade é investigada através da capacidade contributiva, e a aplicação deles se dá de forma alternada, dependendo o tributo em questão (TIPKE E YAMASHITA, 2002); no caso do princípio da capacidade contributiva, sua aplicação ocorre nos impostos sobre a renda e patrimônio.

Tipke e Yamashita (2002) nos ensinam que todo o princípio geral possui maior ou menor determinação, e que o da capacidade contributiva é imprevisível, mas pode ser definido, cabendo a lei a fazê-lo. Aplica-se nos tributos vinculados, que são os tributos em geral, o princípio da justiça fiscal, que visa a desonerar os contribuintes de baixa renda, permitindo que o ônus da arrecadação fique aqueles contribuintes cuja capacidade contributiva seja mais favorável, financiando de certo modo, os serviços e obras do Estado.

O objetivo da aplicação do princípio da justiça fiscal e dos demais é de buscar a igualdade entre as pessoas, sejam naturais ou jurídicas. Todavia existem impostos que não admitem a aplicação do princípio da capacidade contributiva. Neste sentido, explica Carraza (2002) que em alguns impostos não é aplicável, como, por exemplo, ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), pois o tributo será pago pelo consumidor final, desimportando se são pobres ou ricos.

Sobre o exemplo o contribuinte de fato no Imposto sobre Circulação e Mercadorias e Serviços (ICMS), a doutrina de Conti (1997) vem a iluminar o estudo. Afirma o referido autor (1997) que a solução para tal situação esteja na utilização do princípio da igualdade, como já referido pelos outros autores, e que se utilize o princípio da essencialidade, pois ambos filtrarão as demandas, restabelecendo o modo operacional atual, pois com pouca demanda em razão da essencialidade do produto, faria com que o setor produtivo começasse a pagar também pelo imposto.

Mello (2014) sustenta que a igualdade deve ser vista positivamente, evitando que a lei seja fonte de privilégios ou perseguições e, sobretudo, tornando-se elemento de regulação da vida social.

O teor do §1º do artigo 145 da Constituição Federal menciona que o princípio da capacidade contributiva, em relação a impostos, deve considerar a capacidade econômica do contribuinte, de tal modo que quem possuir maior riqueza recolhe mais tributo; as desigualdades existirão, mas o princípio da igualdade tenta equilibrar este quadro, onde os pobres devem pagar menos impostos do que os ricos. Segundo Mello (2014), no direito tributário, para que haja justiça, aquele que possui pouca capacidade contributiva, deve pagar pouco, mas aquele que ganha igual ou abaixo do mínimo existencial, não deve pagar nada.

Assim, o princípio da capacidade contributiva juntamente com o da igualdade é instrumento da democracia pela busca da justiça, sendo somente através da real aplicação da igualdade, observadas as características patrimoniais do contribuinte, que se chegará na excelência da igualdade tributária, tão desejada no Estado Social Fiscal, da deflagrada Justiça Fiscal. Atingir a Justiça Fiscal significa observar a capacidade contributiva, a igualdade, afastando assim o confisco tributário, mantendo assim o mínimo existencial.

Para Costa (2016) a definição de capacidade contributiva se dá em dois pilares. O primeiro reside na aptidão do cidadão na posição de destinatário legal tributário, em outras palavras, que demonstra riqueza a ponto de suportar a incidência do tributo, sendo observado um sentido absoluto ou objetivo. Com relação ao segundo pilar, deve ser levado em consideração a capacidade econômica individual de cada cidadão, restando destacada a capacidade contributiva relativa ou subjetiva, uma vez que se leva em consideração, as condições individuais de cada contribuinte.

Em consonância, Schoueri (2005) defende que a capacidade contributiva absoluta ou objetiva veste-se à existência de riqueza apta a ser tributada, entretanto, no sentido relativo ou subjetivo a riqueza será objeto de tributação em face de condições individuais.

Para Carraza (2002), a capacidade contributiva se dá na forma objetiva, porque não se refere às condições econômicas de fato de cada contribuinte, mas às suas manifestações objetivas de riqueza. Assim, o legislador tributário elege os eventos que demonstrem riquezas, eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas, denominados por fatos-signos presuntivos de riqueza. Define que

ao se criar um imposto, deve se considerar uma série de alíquotas variáveis e progressivas, que progridem à medida que se aumenta a riqueza de cada um. Finaliza dizendo que se um contribuinte ganha vinte, e o outro ganha duzentas unidades de rendimento, e respectivamente os dois recolhem, para pagamento de tributos, duas e vinte unidades, ambos recolhem na mesma proporção, mas que, inegavelmente, o que ganha vinte unidades de renda e paga duas em tributos, faz maior sacrifício no recolhimento. Por isso Carraza (2002) defende a progressividade do imposto, onde o segundo que ganha duzentas e recolhe, a título de tributação, vinte, recolha vinte e cinco.

No Estado Democrático de Direito é necessário que se diminua as desigualdades de forma real, não sendo suficiente à igualdade formal dita na lei; assim, o tributo, mais do que uma fonte de receitas, é instrumento de justiça social fiscal. Nesse sentido, o ideal da justiça fiscal colimado é o que se garantirá uma tributação que satisfaça as despesas públicas, diminuindo as desigualdades sociais e promovendo o progresso econômico do país.

O princípio do Estado Social ou princípio da solidariedade em Tipke e Yamashita (2002) veste-se na tríade de valores fundamentais, consistindo na liberdade, igualdade e solidariedade. Alguns países, como os EUA dão maior sentido ao princípio da liberdade, enquanto outras constituições europeias atribuem igualdade de peso a todos os valores. Para os autores (2002), os princípios da liberdade e do Estado Social precisam ser determinados, em especial no caso de valores, pelos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. Mas há limites na atribuição da valoração.

Destacam Tipke e Yamashita (2002), que ao Poder Executivo cumpre a tarefa da gestão, que prescinde se valer de uma equalização social, onde não pode paralisar aqueles cidadãos, que livres, buscam seu desenvolvimento pessoal daqueles que não conseguem. O Estado Social deve ajudar aqueles que buscam o diferencial, não os punindo por àqueles que não o conseguem, tais como, nas palavras do autor, são vagabundos antissociais. Para Tipke e Yamashita (2002), estes, não devem sobreviver às custas do cidadão contribuinte, mas receber nada mais do que aquilo estritamente necessário para viver, e finaliza afirmando que O Estado Social não pode explorar seus cidadãos contribuintes em favor dos cidadãos socialmente indignos.

Destarte, tendo sido analisados os principais aspectos no que tange a questão do estudo da Justiça Social Fiscal, passa-se ao aprofundamento da questão dos

impostos partilhados em razão da incidência das regras da repartição constitucional tributária.

3.2 Impostos partilhados

A questão da repartição constitucional dos impostos é debate atual no Brasil, visto que o Supremo Tribunal Federal (STF) há um ano atrás enfrentou a questão revendo seu posicionamento anterior. As questões que envolveram o primeiro julgado e o segundo são temas na pauta. Nesta ordem, passa-se inicialmente à análise do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) e competência arrecadatória do referido gravame para, depois, serem tecidos os apontamentos pertinentes à questão acima propriamente dita.

Acerca do tema da repartição constitucional tributária, em um primeiro momento, insta destacar, haja vista a delimitação da presente pesquisa, que as entradas de natureza tributária, que representam acréscimos nas receitas públicas, as quais produzem amplos reflexos no patrimônio e na gestão orçamentário-financeira, podem ser classificadas, quanto a sua categoria contábil, como correntes, observada a continuidade na percepção, e, quanto a sua origem, como derivadas, visto a extração destas do patrimônio de particulares, haja vista a atuação estatal no exercício de seu poder de império, consoante disciplina Chimenti (2006). Ainda, cumpre ressaltar que, consoante aduz o referido autor em seus apontamentos, gerar recursos financeiros para os cofres públicos constitui a principal função das espécies tributárias (CHIMENTI, 2006).

Especialmente acerca das receitas provenientes da tributação, as transferências a título de repartição de impostos são classificadas, sob o aspecto contábil, como correntes, pela mesma continuidade anteriormente referida, mas possuem classificação diversa em relação a sua origem, sendo apontadas como transferidas, haja vista os repasses serem realizados de um ente federado a outro (CHIMENTI, 2006).

Insta consignar, por oportuno, que o estudo da repartição constitucional tributária compreende ramo do Direito Financeiro, ainda que sua previsão tenha sido alocada, no texto constitucional, nos dispositivos alcançados pelos artigos 157 a 162, os quais pertencem à Seção VI do Capítulo I, que disciplina o sistema Tributário, do Título VI, que diz respeito à tributação e ao orçamento, visto que engloba a regulação

da destinação a ser dada para a receita arrecada através dos repasses realizados entre os entes federados (CHIMENTI, 2006).

Segundo os apontamentos tecidos por Sabbag (2016), a repartição constitucional tributária entre os impositores corresponde à medida necessária para a garantia da autonomia política dos entes da federação, haja vista esta ser, consoante o entendimento exarado, impraticável em caso de estar dissociada de efetiva autonomia financeira. Ademais, para a existência de equilíbrio financeiro, imprescindível a realização de repartição da arrecadação tributária, haja vista a estrutura competencial vigente, na qual o cômputo dos gravames federais instituídos corresponde a seis, e dos entes estaduais e municipais, a somente três para cada um destes.

Com o escopo de permitir maior compreensão da questão acima mencionada, importa descartar a competência constitucionalmente atribuída para os gravames hodiernamente instituídos. Destarte, correspondem a tributos da União o Imposto de Renda (IR); o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF); o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR); o Imposto sobre a Exportação de Produtos Nacionais ou Nacionalizados (IE); o Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros (II) e o Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI). A competência tributária estadual abarca o Imposto sobre Transmissões Causa Mortis e Doações de Qualquer Bem ou Direito (ITCMD); o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Por fim, os impostos que pertencem aos entes municipais correspondem ao Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens e Imóveis e de Direitos Reais a eles relativos (ITBI), ao Imposto sobre Serviços (ISS) e ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU).

Na sequência do acima exposto, depreende-se haver a concentração de receitas nos cofres públicos do Governo Federal, em nítido desequilíbrio na distribuição de competências tributárias, de modo que, nesse sentido, emerge a imprescindibilidade de repasses entre os entes, possibilitando a redistribuição de recursos.

Insta ressaltar, ainda, o que aduz Sabbag (2016) em relação à questão em comento: consoante o referido doutrinador, a repartição tributária convive, no ordenamento jurídico vigente, harmoniosamente com o princípio da não afetação dos impostos, consoante o inciso IV do artigo 167 do texto constitucional. Por isso, nas

palavras do autor (2016), a existência de impostos partilhados revela a prática de mitigação do postulado que constitui vedação à vinculação de arrecadação de natureza tributária a fundo, órgão ou despesa.

Insta consignar que as transferências provenientes das receitas tributárias podem ser classificadas em duas modalidades: as diretas, sendo realizadas através de repasses de receita entre governos, e as indiretas, as quais são destinadas a compor os denominados Fundos Especiais e que compreendem repasses que partem do governo de maior nível dentro da estrutura da federação em direção ao de menor nível, consoante leciona Sabbag (2016).

A repartição de receitas prevista no Diploma Maior compreende duas espécies tributárias: os impostos e uma única contribuição, a incidente sobre a Intervenção no Domínio Econômico Incidente sobre as Operações Realizadas com Combustíveis (CIDE-Combustíveis), pois prejudicado seu caráter finalístico. Nesse sentido o autor (2016) afirma que as demais contribuições de qualquer outro caráter e taxas não são englobadas nesse sistema, haja vista a natureza contraprestativa que possuem. Ademais, os empréstimos compulsórios devem ser afetados pela despesa que serviu de fundamento para sua instituição, sendo afastados da repartição em análise.

Consoante aponta Sabbag (2016), em seu estudo sobre os repasses previstos no Diploma Maior, podem ser as transferências constitucionais classificadas em realizadas diretamente pela União aos Estados e ao Distrito Federal; em realizadas pela União aos Municípios e em realizados pelos Estados-membros para os entes locais.

Acerca dos repasses realizados pela União aos Estados-membros, estão compreendidas as participações no Imposto sobre Operações Relativas ao Ouro (IOF-Ouro), no Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), no Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), no Imposto Residual e na Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Incidente sobre as Operações Realizadas com Combustíveis (CIDE-Combustíveis); consoante aponta Sabbag (2016).

Em relação às transferências diretas realizadas pela União para os entes locais, estas compreendem a repartição do Imposto sobre Operações Relativas ao Ouro (IOF-Ouro), do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) e do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF).

No que tange às transferências diretas realizadas pelos Estados-membros em favor dos Municípios, estas abrangem os repasses referentes ao Imposto sobre

Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), ao Imposto Sobre Produtos Industrializados - Exportação (IPI Exportação) e à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Incidente sobre as Operações Realizadas com Combustíveis (CIDE-Combustíveis), consoante os apontamentos realizados por Sabbag (2016).

Haja vista a delimitação científica da presente pesquisa, o tema das transferências direcionadas aos cofres públicos municipais carece, haja vista a necessidade de maior compreensão da questão, de estudo pormenorizado, o qual passa a ser tecido.

No que tange às transferências diretas realizadas pela União para os entes locais, se destinam a estes: consoante o artigo 158, inciso I do texto constitucional, a integralidade do recolhimento do imposto da União que recai sobre a renda e os proventos de qualquer natureza na modalidade de retenção incidente na fonte, “sobre rendimentos pagos, seja a que título, pelos Municípios, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem; 50% (cinquenta por cento) da arrecadação do imposto de competência da União incidente sobre a propriedade territorial rural que recai sobre os imóveis em seu perímetro localizados, devendo ser observada, ainda, a existência da hipótese disposta artigo 153, § 4º, inciso III (BRASIL, 1988) e 70% (setenta por cento) do produto do recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas ao Ouro (IOF-Ouro), percentual este que deve ser revertido em favor do ente municipal ao qual pertence o território objeto de exploração, quando a lei definir o mineral como instrumento cambial ou ativo financeiro, nos termos do o que dispõe o artigo 153, § 5º, inciso II, do Diploma Maior (BRASIL, 1988).

Acerca dos repasses diretos realizados pelos Estados-membros para a municipalidade, são transferidos a esta: 50% (cinquenta por cento) do recolhimento referente ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) incidente sobre os automóveis que tenha sido licenciados em seu território, consoante a inteligência do inciso III do artigo 158 do texto constitucional; 25% (vinte e cinco por cento) do produto do recolhimento obtido em razão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), devendo ser observadas as disposições contidas no inciso IV e no parágrafo único do referido dispositivo, e 25% (vinte e cinco por cento) do recolhimento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Incidente sobre as Operações Realizadas com Combustíveis (CIDE-Combustíveis) repartida, ou seja, a que é realizada de forma sucessiva, sendo, primeiramente entregue pela

União aos Estados-membros, consoante o disposto no inciso III do artigo 159 do Diploma Maior (BRASIL, 1988).

Ademais, consoante o anteriormente mencionado, as transferências de natureza indireta compõem as receitas dos Fundos Especiais, os quais abrangem os repasses da quota do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto de Renda (IR), não sendo compreendidos, em relação a este último gravame, os relativos ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF).

Somam os Fundos Especiais o total de quatro espécies; em breve síntese sobre os referidos, pode ser apontado que o Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) compreende a quota de 21,5% (vinte e um inteiros e cinco décimos por cento) do produto dos dois gravames que o constituem; o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) percebe, em sua totalidade, 24,5% (vinte e quatro inteiros e cinco décimos por cento) dos tributos em questão, haja vista o repasse inicial na ordem de 22,5% (vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento) e os dois repasses adicionais de 1% (um por cento) cada, os quais são entregues no primeiro decênio de julho e dezembro de cada ano; os Fundos Regionais compreendem 3% (três por cento) do produto da arrecadação dos dois impostos, sendo que o percentual assinalado é distribuído na forma de programas que visam o financiamento das Regiões Nordeste, Norte e Centro-oeste, e, por fim, o Fundo de Compensação de Exportações (FPEX), com destinação de 10% (dez por cento) da arrecadação total do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), possuindo o escopo a compensação das perdas de natureza tributária suportadas pelos Estados-membros, notadamente em razão da imunidade que recai sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) nas exportações, na forma do artigo 155, §2º do texto constitucional (BRASIL, 1988).

Ainda em relação à competência fiscal e tributária municipal, podemos agregar a questão da autonomia municipal, prevista no art. 18 do texto constitucional, a qual pode ser verificada a partir dos seguintes elementos: a) prescreve o art. 29, caput, que os mesmos deverão reger-se por Lei Orgânica, o que caracteriza a capacidade de auto-organização; cabe referir um parênteses: para Silva (2001) a Lei Orgânica é uma espécie de Constituição Municipal, pois cuida de discriminar a matéria de competência exclusiva do Município, observando as peculiaridades locais, bem como a competência comum que a Constituição lhe reserva juntamente com a União, os Estados e o Distrito Federal (art. 23 da CF/88). Na mesma linha, indicará, dentre a

matéria de sua competência, aquela que cabe legislar com exclusividade e a que lhe seja reservado legislar supletivamente; b) prescreve o artigo 29, I, que os Prefeitos, seus Vices e os Vereadores serão eleitos, e não nomeados, manifestando-se aqui a capacidade de autogoverno; c) de acordo com o anteriormente citado artigo 30, cabe aos Municípios legislar sobre assuntos de interesse local, assim como complementar, no que couber, a legislação federal e a estadual, cristalizando-se a capacidade de autolegislação e, d) de todo o teor do artigo 30 se retira a capacidade de autoadministração.

