

**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – DCJ
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

FELIPE WANDERLEY DE MEDEIROS

**A ISENÇÃO TRIBUTÁRIA DO IPI: REFLEXOS DA NÃO ARRECADAÇÃO E
AUSÊNCIA DE REPARTIÇÃO DA RECEITA AO FUNDO DE PARTICIPAÇÃO
DOS MUNICÍPIOS NOS PERÍODOS DE 2012 A 2014**

**SANTA RITA
2017**

FELIPE WANDERLEY DE MEDEIROS

**A ISENÇÃO TRIBUTÁRIA DO IPI: REFLEXOS DA NÃO ARRECADAÇÃO E
AUSÊNCIA DE REPARTIÇÃO DE RECEITA AO FUNDO DE PARTICIPAÇÃO
DOS MUNICÍPIOS NOS PERÍODOS DE 2012 A 2014**

Trabalho de Conclusão do Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito de Santa Rita do Departamento de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba, como exigência parcial da obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientador (a): Prof. (a) Ms. Andréa Costa do Amaral Motta.

**SANTA RITA
2017**

Medeiros, Felipe Wanderley de.

M488i A isenção tributária do IPI: reflexos da não arrecadação e ausência de repartição da receita ao fundo de participação dos municípios nos períodos de 2012 a 2014 / Felipe Wanderley de Medeiros – Santa Rita, 2017.
65f.

Monografia (Graduação) – Universidade Federal da Paraíba. Departamento de Ciências Jurídicas, Santa Rita, 2017.

Orientadora: Profª. Mª. Andréa Costa do Amaral Motta.

1. Repartição de Receitas. 2. Isenções Tributárias. 3. Impostos. I. Motta, Andréa Costa do Amaral. II. Título.

BSDCJ/UFPB

CDU – 34:336.2

FELIPE WANDERLEY DE MEDEIROS

**A ISENÇÃO TRIBUTÁRIA DO IPI: REFLEXOS DA NÃO ARRECADAÇÃO E
AUSÊNCIA DE REPARTIÇÃO DA RECEITA AO FUNDO DE PARTICIPAÇÃO
DOS MUNICÍPIOS NOS PERÍODOS DE 2012 A 2014**

Trabalho de Conclusão do Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito de Santa Rita do Departamento de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba, como exigência parcial da obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientador (a): Prof. (a) Ms. Andréa Costa do Amaral Motta.

DATA DE APROVAÇÃO: 07 de novembro de 2017

BANCA EXAMINADORA:

PROF. (a) MS. ANDRÉA COSTA DO AMARAL MOTTA (ORIENTADORA)

**PROF. MS. WALDEMAR DE ALBUQUERQUE ARANHA NETO
(AVALIADOR)**

PROF. (a) MS. HERLEIDE HERCULANO (AVALIADORA)

AGRADECIMENTOS

Pelo suporte irrestrito em todas as batalhas por mim travadas durante a graduação, à minha família. Meu pai, Givaldo, minha mãe, Maria, e meus irmãos, Matheus e Alice.

À minha orientadora, Professora Andréa Costa do Amaral Motta, por ter abraçado este projeto, incentivado e o guiado com destreza.

À todos os amigos, colegas, professores, servidores e funcionários da Universidade Federal da Paraíba, que ao longo desses anos percorridos pude conviver.

À minha família.

RESUMO

O presente estudo tem como objetivo analisar os reflexos da isenção do Imposto sobre produtos industrializados (IPI) para o Fundo de Participação dos Municípios (FPM). Há no Sistema Tributário Nacional (STN) a possibilidade de determinado imposto ser isento pelo ente político que tem competência para instituí-lo. Será estudado o mecanismo de Repartição de Receitas Tributárias, instituído pela Constituição Federal de 1988 (CF/88), se enviesando para a modalidade de Fundo de Participação dos Municípios (FPM). Analisa-se o aspecto social e democrático desse mecanismo para o funcionamento do Estado Brasileiro como Federação. Com isso, entender-se-á que o IPI, quando recolhido, é repassado em percentagem para os municípios brasileiros através dessa modalidade, sendo considerado uma importante fonte de renda. Dessa forma, o objetivo do presente trabalho é comprovar, através do estudo da isenção do IPI, que este, quando isento, causa prejuízos aos municípios brasileiros, que acabam por não receber o repasse que a Constituição determina. Para tanto, o trabalho tem viés exploratório, visando proporcionar um maior entendimento jurídico acerca da isenção tributária e da repartição de receitas, principalmente do IPI.