Braz (1996) afirma que as questões do município são de interesse local, mas trabalha o alcance tributário, e inspirado no artigo 3º, IV, da Constituição brasileira, reafirma o teor do texto constitucional, onde perpassa pela finalidade de promover o bem de todos seus habitantes, afastando preconceitos de raça, religião, sexo, cor e idade, constituído de pessoas de forma organizada, promover o bem estar dos envolvidos, que por condutas de políticas e preocupação social, envolva-se com o transporte coletivo, programas de educação pré-escolar e de ensino fundamental, com serviços de atendimento à saúde da população, com o planejamento e controle do uso, com o parcelamento e ocupação do solo urbano, e com a promoção e proteção do patrimônio histórico-cultural local.

Tal relação, no entanto, não corresponde a rol taxativo, o que fica bastante claro pela leitura da primeira competência citada pelo artigo 30 do texto constitucional, que atribui ao Município a capacidade de legislar sobre assuntos de interesse local.

Sobre a expressão “interesse local”, Braz (1996) entende que a mesma é abrangente e não limitada, tendo que por ela o Município é competente para cuidar de seus interesses, atuando de maneira originária ou complementar, com competência própria ou concorrente.

Segue o mesmo direcionamento, ampliador das competências do ente municipal, o entendimento do Supremo Tribunal Federal exarado em seus julgados; destarte, a Corte vem apontando para situações diversificadas onde cabe a atuação dos Municípios em razão da aplicação não restritiva da noção de interesse local. Inclusive, a esse respeito, o Supremo Tribunal Federal (STF) editou a Súmula Vinculante n. 38, pacificando tema de forte debate no âmbito da discussão acerca da competência legislativa municipal em matéria de fixação de horário de funcionamento de estabelecimentos comerciais (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2017, <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigoBd.asp#visualizar>>).

Nesse diapasão, a Corte vem declarando a inconstitucionalidade de previsão regulamentadora, em normativa estadual, de matéria cujo interesse seja predominantemente local. O Supremo Tribunal Federal (STF) firmou entendimento de que o poder constituinte dos Estados-membros está limitado pelos princípios da Constituição da República, que lhes assegura autonomia com condicionantes, entre as quais se tem o respeito à organização autônoma dos Municípios, também assegurada constitucionalmente. O art. 30, I, da Constituição da República outorga aos Municípios a atribuição de legislar sobre assuntos de interesse local.

A título exemplificativo, pode ser suscitado o julgamento da referida Corte que aponta que a vocação sucessória dos cargos de prefeito e vice-prefeito põe-se no âmbito da autonomia política local, em caso de dupla vacância; o entendimento firmado aponta que, ao disciplinar matéria, cuja competência é exclusiva dos Municípios, o art. 75, § 2º, da Constituição de Goiás fere a autonomia desses entes, mitigando-lhes a capacidade de auto-organização e de autogoverno e limitando a sua autonomia política assegurada pela Constituição brasileira (AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 3.549, 2007).

Ademais, insta reiterar, o Supremo Tribunal Federal (STF), haja vista todos os debates que se erigem em torno da temática, adota posicionamento ampliador da noção de interesse local, como pode ser observado através da análise das decisões mais pujantes acerca do ponto. Assim, as decisões apontam que correspondem a competências do Município, observada a predominância de seu interesse e nos limites dos preceitos constitucionais, legislar sobre a estrutura e organização dos sistemas de segurança aplicáveis aos estabelecimentos financeiros (Agravo em Recurso Extraordinário n. 784.981); sobre matéria referente ao Direito Ambiental (Agravo em Recurso Extraordinário n. 748.206); sobre o distanciamento mínimo necessário entre postos de revenda de combustíveis (Recurso Extraordinário n. 566.836); sobre a razoabilidade no tempo de espera para a realização de atendimentos em serventias cartorárias (Recurso Extraordinário n. 397.094); sobre as regras aplicáveis às edificações e às construções realizadas em seu respectivo território (Agravo de Instrumento 491.420); sobre a extensão das práticas concessivas de gratuidade no transporte coletivo urbano (Recurso Extraordinário n. 702.848) (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2017, <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigoBd.asp#visualizar>>).

Estudados os aspectos de maior pertinência acerca da temática da partilha tributária, passa-se, em ponto de análise específica, ao exame do gravame cerne da presente pesquisa, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

3.3 Competência arrecadatória constitucional do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI)

O tributo, principal modelo de receita pública do Estado Moderno, mostra-se fundamental em sua estrutura e no modelo econômico atual (MENDES, 2012). Revela ainda o referido autor (2012) que em grande escala, a efetivação dos direitos fundamentais declarados e assegurados na Constituição, não se faz sem o dispêndio de recursos.

Neste sentido, a carta constitucional brasileira de 1988 elenca no teor do art. 21, em seu inciso VIII, que compete à União, administrar as reservas cambiais do país, fiscalizar as operações de natureza financeira, especialmente de crédito, câmbio e capitalização. Na mesma linha, conforme reza o teor do artigo 22, inciso VIII do mesmo diploma, a política de crédito corresponde a competência legislativa exclusiva da União.

Já por sua vez, a competência de legislar sobre direito tributário é concorrente, entre a União, Estados e o Distrito Federal, conforme preleciona o teor do artigo 24, inciso I da Constituição (BRASIL, 1988). Inclusive, o artigo 46 do Código Tributário Nacional (CTN) registra que é de competência da União à arrecadação do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), tendo seus casos legais do fato gerador da obrigação tributária ali enumerados, como o desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira, a arrematação quando de leilão, se apreendido ou abandonado ou se saiu de estabelecimentos, nas normas do artigo 51 também do mesmo diploma. E para efeitos de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, basta que o produto tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou finalidade ou que tenha sido aperfeiçoado para o consumo.

Trata-se sobremaneira de imposto seletivo, visando a essencialidade do produto em questão, ou seja, quanto menos importante para a subsistência, mais caro. O artigo 48 do Código Tributário Brasileiro (CTN) não deixa dúvidas. Em razão disso, as bebidas alcólicas são as mais oneradas, por lógica.

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) possui o caráter não cumulativo, cujo cálculo resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados, também registrado no texto legal previsto no artigo 49 do mesmo diploma.

Mas a questão que envolve toda a pesquisa e a importância do presente estudo são os reflexos da renúncia fiscal pela União de imposto partilhados. Neste sentido, se percebe através da previsão legal constitucional, que o ente tributante – União – poderá renunciar através da Remissão, da Anistia ou Isenção.

Contudo, antes de prosseguir nas espécies de cada tributo, importante destacar a lição de Amaro (2006), onde com propriedade, faz distinção entre incidência, não-incidência, imunidade e isenção dos tributos, levando em conta os efeitos do fato gerador.

Amaro (2006) desmistifica o fato gerador afirmando que ele apenas marca, no tempo e no espaço, o nascimento da obrigação tributária, destacando que seu efeito é o de concretizar sua incidência. Ressalta o autor que o fato gerador nada tem a ver com a não-incidência, imunidade ou com a isenção, pois nestas situações, o fato que ocorra não é gerador de obrigação tributária. Afirma que o efeito é aquele que normalmente decorre da subsunção de qualquer fato à norma que o disciplina. Ressalta que há incidência de tributo quando determinado fato, enquadrando-se no mosaico abstrato construído legalmente, se juridiciza e irradia o efeito, também previamente previsto, dando nascimento a uma obrigação de recolher tributo.

Amaro (2006) menciona a existência de normas de imunidade ou de isenção, e enfatiza diferenças entre elas. As primeiras juridicizam fatos impedindo que tenham efeitos ou aptidão de gerar tributos. Já por sua vez, as segundas excluem os efeitos da aplicação de outras normas. Portanto, o autor deixa claro que quando se fala em incidência, estamos tratando incidência de tributos, que pelo fato ter sido atingido pela lei já estabelecida, gera efeitos de obrigação. E complementa seu raciocínio. Aduz que diferentemente quando ocorre algo fora desse campo, não se está falando de incidência de tributos, mas de normas de imunidade e da incidência das normas de isenção. Portanto, para o autor, todos os fatos que não têm a aptidão de gerar tributos compõem a esfera da não-incidência de tributo.

Seguindo na lição de Amaro (2006), existem situações de caráter pessoal ou real que a Constituição sequer reconheceu, ficando estas no campo da não-

incidência, já que inexistente competência tributária. Todavia existem outras situações, em que a competência é autorizada, mas não exercida, ou somente é parcialmente. Dá-se, portanto, a denominação pela doutrina de não-incidência (*tout court*) ou não-incidência pura e simples, face à oposição à isenção e imunidade.

Sobre a questão da isenção, o citado autor afirma que esta ocorre no campo de incidência, diferentemente da imunidade, só que esta será excepcionada, isentando o que deseja colocar fora da tributação. Na prática a diferença é apenas formal, mas em sua gênese possuem diferenças jurídicas. Portanto, conclui Amaro (2006) que a imunidade que atua sob a hipótese excepcionada, ocorre no plano da competência tributária; a isenção se situa no plano da definição da incidência do tributo, a ser implementada pela lei, geralmente ordinária.

Ainda, o autor (AMARO, 2006) leciona que se o ordenamento jurídico demonstra determinada à margem da tributação, em âmbito constitucional, estaremos diante da imunidade tributária. Entretanto, caso a lei exclua a situação do regramento de incidência, temos a isenção. Conclui o referido supracitado autor (2006) que, se o fato simplesmente não é referido na lei, é não-incidência pura e simples.

Insta destacar, para melhor elucidação do ponto, que as espécies jurídicas da Isenção e Anistia são modalidades de exclusão do crédito tributário, conforme leitura do teor do artigo 175 do Código Tributário Nacional (CTN), onde se encontram expressas.

A isenção deve ser sempre derivada de lei, a qual deve prever as condições e requisitos para sua ocorrência, devendo ser observado o período da *benesse*. Pode abranger apenas uma região geográfica do país. Neste íterim, surge um questionamento firmado por Amaro (2006), onde crítica a isenção tributária como espécie de exclusão do crédito tributário. Afirma que se trata na realidade de perdão e não isenção, pois da maneira em que está empregada como exclusão do crédito tributário permite o raciocínio ilógico de que o isento está tributado e o tributado fosse dispensado pela lei, ao mesmo tempo. Conclui o autor que se trata de dispensa legal, mas não exclusão do crédito tributado.

Por conseguinte, a anistia abrange exclusivamente às infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando a crimes ou contravenções, e ainda naqueles que não se enquadrem nestas figuras, se provenientes de dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou terceiro em benefício daquele.

Por sua vez, a remissão, prevista no artigo 156, inciso IV e 172, ambos do Código Tributário Nacional (CTN), é modalidade de extinção do crédito tributário, onde havendo lei, pode a autoridade competente conceder, mediante despacho fundamentado, remissão (perdão) total ou parcial do crédito tributário, desde que atenda à situação econômica do sujeito passivo, erro ou ignorância pelo sujeito passivo quanto ao fato; diminuta importância do crédito tributário, condições de equidade em relação às características pessoais ou materiais apresentadas no caso ou condições peculiares no território da entidade tributante.

Portanto, obedecendo ao princípio da reserva legal, poderá a União, mediante obediência e sujeição da situação do fato gerador, da situação econômica envolvida, ainda que limitada a determinado espaço territorial e tempo, renunciar à arrecadação do crédito que lhe competia, já que inclusive, é de sua competência arrecadatória (AMARO, 2006).

Conforme preconiza Mendes (2012), não há Estado Social sem que haja Estado Fiscal, sendo duas faces da mesma moeda. Afirma ainda que está na base de toda a atividade estatal a arrecadação de receitas para a realização da gestão, controle da atividade financeira e atendimento às necessidades públicas, e finaliza o raciocínio fundado que todos os direitos reivindicam uma postura positiva do governo, onde levar direitos a sério exige que seus custos também sejam levados a sério, sempre havendo uma decisão detrás de cada atuação estatal que demande recursos.

Mas o referido jurista vai além, ensina que um Estado lastreado no tributo é um Estado que necessariamente deve assegurar a propriedade privada, pois a tributação pressupõe a propriedade privada, já que nela incide e dela se nutre, não devendo a tributação ser exacerbada, que venha a destruir a propriedade, nem tão baixa, que não possa gerar receitas necessárias para protegê-la, pois existe uma implicância mútua entre o Estado Fiscal e a economia de mercado.

E novamente Mendes (2012) chama a atenção para a importância do tributo como padrão de financiamento das contas públicas. Aduz que o modo arrecadatório pressupõe a liberdade de iniciativa e o princípio da subsidiariedade como diretrizes basilares da intervenção estatal no meio econômico. Destarte, um Estado baseado neste conceito pressupõe a restrita atuação do Poder Público no âmbito do domínio econômico (MENDES, 2012). E reafirma o jurista (2012) que, o Estado Fiscal limita a atividade econômica dos entes públicos pela captação de receitas, já que essa função é constitucionalmente dos tributos.

Outra questão de extrema importância enfrentada também por Mendes (2012), reside na autonomia dos entes federados em razão da partilha de receitas, constitucionalmente prevista. E chega a ser eloquente quando afirma que a principal fonte de recursos públicos, ou seja, a partilha de recursos tributários, faz-se pressuposto da própria autonomia dos entes federados (MENDES, 2012).

Nesse sentido, conclui o referido autor (2012) que, como no caso da Constituição de 1988, a discriminação de receitas tributárias é condição necessária para a autonomia administrativa e política dos entes federados. Dessa forma, Mendes (2012) conclui que partilhar atribuições sem partilhar os recursos é transformá-las em promessas vazias, sendo obrigações inexecutáveis.

Finda a análise dos principais pontos referentes ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), gravame cerne do tema abordado, importa abordar a relevância do referido tributo na composição do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), estudo que passa a ser realizado.

3.3.1 Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) no Fundo de Participação dos Municípios

Conforme Mendes (2012), a partilha de receitas quanto aos impostos corresponde a questão de extrema importância no cenário do pacto federativo ou em modelo de Estado Fiscal que se estruture em federação. No caso do Brasil, que possui modelo federativo, a repartição é denominada como diástoles e sístoles do poder financeiro, ora concentrando receitas no ente central, ora diluindo-as entre entes regionais ou locais, dependendo do cenário político vigente em comento.

Nos idos da década de 1980, o poder dos governadores aumentou significativamente, demonstrando uma alteração no quadro de poder desde 1964, onde a União concentrava grande poder político e econômico. Registra-se que com o processo de redemocratização e descentralização fiscal culminou com as eleições diretas para presidente em 1982, e que anos mais tarde, resultou na formação da Assembleia Nacional Constituinte, vigente até hoje.

Com o processo de descentralização, tivemos as Emendas Constitucionais 17, 23 e 27. A Emenda Constitucional 17 de 1980 aumentou o valor das transferências via fundo de participação. A Emenda Constitucional n. 23 de 1983, conhecida como Emenda Passos Porto (MENDES, 2012), ampliou mais uma vez o repasse aos

Estados e Municípios. Em relação ao Fundo de Participação do Estados, houve incremento de repasse de 11% (onze por cento) para 12,5% (doze inteiros e cinco centésimos), em 1984, e para 14% (quatorze por cento) em 1985; no caso dos Municípios, o Fundo de Participação subiu para 16% (dezesseis por cento). Já no ano de 1987, tal indicador subiu para 17% (dezessete por cento), impulsionado pela Emenda Constitucional n. 27.

Conforme Mendes (2012), o novo mosaico no cenário nacional se deu por duas grandes frentes, a primeira foi a luta pela descentralização política e garantia da autonomia dos entes subnacionais, em especial aos Municípios. Em segundo lugar, o desejo de ampliação dos direitos fundamentais constitucionalmente garantidos, em especial aos direitos sociais, que se tornaram universais para todos os brasileiros. Inevitavelmente a luta por autonomia política por parte dos Estados e Municípios ensejaria por mais espaço de recursos financeiros, afetando a partilha de receitas públicas.

Cuidou-se, portanto, de ampliar as competências estaduais e municipais de maneira a estender a lista de serviços sujeitos ao Imposto Sobre Serviços (ISS), de competência Municipal, e de incluir a arrecadação do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), à competência aos Estados, fatos que antes, eram de competência exclusiva da União, como caso dos combustíveis, energia elétrica e telecomunicações.

Mas o ponto que merece destaque em questão é sobre a partilha dos impostos federais, que em 1988 com a nova Constituição sofreu alterações entre os entes federados. Segundo a lição de Mendes (2012), essa nova partilha permitiu a autonomia financeira dos entes menos favorecidos economicamente, estabelecendo-se a entrega, por parte da União, de 47% (quarenta e sete por cento) do produto da arrecadação do Imposto de Renda (IR), bem como sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Acerca de tais repasses, cumpre ressaltar que previsão constitucional incipiente correspondia a 22,5% (vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento), mas por meio de mobilizações realizadas através do movimento municipalista, houve, para a constituição do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), acréscimo de 2% (dois por cento), estes regulamentados através da Emenda Constitucional n. 55 (BRASIL, 2007), a qual contemplou a transferência de 1% (um por cento) no mês de dezembro, e da Emenda Constitucional n. 84 (BRASIL, 2014), a qual refere sobre a transferência

de 1% (um por cento) no exercício do mês de julho. Insta destacar que, também sobre os repasses de natureza de acréscimo, há a dedução referente ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), não sendo descontados apenas as cotas obrigatórias de investimento em Saúde, correspondente a 15% (quinze por cento) e os percentuais referente ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb), que corresponde a dedução de 20% (vinte por cento). Ainda, leciona o Mendes (2012), seriam aplicados mais 3% (três por cento) em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, por meio de instituições financeiras; as especificidades dos referidos Fundos serão adiante trabalhadas.

No caso do estudo em tela, Mendes (2012) apresenta um mosaico histórico do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) com passagens por Emendas Constitucionais e Ato Complementares e criação da Constituição de 1988, que passamos a expor, nominando as diretrizes jurídicas e os respectivos percentuais de repasse em determinada época.

Durante a Emenda Constitucional. n 18 de 1965 o percentual do repasse do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) correspondia a 10% (dez por cento); por sua vez, o Ato Complementar n. 40 de 1968 repassou 5% (cinco por cento) para o referido Fundo. Junto a Emenda Complementar n 5 de 1975, que vigorou dos anos de 1975 a 1980, o percentual iniciou em 6% (seis por cento), passando a 9% (nove por cento) do Fundo de Participação dos Municípios (FPM). A Emenda Constitucional. n 17 de 1980, que vigorou desde 1980 até 1983, repassou ao Fundo de Participação dos Municípios o percentual de 10% (dez) a 10,5% (dez inteiros e cinco décimos por cento). Já a Emenda Constitucional. n 23 de 1983, que vigorou de 1983 a 1985, estabeleceu o valor de repasse ao FPM em 13,5% (treze inteiros e cinco décimos por cento) a 16% (dezesseis por cento). A Emenda Constitucional. n 27 de 1985 ampliou o repasse ao FPM para 17% (dezessete por cento). A

Constituição de 1988 estabeleceu novos marcos até antes da entrada de nova emenda constitucional, de 20% (vinte por cento) a 22,5% (vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento) nos anos de 1988 até 1993. Com o advento da Emenda Constitucional n. 55 de 2007, o percentual de repasse ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM) ficou em 23,5%. (vinte e três inteiros e cinco décimos por cento)

Hodiernamente, o repasse está compreendido no percentual de 24,5% (vinte e quatro inteiros e cinco décimos por cento)

Ainda, segundo os apontamentos de Mendes (2012) em torno das competências tributárias, a União conseguiu reverter o quadro constitucional da partilha de receitas, concentrando em seu poder a maior parte das receitas, notadamente mediante as contribuições.

Sobre a situação de dependência econômica dos Municípios em relação ao repasses realizados pela União a título de transferência ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM), cumpre realizar apontamentos que considerem a realidade fática acerca de tal contexto; assim, para melhor elucidação de tal ponto, colaciona-se a análise dos recursos percebidos, a esse título, pelo Município gaúcho de Santa Cruz do Sul, nos anos de 2013 a 2016, a qual segue.

No ano de 2013, segundo a Famurs (2017, <<http://www.famurs.com.br/receitasmunicipais/fpm>>), ao Município de Santa Cruz do Sul/RS, foram repassados, através do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), R\$ 25.477.558,40 (vinte e cinco milhões, quatrocentos e setenta e sete mil, quinhentos e cinquenta e oito reais e quarenta centavos), sendo repassados nas seguintes parcelas mensais: em janeiro, R\$ 2.217.977,48 (dois milhões, duzentos e dezessete mil, novecentos e setenta e sete reais e quarenta e oito centavos); em fevereiro R\$ 2.984.053,60 (dois milhões, novecentos e oitenta e quatro mil e cinquenta e três reais e sessenta centavos); em março, R\$ 1.718.593,25 (um milhão, setecentos e dezoito mil, quinhentos e noventa e três reais e vinte e cinco centavos); em abril, R\$ 1.844.011,82 (um milhão, oitocentos e quarenta e quatro mil e onze reais e oitenta e dois centavos); em maio, R\$ 2.649.594,34 (dois milhões, seiscentos e quarenta e nove mil, quinhentos e noventa e quatro reais e trinta e quatro centavos); em junho, R\$ 2.210.536,85 (dois milhões, duzentos e dez mil, quinhentos e trinta e seis reais e oitenta e cinco centavos); em julho, R\$ 1.574.184,34 (um milhão, quinhentos e setenta e quatro mil, cento e oitenta e quatro reais e trinta e quatro centavos); em agosto, R\$ 2.058.220,90 (dois milhões, cinquenta e oito mil, duzentos e vinte reais e noventa centavos); em setembro, R\$ 1.703.447,85 (um milhão, setecentos e três mil, quatrocentos e quarenta e sete reais e oitenta e cinco centavos); em outubro, R\$ 1.703.474,02 (um milhão, setecentos e três mil, quatrocentos e setenta e quatro reais e dois centavos); em novembro, R\$ 2.369.497,76 (dois milhões, trezentos e sessenta e nove mil, quatrocentos e noventa e sete reais e setenta e seis centavos) e em

dezembro, R\$ 2.443.966,19 (dois milhões, quatrocentos e quarenta e três mil, novecentos e sessenta e seis reais e dezenove centavos).

No ano de 2014, o valor repassado a mesmo título corresponde a R\$ 27.247.547,26 (vinte e sete milhões, duzentos e quarenta e sete mil, quinhentos e quarenta e sete reais e vinte e seis centavos), sendo repassados nas seguintes parcelas mensais: em janeiro, R\$ 2.729.028,18 (dois milhões, setecentos e vinte e nove mil e vinte e oito reais e dezoito centavos); em fevereiro, R\$ 3.078.528,82 (três milhões, setenta e oito mil, quinhentos e vinte e oito reais e oitenta e dois centavos); em março, R\$ 1.826.168,10 (um milhão, oitocentos e vinte e seis mil, cento e sessenta e oito reais e dez centavos); em abril, R\$ 2.084.263,41 (dois milhões, oitenta e quatro mil, duzentos e sessenta e três reais e quarenta e um centavos); em maio, R\$ 2.777.537,26 (dois milhões, setecentos e setenta e sete mil, quinhentos e trinta e sete reais e vinte e seis centavos); em junho, R\$ 2.082.973,66 (dois milhões, oitenta e dois mil, novecentos e setenta e três reais e sessenta e seis centavos); em julho, R\$ 1.789.010,83 (um milhão, setecentos e oitenta e nove mil e dez reais e oitenta e três centavos); em agosto, R\$ 2.173.343,78 (dois milhões, cento e setenta e três mil, trezentos e quarenta e três reais e setenta e oito centavos); em setembro, R\$ 1.905.117,54 (um milhão, novecentos e cinco mil, cento e dezessete reais e cinquenta e quatro centavos); em outubro, R\$ 1.800.532,26 (um milhão, oitocentos mil, quinhentos e trinta e dois reais e vinte e seis centavos); em novembro, R\$ 2.383.234,70 (dois milhões, trezentos e oitenta e três mil, duzentos e trinta e quatro reais e setenta centavos) e em dezembro, R\$ 2.617.808,72 (dois milhões, seiscentos e dezessete mil, oitocentos e oito reais e setenta e dois centavos).

Segundo a Famurs (2017, <<http://www.famurs.com.br/receitasmunicipais/fpm>>), a arrecadação municipal pelo Fundo de Participação dos Municípios (FPM) em 2015 totalizou a quantia de R\$ 30.718.573,70 (trinta milhões, setecentos e dezoito mil, quinhentos e setenta e três reais e setenta centavos), sendo que as parcelas mensais foram: em janeiro, R\$ 2.930.077,27 (dois milhões, novecentos e trinta mil e setenta e sete reais e vinte e sete centavos); em fevereiro R\$ 2.991.041,22 (dois milhões, novecentos e noventa e um mil e quarenta e um reais e vinte e dois centavos); em março, R\$ 2.178.534,20 (dois milhões, cento e setenta e oito mil, quinhentos e trinta e quatro reais e vinte centavos); em abril, R\$ 2.351.215,68 (dois milhões, trezentos e cinquenta e um mil, duzentos e quinze reais e sessenta e oito centavos); em maio, R\$ 2.803.484,42 (dois milhões, oitocentos e três mil, quatrocentos e oitenta e quatro reais

e quarenta e dois centavos); em junho, R\$ 2.515.758,42 (dois milhões, quinhentos e quinze mil, setecentos e cinquenta e oito reais e quarenta e dois centavos); em julho, R\$ 2.288.941,52 (dois milhões, duzentos e oitenta e oito mil, novecentos e quarenta e um reais e cinquenta e dois centavos), em agosto, R\$ 2.178.721,91 (dois milhões, cento e setenta e oito mil, setecentos e vinte e um reais e noventa e um centavos); em setembro R\$ 1.816.414,02 (um milhão, oitocentos e dezesseis mil, quatrocentos e quatorze reais e dois centavos); em outubro, R\$ 2.067.380,18 (dois milhões, sessenta e sete mil, trezentos e oitenta reais e dezoito centavos); em novembro, R\$ 2.334.234,50 (dois milhões, trezentos e trinta e quatro mil, duzentos e trinta e quatro reais e cinquenta centavos) e em dezembro, R\$ 4.262.770,36 (quatro milhões, duzentos e sessenta e dois mil, setecentos e setenta reais e trinta e seis centavos).

No ano de 2016, consoante aponta a Famurs (2017, <<http://www.famurs.com.br/receitasmunicipais/fpm>>), ao Município de Santa Cruz do Sul/RS, foram repassados, através do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), R\$ 33.975.250,75 (trinta e três milhões, novecentos e setenta e cinco mil, duzentos e cinquenta reais e setenta e cinco centavos), nas seguintes parcelas: em janeiro, R\$ 2.555.387,65 (dois milhões, quinhentos e cinquenta e cinco mil, trezentos e oitenta e sete reais e sessenta e cinco centavos); em fevereiro, R\$ 3.198.975,89 (três milhões, cento e noventa e oito mil, novecentos e setenta e cinco reais e oitenta e nove centavos); em março, R\$ 1.943.117,47 (um milhão, novecentos e quarenta e três mil, cento e dezessete reais e quarenta e sete centavos); em abril, R\$ 2.353.427,26 (dois milhões, trezentos e cinquenta e três mil, quatrocentos e vinte e sete reais e vinte e seis centavos); em maio, R\$ 3.071.675,10 (três milhões, setenta e um mil, seiscentos e setenta e cinco reais e dez centavos); em junho, R\$ 2.537.701,25 (dois milhões, quinhentos e trinta e sete mil, setecentos e um reais e vinte e cinco centavos); em julho, R\$ 3.057.501,37 (três milhões, cinquenta e sete mil, quinhentos e um reais e trinta e sete centavos); em agosto, R\$ 2.281.697,90 (dois milhões, duzentos e oitenta e um mil, seiscentos e noventa e sete reais e noventa centavos); em setembro, R\$ 1.855.466,05 (um milhão, oitocentos e cinquenta e cinco mil, quatrocentos e sessenta e seis reais e cinco centavos); em outubro, R\$ 2.252.340,97 (dois milhões, duzentos e cinquenta e dois mil, trezentos e quarenta reais e noventa e sete centavos); em novembro, R\$ 4.082.363,42 (quatro milhões, oitenta e dois mil, trezentos e sessenta e três reais e quarenta e dois centavos); em dezembro, R\$ 4.785.596,42 (quatro

milhões, setecentos e oitenta e cinco mil, quinhentos e noventa e seis reais e quarenta e dois centavos).

Como aditivo, ainda que não estejam finalizados, também acostase ao presente estudo os dados relativos aos repasses efetuados até o mês de novembro do ano de 2017, os quais somam R\$ 29.962.676,76 (vinte e nove milhões, novecentos e sessenta e dois mil, seiscentos e setenta e seis reais e setenta e seis centavos), nas seguintes parcelas: em janeiro, R\$ 2.719.607,77 (dois milhões, setecentos e dezenove mil, seiscentos e sete reais e setenta e sete centavos); em fevereiro, R\$ 3.513.241,73 (três milhões, quinhentos e treze mil, duzentos e quarenta e um reais e setenta e três centavos); em março, R\$ 2.201.261,21 (dois milhões, duzentos e um mil, duzentos e sessenta e um reais e vinte e um centavos); em abril, R\$ 2.652.145,51 (dois milhões, seiscentos e cinquenta e dois mil, cento e quarenta e cinco reais e cinquenta e um centavos); em maio, R\$ 3.008.401,33 (três milhões e oito mil e quatrocentos e um reais e trinta e três centavos); em junho, R\$ 2.772.890,82 (dois milhões, setecentos e setenta e dois mil, oitocentos e noventa reais e oitenta e dois centavos); em julho, R\$ 3.939.893,19 (três milhões, novecentos e trinta e nove mil, oitocentos e noventa e três reais e dezenove centavos); em agosto, R\$ 2.428.798,35 (dois milhões, quatrocentos e vinte e oito mil, setecentos e noventa e oito reais e trinta e cinco centavos); em setembro, R\$ 2.039.372,56 (dois milhões, trinta e nove mil, trezentos e setenta e dois reais e cinquenta e seis centavos); em outubro, R\$ 2.311.191,20 (dois milhões, trezentos e onze mil, cento e noventa e um reais e vinte centavos) e em novembro, R\$ 2.375.873,09 (dois milhões, trezentos e setenta e cinco mil, oitocentos e setenta e três reais e nove centavos) (FAMURS, 2017, <http://www.famurs.com.br/receitas_municipais/fpm>).

Destarte, analisada a questão da relevância da transferência, a título de repartição tributária, do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) para a composição do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), passa-se a realizar, em novo capítulo, os reflexos das desonerações do referido gravame frente aos cofres públicos municipais.

4 MUNICÍPIO (ENTES FEDERADOS) E DEPENDÊNCIA DOS RECURSOS FEDERAIS: A DESONERAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) E SEUS REFLEXOS

Em linhas de caráter propedêutico, consigne-se que as práticas que compreendem desonerações tributárias correspondem a medidas anticíclicas, as quais possuem o escopo de proteger setores referentes à produção, à circulação e à comercialização de bens e serviços em cenários de desequilíbrio macroeconômico; destarte, consoante os apontamento de Ming (2014), significam políticas que visam, e para isso se dispõem, a criar condições de possibilidade para que a economia consiga produzir efeitos de natureza compensatória diante de situações de instabilidade.

Para melhor elucidação da questão, cumpre evocar que a crise financeira ocorrida no ano de 2008, pelo forte abalo que provocou na ordem econômica mundial, produziu amplos reflexos de natureza lesiva no cenário brasileiro. Em consequência, foram adotadas pelo governo sucessivas práticas de desoneração tributária, as quais não deixaram de ser executadas em larga e abrangente escala desde então, especialmente em períodos de desaceleração econômica.

Segundo Caliendo (2016), os programas e políticas de desoneração, os quais deveriam ter caráter puramente emergencial, foram instituídos e executados mesmo que em momentos de expansão da atividade econômica, como no ano de 2010, demonstrando que as concessões passaram a ser interpretadas como uma nova relação fisiológica entre setores da economia e o Governo Federal.

Acerca das políticas e programas que contemplam atividades de natureza desonerativa, estas são executadas na forma incidente, fundamentalmente, sobre três tributos, referentes ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Incidente sobre as Operações Realizadas com Combustíveis (CIDE-Combustíveis), esta última compreendendo a única contribuição sobre a qual recai a repartição constitucional tributária, ou seja, a única em que os valores recolhidos a seu título são partilhados com os demais entes da federação (CALIENDO, 2016).

Nesse ponto, a título de contribuição para o entendimento da extensão das práticas de desoneração, cumpre destacar que as medidas anticíclicas que recaem

sobre Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Incidente sobre as Operações Realizadas com Combustíveis (CIDE-Combustíveis), ainda que esta não comporte ponto específico no presente estudo, atingiram os mais altos índices a partir de 2012, haja vista a concessão, por parte do Governo Federal, de alíquota zero, inexistindo, por essa razão, a arrecadação correspondente, a qual representaria acréscimo de R\$ 500 milhões ao ano para os cofres públicos (CALIENDO, 2016).

Destarte, analisados os aspectos incipientes a respeito das práticas desonerativas como forma de execução de medidas anticíclicas, passa-se ao estudo pormenorizado da figura hodierna do ente municipal no contexto estatal pátrio.

4.1 O Município como ente republicano estatal

A questão do Município como ente republicano estatal é um desafio que a academia brasileira se divide, onde alguns doutrinadores reconhecem tal status, outros nem tanto. E a pesquisa neste sentido é de suma importância, pois no caso em estudo, se reconhecido o Município como ente estatal, dotado de todas suas atribuições e competências, temos que a renúncia fiscal por parte da União quanto a impostos partilhados pode ser considerada inconstitucional. Entretanto, reconhecer parcialmente as atribuições e competências do Município enfraquece sua posição na geografia constitucional, retirando oportunidades do exercício de imposição poder. Mas o presente estudo não se baseia apenas na análise do ato administrativo e do alcance de sua legalidade. Perpassa os caminhos do viés social, onde as políticas tributárias como instrumentalização das funções do Estado possuem papel preponderante.

Neste sentido, nos remetemos aos ensinamentos de Rodrigues (2003), que afirma que a instrumentalização das políticas tributárias, tanto no aspecto fiscal ou extrafiscal, cumpre as funções do Estado, notadamente quanto ao aspecto social, na busca do bem comum, mostrando-se como indispensável à administração pública, em qualquer das esferas da Federação Brasileira.