Palavras-chave: Repartição de Receitas. Isenções Tributárias. Impostos. Fundo de Participação.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIAÇÕES

CF/88 – Constituição Federal de 1988

CTU – Conta Única do Tesouro Nacional

CTN – Código de Tributário Nacional

DF – Distrito Federal

EC – Emenda Constitucional

FPM – Fundo de Participação dos Municípios

FPE – Fundo de Participação dos Estados

IPI – Imposto sobre produtos industrializados

IPTU – Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana

ITBI – Imposto sobre a transmissão de bens imóveis e direitos a eles relativos

ISS – Imposto sobre serviços de qualquer natureza

ICMS - Imposto sobre a circulação e mercadoria dos serviços

IR – Imposto sobre a renda

IDH – Índice de Desenvolvimento Humano

STN – Sistema Tributário Nacional

STF – Supremo Tribunal Federal

TCU – Tribunal de Contas da União

RFB – Receita Federal do Brasil

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Valores arrecadados pelo IPI em 2012 e Participação do FPM.....	52
Tabela 2 – Valores arrecadados pelo IPI em 2013 e Participação do FPM.....	54
Tabela 3 – Valores arrecadados pelo IPI em 2014 e Participação do FPM.....	56
Tabela 4 – Prejuízo total sofrido pelo FPM.....	58

LISTA DE GRÁFICOS

- Gráfico 1 – Valores não arrecadados em virtude de isenção do IPI em 2012.....53
Gráfico 2 – Valores não arrecadados em virtude de isenção do IPI em 2013.....55
Gráfico 3 – Valores não arrecadados em virtude de isenção do IPI em 2014.....57

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
1. REPARTIÇÃO DA RECEITA TRIBUTÁRIA.....	13
1.1 REPARTIÇÃO DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS (LEGISLAÇÕES)	16
1.1.1 REPARTIÇÃO DA RECEITA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS	19
1.2 FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS (FPM).....	22
2. RECEITAS MUNICIPAIS	24
2.1 RECEITAS TRIBUTÁRIAS MUNICIPAIS	26
2.1.1 IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA – IPTU	27
2.1.2 IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS E DE DIREITOS A ELES RELATIVOS – ITBI.....	28
2.1.3 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISS	
30	
2.1.4 TAXAS.....	31
2.1.5 CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIAS DECORRENTES DE OBRAS PÚBLICAS.....	33
2.2 O FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS COMO FORMA DE RECEITA MUNICIPAL.....	35
3. ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS.....	38
3.1 ALÍQUOTA ZERO	42
3.2 O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) E SUA ISENÇÃO	43
4. PROBLEMAS DA ISENÇÃO DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) PARA OS MUNICÍPIOS	48
4.1 DADOS REFERENTES À ARRECADAÇÃO DO IPI E RECEITAS NÃO ARRECADADAS DEVIDO À ISENÇÃO	51
4.1.1 ANO DE 2012.....	51
4.1.2 ANO DE 2013.....	53
4.1.3 ANO DE 2014.....	55
4.2 PREJUÍZO TOTAL DO FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS (FPM) NO PERÍODO DE 2012 À 2014	57
CONSIDERAÇÕES FINAIS	59
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	63

INTRODUÇÃO

O presente estudo tem como objetivo a análise das principais repercussões trazidas pela isenção tributária, no que se refere ao instituto da repartição de tributos arrecadados pelos entes federativos.