Na questão republicana, o Estado, longe de ser o senhor dos cidadãos, é o protetor supremo de seus interesses morais e materiais. Sua existência, nos ensinamentos de Carraza (2002), não pode significar um risco, mas o penhor de suas liberdades. Esta forma de governo corresponde à vontade da maioria, sugerindo a participação do povo no exercício da cidadania e na gestão dos negócios públicos.

Com total distinção da Monarquia, onde existiam títulos de nobreza em nascedouros, plebeus e nobres se distinguiram, na República isto não tem lugar. Todos são cidadãos que possuem as mesmas condições de exercício político, podendo pretender os mesmos cargos políticos. Não há, portanto, distinção em condições sociais e morais, noção que traduz a igualdade formal. Assim, compreende-se o significado do princípio republicano, que deve representar a obediência a *res publica*, expressando o interesse da maioria sem desrespeitar os direitos das minorias. Ensina Bastos (1994) que, no entendimento de Estado Democrático de Direito, devem ser levados em conta certos objetivos e certos valores a perseguir.

E, partindo do preâmbulo da Constituição Federal e de toda lógica do republicanismo presente na carta política brasileira, cabe dizer que o sistema político deve se configurar como instrumento para a defesa da *res publica*. Ademais, a política deve ser pautada por princípios concebidos em virtudes cívicas, que exigem dos representantes populares dignidade para com o trato da coisa pública e desprendimento em prol dos interesses coletivos.

Historicamente, no Brasil o princípio republicano foi posto em 1889, no centro do ordenamento jurídico; desde então, o artigo 1º das constituições brasileiras, tem o princípio constitucional intangível. E segundo Ataliba (2001), o princípio republicano corresponde à instituição publicista central e a mais importante do nosso direito.

O termo República é proveniente do latim *res publica* (coisa pública), sendo a forma de governo. Como já tido, tal mosaico jurídico corresponde na igualdade formal das pessoas, sendo que os detentores do poder político o exercem em caráter eletivo, representativo, transitório e com responsabilidade Ataliba (2001).

Ponto importante a ser destacado corresponde à lição de Bastos (1994), pois destaca que a leitura do princípio republicano deve ser feita de forma sistêmica na Constituição, uma vez que os valores do referido princípio se encontram elencados dentre os princípios fundamentais. Afirma ainda o citado autor que os objetivos fundamentais do princípio republicano estão dispostos no artigo 3º da Carta Magna e devem ter aplicabilidade imediata e plena efetividade.

Com este ensinamento, aduz Bastos (1994) que o art. 3º traz as bases principiológicas da República, com objetivos e mandato indeclinável de construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização, reduzir as desigualdades sociais e regionais; promover

o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e de outras formas de discriminação.

Cabe ressaltar que princípio é o começo e na Constituição Federal utiliza-se como o mandamento nuclear de um sistema. A consideração de ser a República Federativa do Brasil constituída em Estado Democrático de Direito não corresponde a uma mera promessa de organizar esse tipo de Estado, mas compreende a proclamação de que a Constituição está fundando um tipo de Estado, e, para que não se atenha a isso apenas em sentido formal, indicam-se lhe objetivos concretos.

Ataliba (2001) destaca três princípios que servem de alicerce às instituições republicanas no direito brasileiro, sendo eles a legalidade, isonomia e intangibilidade das liberdades públicas. Na lição do autor, todos originam da representatividade, baseada na teoria da soberania popular.

Os princípios constitucionais são normas que fundamentam e sustentam o sistema jurídico constitucional; são os valores supremos e basilares do ordenamento normativo de uma dada sociedade; não se constituem em meros programas ou linhas sugestivas da ação do Poder Público ou da iniciativa privada, mas sim vinculam e direcionam essa atividade, uma vez que dotados de eficácia jurídica vinculante.

Agra (2005) destaca que núcleo axiológico da República são as virtudes cívicas e que essas virtudes se configuram como requisito inexorável para o estabelecimento de uma República que faça jus à sua essência substancialista, orientando a prática política através de valores ontológicos. A República brasileira precisa estar fundada na consciência cívica, atuando como a expressão do Estado Democrático de Direito, onde a cidadania deve estar reflexa em suas instituições.

Ataliba (2001) colabora afirmando que é a partir da consciência cívica da titularidade da *res publica* e da convicção da igualdade fundamental entre todos os cidadãos, que foi estruturado o Estado brasileiro, fundado na ideia de um governo sujeito à lei e que esta emanaria do órgão de representação popular. Estes órgãos exerceriam poderes limitados pela carta constitucional, com atuação autônoma e independente entre si, mas respeitando as barreiras do texto constitucional, evitando ingerências de um poder em outro. A atuação da política e a própria democracia devem se pautar reflexas do instrumento para a defesa da *res publica*, pautada pelo princípio republicano traduzido em virtudes cívicas, que exigem dos representantes populares dignidade para com o trato da coisa pública e desprendimento em prol dos interesses coletivos.

Com isso percebe-se que não se pode conceber a instituição de uma República sem a presença de um regime democrático; necessário, porém, uma democracia que possibilite o desempenho de uma cidadania ativa. A crise vivenciada na democracia brasileira não deixa de ser uma crise de valores cívicos, por parte de governantes corruptos e também por significativa parcela de indivíduos corruptíveis. Além disso, a carência de civismo vem estampada em todos os quadros da sociedade civil e das instituições político-institucionais (ATALIBA, 2001).

Analisados, destarte, a figura do Município como ente republicano estatal, passamos ao estudo da discussão, de cunho doutrinário, sobre o antagonismo constitucional, ou seja, o debate que se erige acerca do status constitucional na estrutura federativa pátria.

4.2 Antagonismo constitucional

O art. 1º da Constituição brasileira, em seu *caput*, literalmente expressa que a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal e que esta constitui o Estado Democrático de Direito. E, complementando, o art. 18 do texto constitucional, em seu *caput*, determina que a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, sendo estes entes autônomos.

Nessa direção, a Constituição estabelece competências comuns à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, e competências exclusivas, constantes no art. 30, além de prever as possibilidades de constituir guardas municipais e instituir tributos próprios, conforme facultam os artigos. 145 e 156 do texto constitucional (BRAZ, 1996).

Quanto aos tributos, prevê a Constituição aos Municípios, além da participação em impostos da União e dos Estados, o poder de instituir impostos, taxas e contribuição de melhoria, como dispõe o art. 145, além da contribuição específica constante do § 1º do art. 149, e da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (COSIP), instituída pela Emenda Constitucional n 39, de 19 de dezembro de 2002, a qual acrescentou o art. 149-A ao texto constitucional (BRAZ, 1996).

Contudo, ainda com a previsão na Carta Magna, muito se discute em relação ao Município ser um ente federativo ou não, estando dividida a doutrina neste caso.

Especificamente, Braz (1996) afirma que os Municípios em razão de possuírem apenas Lei Orgânica e não uma constituição, estão desprovidos de autonomia constitucional plena, mas que tal fato, apenas, não é suficiente para retirar-lhes o *status* de ente federativo, até porque, as Leis Orgânicas possuem substrato constitucional. Finaliza que o Distrito federal é unidade federada, regido por Lei Orgânica, reconhecido desde a Constituição de 1934.

Na mesma linha, Carraza (2002) entende que, em virtude de o Município não poder influir e nem decidir sobre questões nacionais, não integrando o legislativo federal (nem a Câmara e nem o Senado), e não sendo sua autonomia uma cláusula pétrea, pode o Congresso Nacional, por Emenda Constitucional, reduzi-la ou eliminá-la, não se caracterizando, portanto, como unidade federada. Inclusive, Silva (2001), por seu turno, chega a ser eloquente ao negar aos Municípios o caráter federativo. Neste sentido, destaca o autor que o simples fato da entidade territorial possuir autonomia político-constitucional não é suficiente, por si só, para que integre o conceito de entidade federativa. Afirma que o Município não foi abrangido pelo conceito de federação brasileira, em contraposição dos Estados, que a compõem. Nesse ponto, destaca que não existe Câmara de Representantes dos Municípios, asseverando, eloquentemente, que não há participação no Congresso Nacional dos Municípios, nem na Câmara Federal ou no Senado Federal.

Em contrapartida, Coelho (1999) pensa de forma contrária. Destaca que a Constituição Federal incluiu no pacto federativo os Municípios e o Distrito Federal, petrificando de certo modo, a fórmula utilizada. Desta feita, o federalismo em sua formação clássica, destaca o federalismo dual, mas para o referido autor, o Município ostenta dignidade constitucional, em destaque para a questão tributária, reforçando a questão do antagonismo constitucional como ente federativo.

Para que ocorra gestão em políticas públicas, é preciso haver receitas econômicas, que se dão através dos tributos, nesse diapasão, Tipke e Yamashita (2002) chegam a afirmar que o dever de pagar tributos é um dever fundamental.

Findo o estudo sobre o debate doutrinário acerca do status constitucional atribuído ao ente municipal no âmbito do federalismo brasileiro, passa-se ao estudo, insta ressaltar, de extrema relevância para a pesquisa, da autonomia e da competência tributária conferida aos Municípios.

4.3 Autonomia municipal e competência tributária

Consoante aduz Hermany (2012), haja vista a ampliação competencial trazida pelo texto constitucional e o significado que tem sido conferido à noção de interesse local, o qual atua no sentido de majorar o rol de atribuições do Município, de forma a observar os preceitos extraídos do ordenamento jurídico, imprescindível, verificadas as competências constitucionais, analisar a compatibilidade destas com os recursos dos quais dispõem os entes locais.

Nesse diapasão, torna-se necessário verificar o grau de autonomia financeira atribuído aos Municípios, de forma a ser possível não somente a desconcentração de competências, mas a real descentralização, hipótese que melhor se coaduna com os princípios do constitucionalismo brasileiro (HERMANY, 2012).

Desse modo, importa que seja realizado o exame dos mencionados recursos disponíveis à gestão municipal, os quais, cumpre destacar, são oriundos de diversificadas fontes de renda e arrecadação. Destarte, para melhor compreensão do presente ponto, podem ser as receitas municipais classificadas em próprias do ente, a seguir analisadas, ou em provenientes de transferências legais e constitucionais, onde, nesta última, restam compreendidas as referentes à repartição tributária, anteriormente estudadas no âmbito dos impostos partilhados.

Insta consignar, sobre as receitas próprias do ente municipal, que estas correspondem a variadas arrecadações, que podem ou não possuir natureza tributária, e que compreendem as oriundas do Imposto Sobre Serviço (ISS); do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU); do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI); das taxas; das contribuições; dos créditos inscritos em dívida ativa; dos valores recolhidos através do sistema do Simples Nacional e dos repasses destinados por meio das Emendas Parlamentares. Desta sorte, importa, pela complexidade da questão, que a análise pormenorizada seja realizada, conforme segue.

Em um primeiro ponto, passa-se à verificação acerca do Imposto Sobre Serviço (ISS), o qual compreende, entre os tributos de competência do ente local, o imposto com maior potencial arrecadatário, observado os níveis crescentes no âmbito do desenvolvimento econômico do setor de serviços no contexto brasileiro. Entretanto, deve ser observado que, sobre o referido imposto, incidem deduções referentes à tributação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), especialmente nos descontos que recaem sobre os serviços da construção civil,

referentes ao material empregado em obras e nas subempreitadas; nas peças aplicadas nos processos de limpeza, lubrificação, revisão, carga, lustração, conserto, restauração, conservação e manutenção de veículos, máquinas, equipamentos, aparelhos, elevadores ou executados para recondicionamento de motores e nos serviços de organização de eventos que contam com recepções e buffets, haja vista a incidência de imposto no fornecimento de mercadorias do ramo alimentício (JESUS; SANTANA, 2016).

No que tange ao Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), este incide sobre a propriedade imóvel, observada sua destinação, localizada no perímetro urbano municipal, consoante definição normativa. Acerca do tributo em comento, insta ressaltar que, apesar de seu potencial arrecadatório, sobre ele recai o ônus da inadimplência, reforçando o fenômeno conhecido por estoque de dívida ativa, o qual compreende o acúmulo de créditos inscritos, em razão do não cumprimento da obrigação, no órgão competente; inclusive, cumpre ressaltar, a efetiva arrecadação do referido gravame, de atribuição exclusiva do ente municipal, tem sido, na última década, superada pelo repasse, na ordem de 50% (cinquenta por cento), do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), o qual, cumpre repisar, corresponde à competência estadual (JESUS; SANTANA, 2016).

Em relação ao Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), a incidência recai sobre a transmissão onerosa, realizada por meio de ato *inter vivos* devidamente registrado no Cartório competente, da propriedade. Cumpre ressaltar que, apesar do interesse municipalista a esse respeito, haja vista a possibilidade arrecadatória, não pode ser prevista a instituição de alíquota progressiva em razão do valor do bem, apenas alíquota diferenciada em razão da forma de aquisição do imóvel (JESUS; SANTANA, 2016).

Sobre a instituição de taxas, o Município pode fazê-la para cobrança referente a serviços que tenham sido prestados ou colocados à disposição do contribuinte, sendo vedada sua incidência sobre base de cálculo que já seja objeto de tributação de qualquer natureza; assim, consoante o lecionado por Jesus e Santana (2016), as receitas oriundas de tal cobrança estão relacionadas às prestações de serviço de interesse de caráter público, especialmente em relação à manutenção da segurança, da ordem urbana e social e afins, e ao exercício do poder de polícia.

Correspondem, também, a receitas próprias dos Municípios, as prestações de natureza contributiva, como as próprias dos servidores; as contribuições de melhoria,

recolhidas em razão da valorização imobiliária oportunizada pela realização de obra pública, sendo critério limitador da cobrança o valor referente ao custo da obra, independentemente de ter sido percebida vantagem superior a tal parâmetro e a Contribuição para o Custeio de Serviços de Iluminação Pública (Cosip), que compreende receita destinada para a manutenção, expansão e melhoria das redes de fornecimento e distribuição de energia (JESUS; SANTANA, 2016).

No que tange ao anteriormente referido estoque de dívida ativa, pode este ser também compreendido como receita da qual dispõe a gestão municipal; entretanto, algumas ressalvas, no presente ponto, devem ser apontadas. Compreendidos como dívida ativa estão os créditos, de natureza tributária ou não, inscritos, em razão de seu inadimplemento, na repartição competente. Destarte, o estoque de dívida ativa compreende o montante acumulado dos referidos créditos, o quais, por observância ao que preleciona o princípio da economicidade, não tem sido executados, haja vista representar atuação mais dispendiosa a movimentação do aparato estatal do que a inércia do órgão fazendário; dessa forma, cumpre ressaltar que, enquanto fenômeno, tal estoque obstaculiza a boa gestão financeira do ente municipal, chegando a representar, inclusive, 35 (trinta e cinco) vezes o valor da totalidade da receita arrecadada por alguns Municípios, sendo que as municipalidades, em média, têm conseguido recolher tão somente 3% (três por cento) do valor dos créditos, tributários e não tributários, inscritos em dívida ativa, notadamente em virtude da difícil localização do obrigado ou de bens capazes de satisfazer a dívida exigida (JESUS; SANTANA, 2016).

Ressalte-se que parte da arrecadação realizada através do sistema conhecido como Simples Nacional se destina a compor as receitas municipais, haja vista o recolhimento do Imposto sobre Serviços (ISS). Insta observar, por oportuno, que o regime em comento prevê a destinação de tratamento tributário favorecido e diferenciado para as Microempresas (ME) e para as Empresas de Pequeno Porte (EPP), especialmente visando romper com a sistemática da burocracia, unificando, em uma única guia, os impostos e contribuições incidentes sobre a natureza da atividade. Consoante Jesus e Santana, (2016), em relação ao gravame que compreende sua competência, o ente municipal deve atuar em seu papel fiscalizador, devendo ainda ser observado que a previsão de que os créditos serão apurados, inscritos em dívida ativa da União e executado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) pode ser mitigada pela delegação, prevista no artigo 41, § 3º da Lei

Complementar n. 123, da arrecadação do Imposto sobre Serviço (ISS) para o órgão fazendário municipal.

Ademais, podem ser incluídas, dentro da classificação adotada para o presente estudo, nas receitas próprias da municipalidade, as emendas parlamentares, alocação esta que leva em conta que essa modalidade de transferência não deriva de repasse realizado por ente federado, mas através de mobilizações políticas articuladas por agentes mandatários (GARRIDO, 2016).

Consoante Garrido (2016, p. 113), em seus apontamentos acerca dos estudos pela Confederação Nacional dos Municípios (CNM) em torno da questão, afirma que, até o ano de 2016, aproximadamente 1.500 (um mil e quinhentos) Municípios brasileiros jamais perceberam recursos provenientes de emendas parlamentares; ademais, no que tange à aplicação das verbas destinadas, a título de emenda, aos entes locais, entre o período que compreende os anos de 2002 a 2016, foram efetivamente pagos pelo Governo Federal somente 16,9% (dezesseis inteiros e nove décimos por cento), gerando um montante de restos a pagar na ordem de R\$156,7 bilhões (cento e cinquenta e seis bilhões e setecentos milhões de reais), consoante aponta Garrido (2016).

Posicionam-se Jesus e Santana (2016), no estudo das receitas próprias do ente local, que, com o advento do texto constitucional vigente, ao Município restou assegurada a prerrogativa de ampla autonomia, a qual atribui a este, entre as demais anteriormente assinaladas, poder normativo próprio. Destarte, possui competência legislativa para as disposições do Código Tributário Municipal (CTM), o qual representa relevante instrumento nas práticas arrecadatórias, haja vista estabelecer o regramento acerca dos gravames de competência do ente, além dos procedimentos tributários em âmbito local, consoante aduzem Jesus e Santana (2016)

Cumprido ressaltar que, pelo o exposto, importa que o Município, especialmente para aprimoramento de seu processo de arrecadação, afaste-se da atual situação de defasagem de sua legislação tributária, de modo que sua normativa se compatibilize com as demandas tributárias hodiernas, possibilitando, por meio da atualização de seu diploma legal, maior recolhimento de receitas que revertam em favor de sua gestão financeira.

Nesse diapasão, Jesus e Santana (2016) indicam que a atualização do Código Tributário Municipal (CTM) necessita ser realizada, notadamente com a finalidade de que seja aprimorado para fins de majoração do seu potencial arrecadatório, por

agente capaz de perceber e reconhecer as maiores problemáticas que se impõem no campo tributário, de forma a se coadunar com o interesse público de boa gestão financeira municipal; ainda, a referida atualização deve guardar, obrigatoriamente, sob pena de ter declarada sua inconstitucionalidade, coerência, em aspectos técnicos e jurídicos, com o texto do Diploma Maior e com as normativas infraconstitucionais, especialmente as Leis Complementares 116, 123 e 128, devendo também passar por processo legislativo hígido.

No que concerne às previsões de transferências de recursos previstas constitucional e infraconstitucionalmente, Jesus e Santana (2016), entre estas, destacam as relativas ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM); as do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR); as do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS); as da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Incidente sobre as Operações Realizadas com Combustíveis (CIDE-Combustíveis); as do Imposto sobre Operações Relativas ao Ouro (IOF-Ouro); as do Imposto Sobre Produtos Industrializados – Exportações (IPI exportações) e as referentes ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), para os quais cumpre destinar análise pormenorizada em oportunidade próxima, mais especificamente no estudo da repartição constitucional tributária.

Constituem também repasses de natureza de transferência de receitas as que constituem o Apoio Financeiro aos Municípios (AFM) e o Auxílio Financeiro para Fomento às Exportações (FEX), as realizadas através da Lei Complementar 87 (Lei Kandir), as compensações financeiras para gestão ambiental e a parcela do Imposto sobre Produto Industrializado – Exportação (IPI-exportação) (JESUS; SANTANA, 2016), as quais passam a objeto de análise.

Compreende o Apoio Financeiro aos Municípios (AFM), também encontrada sua denominação como Aporte Financeiro aos Municípios (AFM), o repasse extra, sobre o qual incide dedução na ordem de 1% (um por cento), referente ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) sem vinculação específica de destinação, realizado pela União aos entes locais, em data a ser por esta estabelecida, na forma que lhe seja de maior conveniência, consoante apontam Jesus e Santana (2016).

Data de 2004 a criação, pelo Governo Federal, do Auxílio Financeiro para Fomento às Exportações (FEX); constituem o referido, as receitas destinadas a corresponder a reforço nas exportações realizadas pelos Estados e Municípios, para

os quais são destinadas as parcelas de 75% (setenta e cinco por cento) e 25% (vinte e cinco por cento), respectivamente. Sobre a receita em comento, também incide a dedução de 1% (um por cento) para a composição do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep); ademais, cumpre ressaltar que não há data prefixada para o repasse do referido auxílio, da mesma forma que não há para a transferência referente ao Apoio Financeiro aos Municípios (AFM), dependendo de liberação por parte da União (JESUS; SANTANA, 2016).

No que tange às transferências realizadas por meio da previsão contida na Lei Complementar 87 (Lei Kandir), estas correspondem a compensações que visam minimizar o ônus com o qual arcam os Estados-membros e Municípios exportadores em virtude da isenção tributária concedida sobre Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) nos produtos destinados a exportações. Destarte, os Estados-membros recebem 75% (setenta e cinco por cento) e os Municípios 25% (vinte e cinco por cento) dos recursos, sobre os quais, insta destacar, incidem as deduções de 1% (um por cento) para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) e de 20% (vinte por cento) para o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb) (JESUS; SANTANA, 2016).

Consoante aduzem Jesus e Santana (2016), compensações financeiras para gestão ambiental compreendem as transferências destinadas aos Estados-membros e aos Municípios afetados pela exploração de recursos de natureza finita, como as reservas de gás natural e de petróleo, bem como o aproveitamento de canais hidráulicos para geração de energia elétrica e extração e uso de recursos minerais, destacando-se que tais atividades podem ocorrer em seus territórios, em mar continental, na zona econômica exclusiva ou na respectiva placa continental. Cumpre ressaltar que as compensações financeiras não são transferidas a todos os entes locais, sendo destinadas de forma bastante restritiva, sendo que apenas, pelas atividades que contempla, o Fundo Especial do Petróleo (FEP) comporta distribuição a todos Municípios (JESUS; SANTANA, 2016).

Em relação à repartição do Imposto sobre Produto Industrializado – Exportação (IPI-exportação), esta compreende a transferência anual da alíquota de recolhimento incidente sobre o tributo em exame, o que depende da verificação da arrecadação líquida do período anterior, sendo os repasses realizados na forma dos percentuais de partilha do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

(ICMS). Insta ressaltar que, consoante apontam Jesus e Santana (2016) desse recurso, são deduzidos 20% (vinte por cento) para o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb) e de 1% (um por cento) para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep).

Tendo sido realizado o exame da autonomia, notadamente em aspecto financeiro, e da competência tributária do ente municipal, passa-se à análise, inclusive em grau comparativo, das duas mais pujantes decisões acerca da matéria ora abordada do Supremo Tribunal Federal (STF).

4.4 Análises decisórias político-jurídicas do Supremo Tribunal Federal (STF) em matéria relativa às desonerações

A respeito do tema das desonerações tributárias, se mostra pertinente, haja vista o confronto de ideias que comportam, a análise de dois julgados, insta consignar, os quais guardam maior pertinência com a presente pesquisa, do Supremo Tribunal Federal sobre a temática: os Recursos Extraordinários n. 572.762-9 e 70.542-3.

Inconformados com a constante instituição de medidas anticíclicas incidentes sobre impostos partilhados, diversos Municípios recorreram ao Poder Judiciário visando a busca de tutela jurisdicional capaz de salvaguardar o interesse da gestão financeira local; destarte, algumas demandas chegaram à apreciação do Supremo Tribunal Federal (STF), o qual, insta consignar desde logo, se posicionou, em diferentes momentos, de forma diversa quando da análise das questões constitucionais referentes à autonomia local e à competência tributária. Destarte, cumpre a realização do estudo das duas decisões mais pujantes da Corte sobre a temática, de modo a apontar os fundamentos constitucionais e tributários dos posicionamentos exarados pelo Supremo Tribunal Federal (STF) nos Recursos Extraordinários 572.762-9 e 70.542-3.

Em linhas incipientes, podemos apontar que o entendimento exarado no acórdão do Recurso Extraordinário 572.762-9 representou forte sustentáculo aos interesses municipalistas. Assim, tal demanda, a qual se erigiu entre o Município de Timbó e o Estado de Santa Catarina, significou a abertura de espaço para que os demais entes locais da federação questionassem judicialmente as concessões desonerativas que produzissem impactos no orçamento municipal. Entretanto, mais

recentemente, em apreciação de contenda de semelhante objeto de discussão, o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a repercussão geral do Recurso Extraordinário 70.542-3, haja vista ser cristalina a relevância da situação jurídico constitucional debatida, a qual, passível de reiterações inúmeras, compreende a totalidade de entes locais afetados, em suas finanças, pelas medidas anticíclicas adotadas.

Insta consignar que o Recurso Extraordinário 572.762-9 (BRASIL, 2008) discutia a licitude da postergação da arrecadação de quota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) realizada pelo Estado de Santa Catarina, medida a qual afetava a transferência constitucionalmente destinada aos entes locais, consoante o artigo 158, IV do texto constitucional (BRASIL, 1988). A referida postergação se dava no âmbito do Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense (PRODEC), o qual compreendia incentivos, de natureza econômica e tributária, destinados para as empresas instaladas no território catarinense.

Entretanto, restou evidente que o referido Programa, em verdade, correspondia a financiamento, destinado a empreendimentos comerciais e industriais, em prazos de 48 (quarenta e oito) ou 60 (sessenta meses), da quota de 75% (setenta e cinco por cento) do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) tributado; assim, tão somente a parcela restante poderia ser escriturada como receita tributária. Nesse sentido, o Município apontou que, consoante os cálculos realizados, se a parcela tributada de 25% (vinte e cinco por cento), ou seja, sobre a qual não incidiu a desoneração, fosse considerada pelo Estado como sendo a totalidade do imposto, seria realizado o repasse constitucionalmente previsto somente sobre essa receita, de forma que, usando a proporcionalidade dentro da partilha, aos entes locais seriam destinados apenas 6,25% (seis inteiros e vinte e cinco centésimos por cento) do gravame em comento, ou seja, 1/4 (um quarto) do que o previsto no Diploma Maior (RECURSO EXTRAORDINÁRIO 572.762-9, 2008). Destarte, restou entendido no acordão objeto do pedido de reforma no Recurso Extraordinário em apreço, que a situação ora exposta configurava interferência no sistema de repartição tributária, agir considerado indevido, haja vista os preceitos basilares da federação.

Ademais, a decisão apontava, ainda, a ocorrência de prática de maior lesividade em relação ao imposto partilhado: o recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) não era verdadeiramente objeto de postergação, mas sim de repasses para agentes financeiros que compunham o Fundo de Apoio ao

Desenvolvimento da Empresa Catarinense (FADESC); assim, o tributo era recolhido em sua integralidade, deixando cristalino que a retenção da parcela deste pertencente aos Municípios configurava indevida interferência no sistema constitucional de repartição de receitas (RECURSO EXTRAORDINÁRIO 572.762-9, 2008).

Nada obstante, a decisão referida apontava que, ainda que não houvesse a retenção tributária anteriormente destacada, mas somente a execução simples do delineamento incipiente do Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense (PRODEC), ou seja, a postergação da arrecadação, através do financiamento, já configuraria interferência indevida no sistema, haja vista, consoante o entendimento do Supremo Tribunal Federal exarado à época do julgamento do Recurso Extraordinário em exame, não ser o direito municipal de percepção da quota referente aos impostos partilhados vinculado ao efetivo ingresso do gravame aos cofres públicos do ente competente (RECURSO EXTRAORDINÁRIO 572.762-9, 2008, p. 748). Nesse diapasão, a Corte aduziu ser, para fins de repartição tributária, desnecessário o efetivo recolhimento do imposto em epígrafe.

Asseverava, ainda, o Supremo Tribunal Federal (RECURSO EXTRAORDINÁRIO 572.762-9, 2008) em sua decisão que, no âmbito estrutural do federalismo brasileiro, haja vista sua matriz cooperativa¹, os entes devem realizar a repartição da arrecadação de natureza tributária, permitindo que determinado ente se beneficie de um gravame sobre o qual outro ente possui competência, como no caso em comento.

Consoante se extrai dos votos proferidos pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal (STF), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), conforme as disposições constitucionais do inciso IV do artigo 158 (BRASIL, 1988), compõe de *jure* o patrimônio do ente municipal, não podendo o ente superior dispor de parcela que não lhe pertence, somente conforme sua conveniência, haja vista tal agir compreender grave ofensa ao pacto federativo.

Ademais, violações nesse aspecto seriam sanáveis, ainda conforme o assinalado na decisão, por meio da *ultima ratio* do sistema, a qual compreende o

¹ Garrido (2016) aponta que o federalismo cooperativo estabelece, entre os Estados que compõem a Federação, uma relação de interdependência, haja vista existirem objetivos que devem ser alcançados por todos os entes. Nesse diapasão, a cooperação, no âmbito do federalismo pátrio, se demonstra através da leitura do rol de responsabilidades previsto no artigo 23 do texto constitucional, do qual se extrai a obrigação da atuação e da responsabilização conjunta das diversas esferas na consecução de atividades indispensáveis para o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional.

instituto da intervenção federal, prevista, no caso de ocorrência da situação em tela, na alínea “b” do inciso V, artigo 34 da Constituição Federal (RECURSO EXTRAORDINÁRIO 572.762-9, 2008).

Consoante pode se extrair do voto proferido pelo Ministro Ricardo Lewandowski, não havia no entendimento firmado a tentativa de vedar que os Estados-membros e a União pudessem, mediante a edição de lei complementar², instituir incentivos e benefícios fiscais, porém, estes deveriam ser acordados comumente, haja vista não ser admissível a execução de políticas e programas de natureza anticíclica que desconsiderem a reserva da quota pertencente aos Municípios (RECURSO EXTRAORDINÁRIO 572.762-9, 2008).

Haja vista os próprios fundamentos da decisão, extrai-se desta que corresponde à matéria pacífica no entendimento da Corte que os incentivos tributários, quando concedidos de forma unilateral pelos Estados-membros e pela União, em caso de não preservação da parcela que compõe receita objeto de repartição constitucional, afrontam o princípio federativo, haja vista incentivarem a deletéria guerra fiscal (RECURSO EXTRAORDINÁRIO 572.762-9, 2008).

Segundo os apontamentos de Caliendo (2016) tecidos acerca da demanda em análise, o posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), favorável ao interesse municipalista, incentivou o ingresso de outros entes locais na via judicial com o objetivo de discutir, com o amparo jurídico na referida decisão, as práticas desonerativas que representam decréscimos nos repasses constitucionalmente assegurados ao Município. Nas demandas que seguiram, em sucessivas oportunidades, restou conferida razão à causa municipalista nos litígios ajuizados.

Conforme Caliendo (2016) explica, inclusive no Tribunal Regional Federal da 5ª Região, do qual é proveniente a decisão objeto do pedido de reforma no Recurso Extraordinário sobre o qual em seguida será realizada análise, os entes municipais, como correspondem os casos dos alagoanos Pariconha e Satuba, nos anos seguintes ao da decisão do Recurso Extraordinário, afastaram a instituição e execução de medidas anticíclicas de efeitos contraproducentes na constituição das receitas municipais.

² Da decisão também pode ser extraída a indicação de outra afronta ao texto constitucional: o Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense (PRODEC) foi criado e instituído por meio de lei ordinária, agir este que inobservado a previsão disposta no artigo 155, §2º, "g" da Constituição Federal (BRASIL, 1988), no qual restou disposto que somente poderiam as desonerações ser reguladas com a edição de lei complementar.

Nessa linha, a municipalidade, durante determinado período de tempo, foi atendida em seus interesses pela tutela jurisdicional, de modo a garantir a observância da quota constitucionalmente destinada a ela. Nada obstante, tal cenário não perdurou, sendo sobrepujado pelo hodierno posicionamento, o qual declara a constitucionalidade das concessões de benefícios fiscais, ainda que estas signifiquem decréscimo na percepção de receitas transferidas, o qual gera inegável desequilíbrio na gestão financeira local.

Acerca da análise do Recurso Extraordinário 70.542-3 (2016), cumpre a realização de alguns apontamentos: proposto pelo Município sergipano de Itabi, o qual se insurgiu contra decisão proferida pela 4ª Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, suscitou a discussão sobre a constitucionalidade das medidas anticíclicas quando estas representassem decréscimos nas transferências constitucionalmente previstas para os entes locais, notadamente, no caso em tela, as referentes à composição do Fundo de Participação dos Municípios (FPM).

Consoante o posicionamento da mencionada Turma, exarado no acórdão recorrido, do qual abaixo se transcreve a ementa³, restou entendido que não poderia ser conferida razão à pretensão municipal, com fundamento de ser ilegítimo o pedido de percepção da quota em sua integralidade, ou seja, desconsiderando as quantias referentes às desonerações concedidas pelo ente competente, visto que não houve o efetivo recolhimento por parte da União (RECURSO EXTRAORDINÁRIO 70.542-3, 2016).

Haja vista corresponder à sustentáculo da decisão supra, insta destacar que a Lei n. 5.172 (Código Tributário Nacional) (BRASIL, 1966), em seu artigo 6º, leciona que a competência tributária, prevista no Diploma Maior, garante ao ente atribuição legislativa plena, guardando observância com as limitações e ressalvas extraídas nos textos constitucionais federal e estaduais e nas Leis Orgânicas que regem o Distrito

³ FINANCEIRO. REPARTIÇÃO DE RECEITA. FPM. ART. 159, I, CF. EXCLUSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS. IMPOSSIBILIDADE. 1. A competência tributária da União para instituir imposto de renda e imposto sobre produtos industrializados não sofre qualquer alteração pela circunstância de parte da arrecadação de tais tributos ser destinada ao Fundo de Participação dos Municípios. Inteligência do art. 6º, parágrafo único, do CTN. 2. Ao dispor sobre a repartição das receitas do IR e do IPI, o art. 159, I, CF, refere-se expressamente ao produto da arrecadação, sendo ilegítima a pretensão do recebimento de valores que, em face de incentivos fiscais, não foram recolhidos. 3. Apelação e remessa oficial providas (RECURSO EXTRAORDINÁRIO 70.542-3, 2016).