De logo, especifica-se que a análise diz respeito à isenção tributária do Imposto sobre o produto industrializado (IPI) e a ausência de repartição do imposto isento para o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), bem como as principais consequências advindas desse cenário.

Há no sistema tributário brasileiro a possibilidade de o ente federativo competente para regulamentar determinado tributo, que o isente, desde que de maneira justificada. Com isso, a repartição tributária, desses tributos, para os outros entes federativos, cuja Constituição Federal de 1988 (CF/88) determina, acaba por não acontecer.

Não se pode olvidar do interesse público e social, principal razão para que seja sancionada qualquer Lei que isente quaisquer tributos em nosso ordenamento jurídico.

Nada obstante, em que pese a regulamentação do IPI e a sua isenção ser de competência da União, há de se observar os fatores que essa isenção pode causar aos demais entes federativos, afinal, é direito constitucional dos estados e municípios receberem parcela da arrecadação do devido imposto.

Nesse sentido, o presente estudo propõe-se a apontar as implicações e possíveis problemas decorrentes das diversas leis que isentaram o IPI, nos períodos de 2012 a 2014. Dispõe-se, ainda, a analisar se há, de fato, prejuízo financeiro para os municípios brasileiros devido a ausência da possível repartição não realizada por consequência isenção do imposto durante esse período.

O método empregado, portanto, consiste no exame da legislação brasileira e da interpretação que lhe conferem a doutrina e jurisprudência dos tribunais superiores, bem como análise de dados referentes à valores de arrecadação do IPI durante o período estudado, assim como os valores não arrecadados devido a isenção.

O trabalho está desenvolvido em quatro capítulos. No primeiro, é examinada a repartição tributária e seus conceitos mais abrangentes, no que tange à todos os impostos do sistema tributário brasileiro. Ainda, especifica-se a repartição tributária do IPI, discorrendo sobre suas fundamentações legais, e, por fim, como opera o Fundo de Participação dos Municípios, demonstrando de qual maneira os municípios usufruem da verba repartida.

O segundo capítulo é dedicado as receitas dos municípios e suas especificações. Trata-se, portanto, da maneira como os municípios obtêm renda, seja de maneira própria ou imprópria, destacando a repartição tributária como uma das formas de receita. O objetivo aqui é compreender a origem das receitas municipais, para assim, ainda neste mesmo capítulo, analisar a destinação de tais receitas para os mais diversos âmbitos: educação, saúde, segurança e demais projetos.

No terceiro capítulo, analisa-se as isenções fiscais, de maneira geral. Aqui, tem-se o conceito, quais as hipóteses que podem ocorrer a isenção fiscal, quais os benefícios trazidos por esta e especificando a possibilidade ou não de os municípios desfrutarem também desses benefícios. Por fim, estuda-se a isenção do IPI em específico.

No quarto capítulo, tenta-se buscar a comprovação da tese apresentada. São abordados os problemas que as isenções do IPI podem trazer aos municípios, apresentando as finalidades do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e como estas podem estar sendo prejudicadas pela isenção do imposto.

Para tanto, são apresentados gráficos com arrecadação de valores do IPI no período de 2012 a 2014 e valores que deixaram de ser arrecadados nesse período, em virtude de diversas isenções. Assim, com a análise dos dados, buscar atingir a comprovação do prejuízo financeiro sofrido pelos municípios.

1. REPARTIÇÃO DA RECEITA TRIBUTÁRIA

Não se pode tratar da repartição tributária sem antes falar da função do estado e o poder de tributar. O sistema tributário nacional é sustentado, em uma de suas principais vertentes, no poder de tributar do Estado. Assim, nas lições de Sacha Calmon Navarro COELHO, entende-se que o “exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar o tributo como instrumento extrafiscal (...)"¹.

O poder de tributar, é, então, reflexo do sistema democrático brasileiro. O exercício da tributação, por ser interesse do Estado, é, por conseguinte, interesse do povo. Esse reflexo acontece, principalmente, pela busca do povo, através do Estado, a auferir renda para tornar possível a convivência social com uma estrutura adequada, atingindo as finalidades da vida em sociedade.