Federal e os Municípios, cabendo tal verificação consoante o ente impositor competente e o tributo a ser regulado. Nesse diapasão, consoante dispõe o parágrafo único do dispositivo em análise, em relação aos tributos de arrecadação partilhada, no todo ou em parte, com outras pessoas jurídicas de direito público, ao ente para qual a Constituição Federal conferiu o tributo deve ser garantida a competência legislativa.

Ainda, fundamenta a decisão recorrida a previsão constitucional, disposta no artigo 159, inciso I (BRASIL, 1988), de entrega, a título de participação em razão da repartição tributária, de parte do produto da arrecadação do Imposto de Renda (IR) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Nesse sentido, a literalidade do referido dispositivo foi invocada no que tange ao vocábulo “arrecadação”, justificando, assim, a execução de medidas anticíclicas incidentes sobre gravames em comento; destarte, o posicionamento adotado corresponde a entendimento contrário ao exarado na decisão proferida em sede de julgamento do Recurso Extraordinário 572.762-9 (2008), da qual, insta evocar, se extrai que o repasse da quota referente à participação tributária dos Município não pode ser vinculada ao recolhimento efetivo e o conseqüente ingresso aos cofres públicos.

Insurgindo-se contra a decisão, o ente municipal interpôs Recurso Extraordinário ao Supremo Tribunal Federal (STF), sendo reconhecida a repercussão geral no mês de novembro de 2016; no referido ato, o Município, inconformado, pleiteou a reforma da decisão, para que o repasse ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM) fosse realizado na forma do percentual constitucionalmente garantido, de 24,5% (vinte e quatro inteiros e cinco décimos por cento), sobre a totalidade dos gravames que o compõem, devendo, assim, ser desconsideradas as desonerações, concedidas pela União, sobre estes incidentes (RECURSO EXTRAORDINÁRIO 70.542-3, 2016).

Nesse diapasão, a pretensão municipal, ao recorrer, correspondia à realização das transferências da repartição constitucional tributária tal como se não houvesse a execução de medidas anticíclicas sobre Imposto de Renda (IR) e sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) Federal, de modo que somente o ente instituidor da concessão arcasse com seus programas e políticas de cunho desonerativo (RECURSO EXTRAORDINÁRIO 70.542-3, 2016).

Insta consignar que a parte recorrente, em seus fundamentos, sustentava que a instituição de benesses fiscais por parte da União não poderia significar decréscimo

no repasse das quotas referentes à participação no Imposto de Renda (IR) e no Imposto sobre Produtos Industrializados (IR), pois aos Municípios estão estas constitucionalmente previstas e asseguradas e, portanto, lhes pertencem de pleno direito (RECURSO EXTRAORDINÁRIO 70.542-3, 2016).

Ademais, em suas razões, a parte recorrente asseverou que a preservação da quota prevista para a composição do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) não imposta em limitação à competência da União para instituir e executar desonerações fiscais, haja vista ser inequívoco o reconhecimento da atribuição do ente para promover incentivos e benefícios fiscais em todas suas modalidades sobre os gravames que constitucionalmente lhes foram conferidos (RECURSO EXTRAORDINÁRIO 70.542-3, 2016).

Nesse diapasão, o Município de Itabi alegou não se insurgir contra a instituição e execução de desonerações a partir do agir concessivo da União, observado o anteriormente mencionado reconhecimento de sua competência para tanto; entretanto, referiu que as mencionadas práticas não deveriam alcançar o percentual a ser repassado aos entes municipais, sob pena de ocorrência de grave desequilíbrio na repartição tributária de recursos (RECURSO EXTRAORDINÁRIO 70.542-3, 2016).

Destarte, sustentou a parte recorrente que, apesar de sua competência em matéria de incentivos e benefícios fiscais, as desonerações concedidas pela União deveriam restar adstritas ao percentual a ela constitucionalmente atribuído; assim, poderiam as medidas anticíclicas incidir somente sobre sua quota exclusiva, ou seja, 51% (cinquenta e um por cento) do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), observada a disposição, contida no artigo 159 do Diploma Maior, de entrega de 49% (quarenta e nove por cento) dos tributos ora em análise (RECURSO EXTRAORDINÁRIO 70.542-3, 2016).

Retomando a questão da fundamentação sustentadas pela literalidade do vocábulo “arrecadação”, expressamente disposto no inciso I do artigo 159 do texto constitucional, cumpre evocar que, no julgamento do Recurso Extraordinário 572.762 (2008), o Supremo Tribunal Federal (STF), adotou o entendimento acerca da desnecessidade da efetiva arrecadação tributária para fins de constituição da quota referente às transferências constitucionais. Ou seja, consoante o entendimento anteriormente exarado pelos julgadores, restou apontado que não deveria ser considerada, para a constituição da receita pública de repasse, a quantia referente

às desonerações, pois desimportava a ocorrência ou não do efetivo ingresso dos valores referentes ao tributo em questão; destarte, a parcela constitucionalmente prevista aos Municípios deveria, de qualquer forma, ser observada e preservada, de forma que a literalidade do dispositivo ora em apreço restou afastada no primeiro julgamento objeto de análise, mas referido entendimento não restou adotado na decisão de julgamento do Recurso Extraordinário mais recente.

Insta ressaltar que o ente municipal recorrente, em suas razões, asseverou que seu pleito encontrava sustentáculo de cunho jurídico na decisão anteriormente estudada, exarada no julgamento do Recurso Extraordinário 572.762 (2008), visto esta significar forte aporte para a causa municipalista, notadamente em sua busca pelo afastamento da incidência das medidas anticíclicas que representem decréscimos na percepção de receitas aos cofres municipais. Cumpre reiterar que a Corte julgadora, no Recurso Extraordinário supra, exarou decisão no sentido que as desonerações, em qualquer das formas de concessão, deveriam permanecer adstritas aos percentuais referentes ao ente que pretendesse instituir e executar a benesse, de modo a garantir a preservação da parcela a ser repassada aos Municípios (RECURSO EXTRAORDINÁRIO 572.762, 2008).

Insta consignar que a questão acerca da qual versava o referido julgamento apresentava grande relevância, visto afetar os pilares do sistema federativo pátrio, de modo a contrapor a autonomia financeira dos Municípios e a competência em matéria tributária, razão pela qual restou cristalino destaque das questões constitucionais processualmente compreendidas, as quais produzem reflexos nas searas política, jurídica, social e econômica (RECURSO EXTRAORDINÁRIO 70.542-3, 2016). Ademais, no que tange ao reconhecimento da repercussão geral, a matéria discutida no âmbito do Recurso Extraordinário 70.542-3 (2016) interessa a todos os entes municipais, observada a identidade de critérios nos quais a repartição constitucional tributária se fundamenta, haja vista debate realizado residir na definição do alcance, em termos de constituição e receita e repasse de quotas constitucionalmente previstas, das desonerações tributárias, notadamente acerca daquelas que incidem sobre os gravames que se destinam a compor o Fundo de Participação dos Municípios (FPM).

Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal (STF), adotando entendimento diametralmente oposto ao exarado na decisão de julgamento do Recurso Extraordinário anteriormente analisado, no Recurso Extraordinário 70.542-3, cuja

relatoria era do pelo Excelentíssimo Ministro Ricardo Lewandowski, passando a ser, posteriormente, do Excelentíssimo Ministro Edson Fachin, em novembro do ano de 2016, fixou, em tese de repercussão geral sob o número 653, a constitucionalidade das concessões, por parte da União, de desonerações fiscais relativas aos tributos Imposto de Renda (IR) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), ainda que estas incidissem na composição do Fundo de Participação dos Municípios por reflexos nas respectivas parcelas destinadas aos entes municipais (RECURSO EXTRAORDINÁRIO 70.542-3, 2016).

Segundo Caliendo (2016), em seus apontamentos realizados acerca das manifestações da Confederação Nacional dos Municípios (CNM), a declaração da constitucionalidade das concessões de benefícios e incentivos fiscais nos termos da tese fixada ofende, de forma direta, os interesses municipalistas, haja vista representar permissivo para o agir que compreende reflexos prejudiciais à arrecadação de receitas pelos entes locais, significando forte abalo na sustentabilidade financeira destes.

Cumprir destacar que, consoante assevera Caliendo (2016), a Confederação Nacional dos Municípios (CNM), na defesa das causas dos entes que representa, frente ao Supremo Tribunal Federal (STF), tem adotado posicionamento no sentido de que, diante dos reflexos negativos suportados pelas finanças municipais em razão da liberalidade de outros entes da federação na concessão de desonerações, se torna imprescindível que, no mínimo, haja vista já ter a Corte declarado a constitucionalidade da questão, exista forma de compensação ou restituição dos valores descontados das quotas pertencentes aos Municípios em razão das concessões de desonerações concedidas por outros entes da federação.

Por oportuno, cumpre ressaltar que o instituto processual da repercussão geral corresponde à reserva conferida ao Supremo Tribunal Federal (STF) para julgamento exclusivo de questões, suscitadas em sede de recursos extraordinários, que discutam questões relevantes nos âmbitos econômico, político, social ou jurídico, ou seja, aquelas que possuam relevância capaz de ultrapassar os interesses subjetivos da contenda (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2017, <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaRepercussaoGeral&pagina=apresentacao>>).

Importa a realização do estudo do efeito que a fixação de tese de repercussão geral no âmbito do Recurso Extraordinário ora em apreço traz à causa municipalista. A imprescindibilidade de que a demanda objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal

Federal tenha reconhecida sua repercussão geral corresponde à inovação regulamentadora trazida ao ordenamento jurídico pátrio através da edição da Emenda Constitucional n. 45; tal instituto, regrado por meio de alterações normativas, restou absorvido pelo hodierno diploma processual cível (BRASIL, 2015), disposto em seu artigo 1.035, e segue regulamentado através da Lei n. 11.418 (BRASIL, 2006),

Cumprir destacar que, em razão da aplicação do instituto em comento, existe, segundo o Supremo Tribunal Federal (2017, <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaeRepercussaoGeral&pagina=apresentacao>>), a padronização dos procedimentos no âmbito da Corte e demais órgãos do Poder Judiciário, de modo a ser gerada verdadeira uniformização do entendimento das questões suscitadas, ou seja da interpretação constitucional, razão pela qual ocorre a dispensa da realização de julgamentos múltiplos destinados a responder contendas que compreendam casos que comportem identidade de matéria.

Nesses termos, no âmbito do doutrinariamente denominado movimento de abstrativização do controle de constitucionalidade difuso (MARINONI; MITIDIERO; SARLET, 2012), nas questões com repercussão geral reconhecida, dentro do controle que exerce o Supremo Tribunal Federal (STF), às decisões resta conferido efeito de caráter peculiar, o qual vem sendo apontado como sendo o efeito panprocessual destas; destarte, a repercussão geral corresponde a instituto capaz de, em um primeiro momento, sobrestar demais lides que comportem identidade de matéria, e, posteriormente, após o julgamento da demanda matriz, exercer a reprodução do juízo decisório desta nas demais contendas judicializadas, ou seja, produzindo sobre estas seu efeito *erga omnes* processual.

Em termos de conceituação de cunho jurídico, assinala o Supremo Tribunal Federal (STF) (2017), <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=estatistica&pagina=entendarg>>), que corresponde a processo sobrestado o feito processual que tem o seu seguimento suspenso até ser julgada, em controvérsia em que tenha sido delimitada, a preliminar de reconhecimento de repercussão geral ou até que seja realizado o julgamento de mérito de lide que tenha reconhecida sua repercussão geral.

Nesta linha, reconhecida a repercussão geral do Recurso Extraordinário n. 70.542-3 (2016), foram sobrestados os casos de mesma questão constitucional, e com o julgamento de constitucionalidade das concessões das desonerações, as demais pretensões municipalistas em sentido contrário, ou seja, de questionamento

das medidas anticíclicas já se encontram respondidas, haja vista a fixação da tese, anteriormente mencionada.

Por fim, examinados os fundamentos constitucionais e tributários que fundamentaram o juízo decisório da Corte em julgados referentes a desonerações de impostos partilhados com os Municípios, depreende-se que o Supremo Tribunal Federal, nas distintas oportunidades de julgamento, analisou os mesmos dispositivos, de ordem constitucional e infraconstitucional, porém sob diferentes óticas, de forma a ser possível que, em demandas que comportavam pertinência temática, haja vista as questões constitucionais suscitadas, fossem prolatadas decisões em sentidos diametralmente opostos; destarte, no primeiro Recurso Extraordinário analisado, a primazia restou conferida à autonomia municipal e, no segundo, sobre esta prevaleceu a competência tributária plena para concessões de desonerações.

Assim, tendo sido analisadas as decisões político-jurídicas exaradas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de matéria de desonerações incidentes sobre impostos partilhados, passa-se ao estudo dos reflexos produzidos pelas medidas anticíclicas no âmbito municipal, notadamente em termos financeiros.

4.5 Reflexos da desoneração fiscal no âmbito Municipal

A falta de arrecadação tributária em razão da renúncia fiscal incidente sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) por parte da União em razão de política pública na dimensão econômica, culminará na falta do repasse do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) ao Município, que sofrerá reflexos inicialmente de ordem financeira, e após, de gestão. Administrar através de políticas públicas envolve uma totalidade de ações, metas e planos que os governos traçam para alcançar o bem-estar da sociedade e o interesse público.

Na atualidade os conceitos enfatizam o papel da política pública na solução de problemas sociais, ou seja, colocar os governos em ação. Para Souza (2006), as políticas públicas repercutem nas sociedades e na economia, visando explicar as relações e inter-relações entre o Estado, a sociedade e a política.

A constatação de que o Município corresponde o ente mais próximo do cidadão, é irrefutável; com isso, também inegável que, pela proximidade referida, este corresponde ao ente mais cobrado entre os outros. Mas a pirâmide de arrecadação *versus* atribuições está invertida.

A desoneração tributária de impostos federais por parte da União, notadamente, no caso em exame, do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), corresponde a ato de competência legal, previsto na Constituição brasileira, como matéria anteriormente referida.

Nos ensinamentos de Grau (2017), a Carta Política Brasileira de 1988 possui forte conotação liberal de dominação do mercado em relação ao social. Estudioso de Hans Kelsen, Grau (2017) explica que existe os mundos do “ser” e do “dever-ser”. No caso da Carta Política do Brasil, o mundo do “dever-ser” diz respeito à constituição escrita, sendo que o mundo do “ser” é o acontece no cotidiano, com todas suas nuances. Inclusive o autor exemplifica a Carta Política como um envelope, onde, o exterior propriamente dito é a Carta Política, e seu conteúdo, é reescrito todos os dias, pois assim exige o mercado liberal, sempre alterando as situações conforme cada necessidade das relações.

Ainda, o decréscimo no repasse da partilha tributária possui conotação de maior amplitude da que se pode perceber em uma análise superficial, haja vista, em razão deste, o Município deixar de receber a integralidade do repasse constitucionalmente assegurado, no caso em estudo, na ordem de 24,5% (vinte e quatro inteiros e cinco décimos por cento), destinado a compor o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), impedindo ou enfraquecendo sua capacidade de gestão.

Já foi discorrido sobre a questão federativa e do Estado Fiscal no presente trabalho, onde tais garantias constitucionais permitem aos entes menores autonomia fiscal, financeira e administrativa. Nesse ponto, o questionamento reside em como poderá o Município se organizar para a execução de suas políticas públicas se não há o repasse dos créditos tributários em seu favor. Para Mendes (2012), há ofensa ao pacto federativo e à repartição de competências tributárias, desencadeando o desequilíbrio entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Nesse momento, por oportuno, insta ressaltar que os dados a respeito da competência tributária são claros: a União detém a maior parte, a qual corresponde a 60% (sessenta por cento) dos impostos, das taxas e das contribuições arrecadadas no país, sendo que os 26 Estados e o Distrito Federal recebem 25% (vinte e cinco por cento) da fatia, e por fim, 5.570 (cinco mil, quinhentos e setenta) Municípios recebem apenas 15% (quinze por cento) do total de recursos, e ainda possuem a maior carga de atribuições, determinações e obrigações.

Como se não bastasse, além dos baixos investimentos pelo Governo Federal, a situação somente se agrava quando são adotadas medidas de desoneração de impostos. Nos dizeres de Ziulkoski (2013), os Municípios não são contra a política de renúncia fiscal com o fito de aquecer a economia brasileira, entretanto, tal medida somente deveria se dar nos limites permitidos à União, e não sobre a totalidade do tributo, pois assim, se está ferindo direitos dos Estados e dos Municípios. Se determinado governo faz políticas públicas de fomento à economia intervindo nas políticas do mercado, com nítido viés liberal, a situação financeira no Município, se agrava.

E anote-se que uma das formas de sustento dos Municípios corresponde ao Fundo de Participação (FPM), mas a falta do repasse face à desoneração tributária impede que o gestor municipal tenha acesso aos recursos, contribuindo para o agravamento da gestão. Como alternativa, haja vista o desequilíbrio de contas, para manter a saúde orçamentária do Município, alguns gestores locais deixam de observar o regramento contido na Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000), inclusive passando a demitir ocupantes e extinguir cargos comissionados necessários.

Ziulkoski (2013) ressalta a existência do desequilíbrio federativo e da crise nos Municípios e, nesse ponto, apenas com a finalidade exemplificativa, a questão dos *royalties*, da Emenda Constitucional 29, referente ao financiamento do Sistema Único de Saúde e o Fundo de Participação dos Estados (FPM) demonstram como a atuação do Congresso Nacional agrava o desequilíbrio entre estados e Municípios (CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS, 2015).