Assim, os direitos fundamentais trazidos pela CF/88, sejam direitos individuais, personalíssimos ou coletivos, como o direito de ir e vir, a liberdade de expressão, o direito a propriedade, dentre os mais diversos direitos sociais, apenas podem ser efetivos a partir da constituição de um Estado Democrático de Direito, Social e Tributário².

Para assegurar o funcionamento do Estado Democrático, então, o poder de tributar é dividido entre os entes federativos, ficando assim, a competência tributária subdividida para a União, os estados-membros e os municípios. Evidente que a receita tributária também é dividida, adjunta a competência.

O Brasil atuou de maneira extensa, na elaboração da Constituição Federal de 1988, no que se refere ao sistema tributário. Há, portanto, uma gama

¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de direito tributário brasileiro*. 12^a ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 65.

² PAULSEN, Leandro, *Curso de direito tributário: completo*. 4^a ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p.12 apud. MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *The Myth of Ownership*, New York: Oxford, 2002, p. 8)

de dispositivos que determinam os principais aspectos do poder de tributar, da competência tributária e dos limites de tributação.

COÊLHO apresenta três conclusões as quais devem ser levadas em conta diante desses dispositivos constitucionais, a primeira chamada *Primus*, na qual se destaca a base do Direito Tributário presente na CF/88, sendo dela retiradas as determinações que são aplicadas pela União, pelos estados e pelos municípios. Já a segunda conclusão, *Secundus*, trata da importância jurisprudencial, do entendimento dos operadores do direito para com os dispositivos constitucionais. Por fim, a terceira e última conclusão, *Tertius*, que atenta para a cautela com doutrinas estrangeiras, por se tratarem de ordenamentos jurídicos diferentes³.

Com isso, analisa-se o entendimento do sistema tributário nacional, estudando os preceitos constitucionais no que diz respeito a repartição de receitas arrecadadas mediante tributos, aliado ao Código Tributário Nacional (CTN) e demais Emendas Constitucionais pertinentes.

O Código Tributário Nacional (CTN), Lei de n. 5.172/66, conceitua tributo em seu art. 3º como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”⁴.

Extrai-se, assim, o entendimento de que o tributo se trata de prestação pecuniária, especificamente, que deve respeitar os princípios legais e que não está relacionada a uma determinada sanção, mas sim a cobrança de determinado valor por prestação de serviço da administração pública.

O objetivo do tributo é cristalino: auferir renda para cumprir com as atividades estatais e entregar a população serviços essenciais, como saúde, educação, segurança, entre outros.

A CF/88, então, traz o mecanismo da repartição tributária entre os entes federativos. Percebe-se, porém, que não se trata de uma relação do

³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de direito tributário brasileiro*. 12^a ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 72.

⁴BRASIL, Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 13/09/2017.

Estado com os contribuintes, ou seja, pessoas que realizaram o fato gerador tributário e portanto devem a prestação. Aqui, há uma relação entre os entes federativos: União com os estados-membros e municípios ou de algum estado e seus municípios.

O entendimento de Kiyoshi HARADA é de que “esse critério visa, antes de mais nada, assegurar recursos financeiros suficientes e adequados às entidades regionais (Estados-membros) e locais (Municípios) para o desempenho de suas atribuições constitucionais”⁵.

Nesse sentido, atenta-se à segurança que os estados e municípios devem possuir no aspecto financeiro. Ora, a CF/88 atribui funções, papéis de suma importância que são deveres de cada ente federativo, obrigando-os a realizar em prol da sociedade. E para que haja o cumprimento desses deveres, a repartição tributária foi instituída no ordenamento, haja vista as diferentes realidades vividas por cada ente federativo.

Investimentos na saúde, educação e segurança geram, por consequência, em uma melhoria abrangente na situação da população, seja ela nacional, regional ou local. Há um aumento na produtividade e melhorias no aspecto econômico e na qualidade de vida das pessoas⁶. Os recursos advindos da repartição tributária se provam, portanto, de suma importância para a realização desses investimentos.