No que tange às práticas desonerativas instituídas pela União, importam que sejam tecidos alguns apontamentos levando em consideração a realidade fática em torno da temática, notadamente acerca das perdas reais suportadas pela municipalidade.

Segundo a Famurs (2017 <<http://www.famurs.com.br/comunicacao/noticias/prefeiturasgauchasregistramperdassuperioresar242milhoesdofpm>>), em razão das desonerações, os Municípios gaúchos deixaram de receber parcela substancial do repasse do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), a qual corresponde ao valor de R\$ 242 milhões (duzentos e quarenta e dois milhões de reais); tal montante compreende a diferença entre a receita estimada pelo governo federal e o valor transferido aos entes locais.

Conforme registro fornecido pela Famurs (2017, <<http://www.famurs.com.br/comunicacao/noticias/prefeiturasgauchasregistramperdassuperioresar242milhoesdofpm>>), desde o ano de 2012, os repasses do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) apresentam sucessivas defasagens, sendo esse o cenário também no ano corrente. A projeção apresentada pelo Governo Federal através da elaboração do Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA), compreendia a estimativa de repasse de recursos, por meio da transferência de parcela do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto de Renda (IR), no valor de R\$ 5.256 bilhões (cinco bilhões, duzentos e cinquenta e seis milhões); entretanto, a projeção atualidade aponta que serão efetivamente transferidos pela União, até o final de 2017, apenas R\$ 5,014 bilhões (cinco bilhões e quatorze milhões de reais) aos Municípios gaúchos, o que representa um déficit de 4,6% (quatro inteiros e seis décimos por cento) (FAMURS, 2017, <<http://www.famurs.com.br/comunicacao/noticias/prefeiturasgauchasregistramperdassuperioresar242milhoesdofpm>>).

A queda no repasse, segundo a Famurs (2017, <<http://www.famurs.com.br/comunicacao/noticias/prefeiturasgauchasregistramperdassuperioresar242milhoesdofpm>>), comprometeu a gestão financeira de parte expressiva dos Municípios do Rio Grande do Sul; destarte, 95% (noventa e cinco por cento) das Prefeituras gaúchas foram compelidas a adotar medidas para que as finanças não restassem com saldo negativo, dentre as quais se destacam a adoção de turno único de funcionamento, a redução das despesas com diárias e horas extras, a extinção de cargos em comissão e a redução do numerário de funções gratificadas, consoante os levantamentos realizados pela Famurs (2017, <<http://www.famurs.com.br/comunicacao/noticias/prefeiturasgauchasregistramperdassuperioresar242milhoesdofpm>>), entretanto, ainda que formas alternativas de execução do serviço público tenham sido efetivamente empregadas pelos entes municipais, 56% (cinquenta e seis por cento) das Prefeituras, em 2017, apontam dificuldades para o fechamento anual de contas.

Nesse sentido destaca-se que a receita do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) chega a corresponder a mais de 80% (oitenta por cento) da totalidade de recursos que percebem algumas cidades gaúchas, como no caso dos cofres públicos de São Pedro das Missões e de Lajeado do Bugre, onde as transferências representam 84,3% (oitenta e quatro inteiros e três décimos) e 83,5% (oitenta e três inteiros e cinco décimos), segundo estudo da Famurs (2017,

<<http://www.famurs.com.br/comunicacao/noticias/prefeiturasgauchasregistraperdassuperioresar242milhoesdofpm>>).

Por oportuno, consigna-se que o Município de Santa Cruz do Sul, até o final do ano de 2017, entre a estimativa do governo federal exarada no PLOA, a qual previa o repasse de R\$ 35.833.630,00 (trinta e cinco milhões, oitocentos e trinta e três mil, seiscentos e trinta reais), e o valor efetivamente arrecadado, nos termos do Decreto n. 9.164, de 29 de setembro de 2017, o qual dispõe sobre a programação orçamentária e financeira Poder Executivo federal, terá deixado de perceber, em razão das desonerações concedidas pela União nos gravames que compõem o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), o montante de R\$ 1.651.388,00 (um milhão, seiscentos e cinquenta e um mil, trezentos e oitenta e oito reais) (FAMURS, 2017, <<http://www.famurs.com.br/comunicacao/noticias/prefeiturasgauchasregistraperdassuperioresar242milhoesdofpm>>).

Em relação aos impactos das desonerações, insta consignar que, nesse ponto, o Governo Federal mantém sua atitude otimista no que tange aos resultados das desonerações, especialmente as incidentes sobre Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) executadas sobre as operações referentes a vendas de veículos automotores de passeio; assim, publiciza dados, ressaltando os efeitos positivos de ordem econômica, como na divulgação, realizada em 2014, de que, no período que compreende os anos de 2009 e 2013, as políticas desonerativas incidentes sobre a referida comercialização estimularam arrecadação na ordem de R\$ 3,5 bilhões (três milhões e quinhentos milhões de reais) (BRASIL, 2014, <<http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2014/01/desoneracaodoipidosautomoveisimpulsionaarrecadacao-em-r-3-50-bi-em-5anos>>).

No entanto, ainda que seja cristalino que as medidas anticíclicas, haja vista a finalidade que contemplam, possam estimular a aceleração econômica de determinados setores, estas são capazes de produzir, também, inegáveis reflexos nas contas públicas dos demais entes. Nesse ponto, cumpre destacara que o recolhimento fomentado pelas desonerações, assim como nos termos das notícias vinculadas oficialmente pelo Governo Federal, se refere a outros tipos de receitas, notadamente as relacionadas com a geração de empregos, como as arrecadadas através do Programa de Integração Social (PIS) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), ou seja, recursos em muito diversos daqueles que receberia o ente municipal em caso de não terem sido instituídas e

executadas medidas anticíclicas sobre impostos que são objeto de repartição constitucional tributária (BRASIL, 2014 <<http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2014/01/desoneracao-do-ipi-dos-automoveis-impulsionaarrecadacao-em-r-3-50-bi-em-5anos>>).

Com isso, percebe-se que as rendas percebidas pelos Municípios brasileiros caso não houvessem as desonerações incidentes sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) no período de referência analisado pelo Governo Municipal, corresponderia a percentual incidente sobre a arrecadação total que a União faria, a qual corresponderia ao montante de R\$ 6,1 bilhões (seis bilhões e cem milhões de reais) (BRASIL, 2014 <<http://www.brasil.gov.br/economiaeemprego/2014/01/desoneracao-do-ipi-dos-automoveis-impulsiona-arrecadacao-em-r-3-50-bi-em-5anos>>).

Depreende-se de tal análise que, ainda que as desonerações concedidas pela União sobre o Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) com a finalidade de fomentar a economia beneficiem indiretamente os entes municipais, estes ainda restam prejudicados, haja vista o cenário de repasse financeiro direto que deixam de perceber. Destarte, a municipalidade, mediante a execução de benefícios fiscais, não percebe a transferência constitucionalmente assegurada para a composição do Fundo de Participação dos Municípios, o qual é constituído, cumpre destacar, por receitas de uso não vinculado, as quais configuram forte sustentáculo da gestão financeira das Prefeituras.

Finda a análise dos principais pontos acerca dos reflexos produzidos pelas concessões de desonerações incidentes sobre impostos objeto de partilha a título de repartição tributária constitucional, notadamente no que tange ao tema das finanças e das receitas do ente municipal, passa-se a examinar os remédios cabíveis para o cenário ora em apreço.

4.6 Remédios jurídicos cabíveis ao caso em comento

A Repercussão Geral atribuída no Recurso Extraordinário, que teve como relator o Ministro Edson Fachin, definiu como constitucional a concessão regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais relativos aos impostos acima citados, não sendo devidos, portanto, parte dos tributos garantidos na carta política brasileira, como o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e outras cotas devidas às municipalidades. Entretanto, afirmou que no federalismo cooperativo os Entes podem

ser beneficiários de rendas provenientes de tributos de competência de outros entes, que, em momento posterior ao da arrecadação, recebem o repasse de sua participação, de tal forma, que integra, de pleno direito, o patrimônio, do ente que recebe tal repasse. Em tal situação, poderia ser questionada e sanada, dentro dos prazos estabelecidos no ordenamento jurídico, através de instituto da intervenção federal, prevista constitucionalmente no artigo 34, inciso V, alínea “b”, já que houve a incidência do fato gerador. Nesse ponto, insta consignar que esse foi o direcionamento apontado, como medida a ser tomada, pelo Relator, Ministro Ricardo Lewandowski, na primeira decisão exarada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) analisada na presente pesquisa, consoante o anteriormente mencionado, onde o imposto correspondia a tributo de competência estadual e a repartição se dava no âmbito deste para os Municípios.

Outro instrumento, apropriado para as questões referentes ao tributo objeto de análise no presente estudo, haja vista a competência pertencer a União, corresponde à Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI), como mecanismo do controle concentrado de constitucionalidade das leis, corresponde à contestação direta ao conteúdo de uma lei, com finalidade de declarar que, determinada parte ou sua integralidade, contraria a Constituição Federal. Tal ação encontra arrimo no texto constitucional, no artigo 102, inciso I, alínea “a”, na Lei n. 9.868 (BRASIL, 1999) e nos artigos 169 a 178 do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 1980).

Em épocas de crises econômicas, onde o governo federal se vê na obrigação de intervir no mercado econômico e financeiro na tentativa de manter um equilíbrio nas contas públicas, para fins de gestão de políticas, o fomento em desonerações fiscais, em especial ao Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) tem se mostrado eficaz, já que incentiva o consumo, havendo maior circulação da moeda.

Entretanto, à luz da falta do repasse das receitas tributárias, constitucionalmente partilhadas, vai gerar uma gama de medidas econômicas pelo gestor Municipal, que poderá majorar alíquotas ou criar novas hipóteses de incidência de tributos. Mas isso implicará em outros efeitos imediatos, como a própria capacidade contributiva do contribuinte. Uma alternativa para aumentar a arrecadação, evitando a situação em comento, seria a instituição de lei da tributação de atividades ilícitas.

Martins (2003) chega a ser eloquente quando afirma a possibilidade desta tributação. O autor ensina que caso a atividade ilícita não seja tributada, não se está

alcançando a essência do princípio, que visa medir a capacidade econômica de bens e riquezas da pessoa. O fato da atividade econômica da pessoa estar à margem da lei ou não regulamentada, não pode ser desconsiderado. Deve-se observar a capacidade contributiva bem como o princípio da universalidade, aproximando-se da justiça fiscal.

Para atender as incontáveis necessidades da coletividade, é declarado que o Estado precisa de recursos para desenvolver sua atividade; destarte, para obter tais recursos, lança mão da execução de medidas de arrecadação de receitas públicas, para, assim, pode financiar sua atuação, haja vista os tributos se mostram fontes arrecadatórias indispensáveis para a gestão pública financeira.

Findo, portanto, o estudo que a delimitação científica da presente pesquisa monográfica compreendia, passa-se a discorrer sobre a temática em linhas finais, à guisa de uma conclusão.

5 CONCLUSÃO

Finda a análise realizada sobre os reflexos das desonerações fiscais incidentes sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), à luz da Justiça Fiscal e políticas públicas de desenvolvimento social, chegamos à conclusão, em um primeiro momento, de que a Justiça Fiscal corresponde a instrumento passível de diminuição das desigualdades sociais no Brasil. Em seguida, no presente estudo, foram tecidos apontamentos acerca da na abordagem histórica dos Produtos Industrializados (IPI) e dos reflexos das desonerações tributárias incidentes sobre o gravame em comento.

Por fim, passou-se a verificar a dependência dos Municípios, como entes federados, dos repasses de impostos partilhados e os reflexos destes no Fundo de Participação dos Municípios (FPM). Com isso, Município foi situado no espaço geográfico constitucional, sendo também abordadas questões referentes as suas atribuições, a sua autonomia, as suas competências e às decisões sobre interesse local. Da mesma forma, foi abordada a discussão acadêmica sobre ser ou não o Município ente constitucional; com base na análise doutrinária realizada, concluiu-se que possui a posição constitucional de ente constitucional, mas que sofre com as perdas da falta de repasse da arrecadação fiscal pela União.

Destarte, através de fundamentos na análise monográfica, observou-se, de forma incisiva, ao que correspondem as políticas públicas e qual o escopo estas compreendem. Nesse diapasão, buscou-se destacar a necessidade do conhecimento do tema das políticas públicas e dos mecanismos de observação social.

De forma específica, apontou-se que através das políticas públicas o governo realiza a administração do bem comum para a população e a tributação é instrumento de alcance da igualdade social, deflagrada na justiça social; desse modo, através de tal referência, chegou-se ao entendimento de que a administração serve à população e não o contrário. Assim, um Estado forte precisa ter receitas para poder administrar e executar suas competências; dessa forma, um dos mecanismos de arrecadação de recursos advém do poder de império estatal para o exercício da tributação, os quais recaem sobre o patrimônio dos particulares; entretanto, insta consignar, os contribuintes não podem, haja vista a garantia de vedação do confisco, sofrer uma tributação tão severa e arbitrária a ponto de não conseguirem sobreviver.

Portanto, o governo necessita equalizar as medidas de tributação com as de devolução ao meio social, o que seria o mesmo que dizer que o Estado tributário não

pode tirar o que o Estado Social precisar devolver. Nessa linha, a população além de conhecer o significado de políticas públicas e as nuances que a acompanham, deveras, necessita conhecer os mecanismos de que dispõe para minimizar possíveis danos causados pela má gestão do Estado Fiscal, sendo um deles a participação direta dos processos decisórios de gestão de verbas públicas.

Na sequência, se ponderou toda a questão dos reflexos das desonerações fiscais incidentes sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados sob o prisma da Justiça Social Fiscal, que implicou na observação das teorias de Piketty e Tipke, as quais tratam da questão das desigualdades sociais em razão da tributação criada de forma desigual, de modo a permitir que o imposto geral global represente a solução para a busca da igualdade social e erradicação das diferenças através do tributo, através da justiça distributiva.

Insta consignar tal apontamento conclusivo foi possível através da análise pormenorizada, a qual se desenvolveu no decorrer da presente pesquisa, das linhas principiológicas pertinentes ao tema, notadamente compreendidas no estudo da dignidade da pessoa, da capacidade contributiva, a igualdade, da vedação do confisco e do mínimo existencial.

Explicou-se, através de referência histórica, a questão do socialismo e neoliberalismo e as possíveis razões que fundamentam as tantas mudanças econômicas experimentadas no Brasil, de forma a abranger também as justificativas das constantes criações e instituições, no âmbito das medidas socioeconômicas adotadas, de políticas e programas sob o viés das desonerações. Nesse sentido, no socialismo, o Estado possui atuação forte e intervencionista na economia, bem diferente dos Estados Neoliberais, onde permitem que o mercado equalize demandas e valores, intervindo apenas quando for extremamente necessário.

Na sequência abordou-se os principais aspectos acerca do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), especialmente sua questão histórica, a repartição constitucional e os percentuais que acompanharam a evolução dos repasses do referido para municípios e estados, percebendo-se a importância deste repasse nas contas públicas dos governos, notadamente os Municipais, haja vista, nos termos da necessária delimitação científica da pesquisa, ter sido o ente local consagrado como objeto da pesquisa.

Averiguou-se, por conseguinte, a desoneração no âmbito fiscal municipal, onde se chegou à constatação dos números deixados de ser arrecadados que

surpreendem as cifras, os quais oneram demais a gestão na política pública de desenvolvimento. Realizado o levantamento de dados, chegou-se ao conhecimento que o Município de Santa Cruz do Sul, deixou de arrecadar, no ano de 2017, em comparação entre o efetivamente percebido e o valor que foi estimado pelo Governo Federal antes da execução das práticas desonerativas, o valor de R\$1.651.388,00 (um milhão, seiscentos e cinquenta e um mil, trezentos e oitenta e oito reais).

Nesse tom, inequívoca a importância da temática abordada no presente trabalho, haja vista analisar os reflexos produzidos pelos benefícios fiscais incidentes sobre Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) para os cofres públicos, cenário no qual a execução de medidas de desenvolvimento fiscal se mostra evidentemente negativa, ante a falta do repasse financeiro previamente previsto no Fundo de Participação dos Municípios (FPM), consoante o exposto em relação ao Município anteriormente apontado.

Sobre o escopo das medidas anticíclicas, os incentivos fiscais destinados ao fomento de determinados setores econômicos, podem sim representar auxílio na arrecadação, consoante as notícias vinculadas pelo Governo Federal. Entretanto, os dados referentes aos resultados das medidas anticíclicas devem ser examinados cautela quanto aos reflexos causados aos demais entes.

Em verdade, o Município pode perceber arrecadações, a outros títulos, através da instituição e execução das medidas anticíclicas realizadas sobre os tributos. Entretanto, consoante o apontado no que se refere às desonerações do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) sobre a comercialização de veículos automotores destinados a passeio, extensível aos produtos da linha branca, podem ser fomentadas arrecadações de natureza diversa da que seria percebida através da repartição tributária, como as referentes a Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), haja vista a manutenção e criação de postos de emprego, mas, insta consignar, tais arrecadações, consoante pode se concluir, não possuem a mesma natureza, em termos de receita pública, daquelas que seriam repassadas aos entes a título de repartição tributária para a composição do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), haja vista os valores que compõem este serem livres de destinação obrigatória, ou seja, não possuem vinculação a determinada finalidade, podendo ser empregados na forma e no investimento que melhor aprouver aos interesses da gestão municipal.

Nessa perspectiva, de forma mais vertical, o estudo direcionou-se para a posição do Supremo Tribunal Federal (STF) nas questões das desonerações sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), que foi verificada duas decisões enfáticas, nas quais o Pretório Excelso exarou posicionamentos diametralmente opostos, o que mostra realmente a intervenção de cunho neoliberal do governo na economia de mercado, e a decisão com caráter político-jurídico deflagrada.

No que diz respeito ao primeiro julgado analisado, no Recurso Extraordinário 572.762-9, a decisão prolatada apontava que as desonerações fiscais não poderiam alcançar o percentual destinado aos Municípios, visto que a previsão constitucional do repasse do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) para a composição do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) não permitiria que as medidas anticíclicas atingissem a respectiva parcela.

Entretanto, tal entendimento não perdurou, sendo suplantado pelo exarado em mais recente julgado sobre o tema; destarte, na decisão do Recurso Extraordinário 705.423, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou constitucionais as desonerações fiscais ainda que representassem decréscimo na parcela destinada a compor o Fundo de Participação dos Municípios, a qual compreende quota do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto de Renda (IR). Nesse ponto, no âmbito jurídico, a permissão da Corte para a ocorrência de desonerações sobre parcela objeto de repartição constitucional representou surpresa pela mudança de paradigma de julgar.

Com isso passou-se a discutir, em especial sob o viés da Justiça Social Fiscal e da base principiológica que a compõe, que, consoante o posicionamento adotado no presente trabalho, decisão exarada no mais recente julgamento representa ferimento o pacto federativo firmado, notadamente em razão da não observância da autonomia local, haja vista ter sido dada primazia, no referido julgado, a questão constitucional da competência tributária plena; com mais ênfase, neste entendimento, aponta-se que o governo não poderia ter deixado de arrecadar o gravame ora em apreço em sua totalidade, haja vista se ter o entendimento que parcela dele não lhe pertence, haja vista os dispositivos constitucionais aplicáveis.

Percebeu-se, portanto, a necessidade de remédios que possam ser utilizados na solução da ação anticíclica do governo, de desoneração. Dessa forma, no caso da primeira decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) no Recurso Extraordinário n. 572.762-9, onde o Estado de Santa Catarina deixou de repassar a cota-parte o

Município, cabe a intervenção federal, pois é um instrumento de observância da Constituição Federal. Outra medida cabível, no caso melhor definida no segundo acórdão do Recurso Extraordinário julgado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) de número 70.542-3, a utilização do remédio constitucional através da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI), a qual devidamente manuseada, surtirá o efeito desejado de impedir que o governo faça intervenções econômicas na maneira que melhor lhe aprouver, de cunho mais político-econômico do que jurídico-social.

Por todo o exposto, conclui-se que o Estado, na forma de seus entes federados, necessita ter receitas, especialmente tributárias, haja vista o potencial arrecadatório destas, para desempenhar seu papel na e para sociedade, especialmente para a execução de políticas públicas, questão que reforça a importância do Sistema Tributário Nacional.

Insta consignar que o Estado possui função precípua de bem desempenhar o bem-estar social, a qual realiza através das políticas públicas de desenvolvimento social, de modo, que para isso, não pode infringir outros direitos, apenas sob o argumento da intervenção no domínio econômico em razão de medidas de fomento. Assim, verifica-se, da mesma forma, que o Estado tributário não pode tirar aquilo que o Estado social deve dar, através de confisco.

Diante do exposto, destaca-se que renunciar às receitas fiscais baseado na ótica de fomento na economia pode, reflexamente, contribuir de sobremaneira para o arrocho ou até mesmo ao sucateamento da gestão pública nos outros níveis da administração, o qual, cristalino, não corresponde ao melhor caminho a ser tomado pelo Estado.

Neste sentido, imprescindível que se respeite o texto constitucional e a repartição tributária de receitas neste assegurada, sendo que a não observância leva à quebra do pacto federativo, especialmente pelo ferimento da autonomia financeira dos entes, questões que podem ser compelidas, cumpre evocar, através do manuseio das adequadas medidas jurídicas.

Ademais, resta evidente que as políticas sociais, aliadas à ação de regulação econômica são capazes de reduzir as desigualdades, pois aumentam a demanda interna de consumo de um país, visto que aceleram a economia. Entretanto, também se faz necessário observar as transgressões dos direitos fundamentais da pessoa para que a medida política sempre preveja o alcance ao número máximo de pessoas,

não podendo se restringir a um grupo seletivo de pessoas, que participam ou dominam parte do jogo econômico.

Diante disto, exercer a justiça fiscal e de forma distributiva, corresponde a instituição de um imposto geral e progressivo, onde todos os Estados envolvidos façam uma política fiscal rígida, a qual não comporte exceções, evitando, assim, a fuga de investidores para outros lugares com incentivos fiscais melhores que o de origem; dessa maneira, haverá o recolhimento justo, ou seja, de forma adequada aos parâmetros da Justiça Fiscal, do que cada ente deve recolher de fato, mitigando, consoante o anteriormente referido, as desigualdades com base na solidariedade.

Neste contexto, a observância da Justiça Social Fiscal proporcionaria estímulos à economia, permitindo que um círculo virtuoso se estabeleça com fins de ser atingido o real crescimento econômico, podendo, este ser mecanismo promovedor da noção de justiça social.

Destarte, a grande precaução da atuação tributária hodierna não pode ser limitada à função arrecadatória, mas deve promover de fato, concretizando esta, a Justiça Social Fiscal, munida a proporcionar o desenvolvimento econômico e distribuir riquezas; insta ressaltar que esta somente será efetivada quando os iguais forem tratados igualmente e os desiguais desigualmente.

Nessa linha, cumpre destacar, as pessoas que vivem abaixo do mínimo existencial não devem pagar por tributo nenhum, e as que estão um pouco acima desta linha, podem pagar em montante proporcional; quanto as que possuem bens e capitais suficientes, devem pagar mais, na forma do que nos ensinam os princípios da generalidade e da universalidade, bem como da capacidade contributiva e da igualdade.

Por fim, na resolução do problema de pesquisa proposto, a hipótese testada restou confirmada; as desonerações fiscais refletem negativamente na execução de políticas públicas de desenvolvimento social, em razão de representarem decréscimo na arrecadação de receitas oriundas das transferências realizadas a título de repartição tributária constitucional. Assim, as receitas, em montante menor do que o necessário, são insuficientes para a execução de competências atribuídas aos entes afetados pela diminuição no repasse das parcelas referentes aos impostos partilhados. Assim, para promover a arrecadação, podem ser adotadas medidas “injustas”, do ponto de vista principiológico da Justiça Social Fiscal, no âmbito da tributação, como a majoração de alíquotas e extensão das hipóteses de incidência, as

quais, dentro do referido cenário, podem representar a inobservância de princípios fundantes da pessoa humana, como dignidade, o mínimo existencial, a igualdade e demais preceitos pertinentes.

REFERÊNCIAS

AGRA, Walber de Moura. *Republicanismo*. Porto Alegre, Livraria do advogado, 2005.

AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. revisada e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2006.

ATALIBA, Geraldo. *República e constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

BONAVIDES, Paulo. *Do estado liberal ao estado social*. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

BRASIL. *AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 3.549*, Rel. Ministra CARMEN LÚCIA, julgado em 17/09/2007, DJ 31/10/2007, p. 154. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14727342/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-3549-go>>. Acesso em: 10 abr. 2017.

_____. Constituição (1967). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1967a.

_____. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

_____. Constituição (1934). *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*. Rio de Janeiro: Assembleia Nacional Constituinte, 1934.

_____. Constituição (1946). *Constituição dos Estados Unidos do Brasil*. Rio de Janeiro: Assembleia Nacional Constituinte, 1946.

_____. Constituição (1824). *Constituição Política do Império do Brasil / Carta de Lei de 25 de março de 1824*. Registrada na Secretaria de Estado dos Negócios do Império a fls. 17 do Liv. 4º de Leis, Alvarás e Cartas Imperiaes. Rio de Janeiro: Conselho de Estado, 1824.

_____. Emenda Constitucional n. 55, de 20 de setembro de 2007. Altera o art. 159 da Constituição Federal, aumentando a entrega de recursos pela União ao Fundo de Participação dos Municípios. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 21 de setembro de 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc55.htm>. Acesso em: 04 de junho de 2017.

_____. Emenda Constitucional n. 84, de 2 de dezembro de 2014. Altera o art. 159 da Constituição Federal para aumentar a entrega de recursos pela União para o Fundo de Participação dos Municípios. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 03 de dezembro de 2014. Disponível em: <<http://www.planalto>.

gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc84.htm>. Acesso em: 04 de junho de 2017.

_____. Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 16 de setembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 17 de setembro de 2017

_____. Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 31 de julho de 2003. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 17 de setembro de 2017.

_____. Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis n. 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 17 de setembro de 2017.

_____. Lei Complementar 128, de 19 de dezembro de 2008. Altera a Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006, altera as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil, 8.029, de 12 de abril de 1990, e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 19 de dezembro de 2008. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp128.htm>. Acesso em: 17 de setembro de 2017.

_____. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 27 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 06 de junho de 2017.

_____. Lei n. 9.868, de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 11 de novembro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9868.htm>. Acesso em: 12 de agosto de 2017.

_____. Lei n. 11.418, de 19 de dezembro de 2006. Acrescenta à Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, dispositivos que regulamentam o

§ 3º do art. 102 da Constituição Federal. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 20 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Lei/L11418.htm>. Acesso em: 06 de junho de 2017.

_____. Lei n. 12.651, de 25 de maio de 2012. Dispõe sobre a proteção da vegetação nativa; altera as Leis nos 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.393, de 19 de dezembro de 1996, e 11.428, de 22 de dezembro de 2006; revoga as Leis nos 4.771, de 15 de setembro de 1965, e 7.754, de 14 de abril de 1989, e a Medida Provisória no 2.166-67, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 28 de maio de 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12651.htm>. Acesso em: 06 de agosto de 2017.

_____. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. Institui o Código de Processo Civil. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 17 de março de 2015. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato20152018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 06 de junho de 2017.

_____. *RE 572.762-9/SC*, Rel. Ministro. Ricardo Lewandowski. Tribunal Pleno, Julgado em 18/06/2008. DJE 22/06/2008. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/re572_762RL.pdf>. Acesso em: 02 de junho de 2017.

_____. *RECURSO EXTRAORDINÁRIO 573.675/SC*, Rel. Ministro. Ricardo Lewandowski. Tribunal Pleno, Julgado em 23/03/2009. DJE 23/03/2009. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2582137>>. Acesso em: 16 de junho de 2017.

_____. *RECURSO EXTRAORDINÁRIO 705423/SE*, Rel. Ministro Edson Fachin, Tribunal Pleno, Julgado em 23/11/2016, DJE 29/11/2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoTexto.asp?id=4199414&tipoApp=RTF>>. Acesso em: 02 de junho de 2017.

_____. *Site oficial do Governo Federal*. Desonerações do IPI dos automóveis impulsiona arrecadação. Publicado em 14 de agosto de 2014. Disponível em <<http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2014/01/desoneracao-do-ipi-dos-automoveis-impulsiona-arrecadacao-em-r-3-50-bi-em-5anos>>. Acesso em: 15 de julho de 2017.

BRAZ, Petrônio, *Direito municipal na constituição*. 3. ed. São Paulo: LED - Editora de Direito, 1996.

BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

CALIENDO, Paulo. *Causas municipalistas no Supremo Tribunal Federal*. Brasília: CNM, 2016.

CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e Teoria da Constituição*. 2. ed. Livraria Almedina, Coimbra, 1998.

_____. *Constituição dirigente e vinculação do legislador*. 2. ed. Coimbra: Coimbra, 2001.

_____. *Direito constitucional e a teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CASTRO, A.; OLIVEIRA, J. Políticas públicas e desenvolvimento. In: MADEIRA, Ligia (org.) *Avaliação de Políticas Públicas*. Porto Alegre: UFRGS/CEGOV, 2014, p. 20-47.

CHAPMAN, S.J. The utility of Income and Progressive Taxation. In Richard A. Musgrave e Carl Shoup (EDS), *Reading in the economic of Taxation*. American Economic Association, Homewood, Ill. Irwin, 1958.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Direito Tributário: com anotações sobre Direito Financeiro, Direito Orçamentário e Lei de Responsabilidade Fiscal*. 9. Ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS. *Crise dos municípios: a falta de recursos*. Brasília: CNM, 2015.

CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997.

CORDEIRO, Karina da Silva. *Direitos fundamentais sociais, dignidade da pessoa humana e mínimo existencial: o papel do Poder Judiciário na sua efetivação*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

_____. *Princípio da capacidade contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro. Forense. 2010.

DUTRA, Micaela Dominguez. *Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2010.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FEDERAÇÃO DAS ASSOCIAÇÕES DE MUNICÍPIOS. *Site Oficial [da] FAMURS*. Receitas Municipais: Fundo de Participação dos Municípios. Disponível em: <<http://www.famurs.com.br/receitasmunicipais/fpm>>. Publicado em 2017. Acesso em: 14 de setembro de 2017.

_____. *Site Oficial [da] FAMURS*. Prefeituras gaúchas registram perdas superiores a R\$ 242 milhões do FPM. Disponível em: <<http://www.famurs.com.br/comunicacao/noticias/prefeiturasgauchasregistramperdassuperioresar242milhoesdofpm>>. Publicado em 22 de novembro de 2017. Acesso em: 30 de novembro de 2017.

GARRIDO, Elena Pacita Lois. *Livro do Prefeito: orientações para uma gestão responsável*. Brasília: CNM, 2016.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 18 ed. Revista e atualizada. São Paulo, Malheiros, 2017.

HERMANY, Ricardo. *Município na Constituição: poder local no constitucionalismo luso-brasileiro*. Curitiba: Juruá, 2012.

INOJOSA, Rose. *Sinergia em políticas e serviços públicos: desenvolvimento social com intersectorialidade*. Cadernos Fundap, n. 22, 2001, p. 102-110

JANUZZI, Paulo. *Indicadores para diagnóstico, monitoramento e avaliação de programas sociais no Brasil*. *Revista do Serviço Público*, Brasília, v. 56, n. 2, p. 137-160, abr/jun 2005.

JESUS, Thalyta Cedro Alves de; SANTANA, Fabiana Barbosa de. *Finanças municipais: o que tenho de recursos*. Brasília: CNM, 2016.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual de direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel Francisco; SARLET, Ingo Wolfgang. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

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

MING, Celso. *Políticas anticíclicas*. O Estado de São Paulo, São Paulo, 14 de abril de 2014. Caderno de Economia, p. 04.

PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. *O princípio da capacidade contributiva no Estado democrático de direito: Dignidade, igualdade e progressividade na tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

RODRIGUES, Hugo Thamir. Políticas Tributárias e federalismo. In: LEAL, Rogério Gesta (Org.). *Direitos sociais & políticas públicas: Desafios Contemporâneos - Tomo 3*. Santa Cruz do Sul: Edunisc, 2003.

SABBAG, Eduardo. *Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SCHMIDT, João Pedro. Exclusão, inclusão e capital social: o capital social nas ações de inclusão. IN: REIS, Jorge Renato do; LEAL, Rogério Gesta (Orgs.). *Direitos Sociais e Políticas Públicas*. Tomo 6. Edunisc: Santa Cruz do Sul, 2006. P. 1755-1786

_____. Para entender as políticas públicas: aspectos conceituais e metodológicos. In: REIS, J.R.; LEAL, R. G.. (org.) *Direitos sociais e políticas públicas: desafios contemporâneos*. Tomo 8. Santa Cruz do Sul: Edunisc, 2008, p. 2307-2333.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. *Curso de direito constitucional*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

SOUZA, Celina. Políticas públicas: uma revisão da literatura. In: *Sociologias*. Porto Alegre. Ano 8, n. 16, jul./dez. de 2006, p. 20-45.

STRECK, Lênio Luiz. A hermenêutica e o acontecer (ereignen) da constituição. In: *Anuário do Programa de Pós-Graduação em Direito: Mestrado/Doutorado*. São Leopoldo: Unisinos - Centro de Ciências Jurídicas, 2000.

_____. A resposta hermenêutica à discricionariedade positivista em tempos de pós-positivismo. In: DIMOULIS, Dimitri; DUARTE, Écio Oto Ramos (Org.). *Teoria do direito neoconstitucional*. São Paulo: Método, 2008.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *A Constituição e o Supremo*. Brasília, 2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigoBd.asp#visualizar>>. Acesso em: 10 nov. 2017.

_____. Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal (STF). *Diário de Justiça [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 27 de outubro de 1980. Disponível em : <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/legislacaoRegimentoInterno/anexo/RISTF_1980.pdf>. Acessado em 25 de agosto de 2017.

_____. *Site Oficial [do] Supremo Tribunal Federal*. Sobre a repercussão geral. Publicado em 08 de novembro de 2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal>>

/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaRepercussaoGeral&pagina=apresentacao
>. Acesso em: 20 de novembro de 2017.

TIPKE, Klaus. *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

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

ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

ZIULKOSKI, Paulo. *O desequilíbrio federativo e a crise nos Municípios*. Brasília: CNM, 2013.