Ao se constatar que a competência para tributar concedida pela Constituição Federal delega à União sete impostos, aos estados-membros três impostos e aos municípios outros três impostos⁷, torna-se de fácil percepção que há um desequilíbrio entre as competências de tributar de cada ente federativo. A concentração da maior parte da renda arrecadada pertence aos cofres

⁵ HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário – 25 ed. rev., atual e ampl. – São Paulo: Atlas, 2016, p. 97.

⁶ SOARES, Maurélio.; do Carmo Oliveira Gomes, ELY.; Ribeiro de Toledo Filho, JORGE. A repartição tributária dos recursos do ICMS nos municípios da Região Metropolitana de Curitiba. *Revista de Administração Pública (RAP)*, Rio de Janeiro, mar/abr. 2011. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/html/2410/241018592008/>> Acesso em: 13/09/2017.

⁷BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> Acesso em: 13/09/2017.

públicos da União, deixando os demais entes em situação desvantajosa, principalmente em se tratando dos municípios⁸.

Importa mencionar, ainda, que para que o Estado mantenha o seu modelo federalista, é necessário que haja autonomia política dos estados-membros e municípios. Contudo, para que se goze dessa autonomia, é necessária também a autonomia financeira, estando ambas intrinsecamente conectadas⁹.

Existe no mecanismo da repartição de receitas tributárias, então, um senso de justiça inerente à condição humana de convivência social. O conceito de justiça, apesar de abrangente, carrega em si um mesmo viés, seja ele estudado pela filosofia, pelas ciências jurídicas, pela ética, ou qualquer outro campo. Todos trazem ideais de igualdade, de simetria, verdade e a maneira como as relações humanas devem acontecer¹⁰.

É plenamente perceptível que o conceito de justiça está intrinsecamente ligado à repartição das receitas tributárias, que busca a simetria dos entes federativos, para que todos possuam autonomia política e econômica.

Desse modo, passa-se a discorrer, de maneira especificada, sobre a legislação que trata a repartição das receitas tributárias, para em momento posterior se analisar, separadamente, a repartição de receitas do IPI.

1.1 REPARTIÇÃO DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS (LEGISLAÇÕES)

Encontra-se na Constituição Federal de 1988, em seu Título IV – Da tributação e do Orçamento; Capítulo I – Do sistema tributário nacional; Seção VI – Da repartição de receitas tributárias, o mecanismo utilizado pelo sistema orçamentário e tributário brasileiro para a repartição de receitas arrecadadas.

⁸ ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado – 10. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016, p. 603.

⁹ MOTA, Marina Giacomelli. O pacto federativo na constituição federal de 1988: análise da competência tributária e da repartição das receitas tributárias. / Marina Giacomelli Mota. – 2015. apud. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Discriminação de renda tributária. São Paulo: José Bushatcky, 1972., p. 14.

¹⁰ TELES, Rogério. Repartição do ICMS para os Municípios paulistas: uma questão de justiça. São Paulo, 2015.

A legislação constitucional permite a compreensão de que, quando instituído o tributo por determinado ente político, automaticamente se adquire o direito de sua repartição para os outros entes políticos, caso prevista. Assim trata Roque Antônio CARRAZZA¹¹, quando menciona:

Frisamos, porém, que, quando nasce o tributo, nasce, igualmente, para a pessoa política beneficiada, o direito subjetivo à participação no produto arrecadado. Nenhuma “razão de ordem pública”, nenhum subjetivismo da pessoa política arrecadante, nenhum pacto entre o Fisco e o contribuinte, podem sobrepor-se à vontade constitucional.

Assim, há de se entender que a Constituição Federal prima pela repartição de receitas tributárias, buscando o princípio da isonomia presente em nosso ordenamento jurídico. Tanto o busca que apenas permite a repartição de receitas do ente político maior (União) para os menores, (Estados e Municípios), ou dos Estados para os Municípios. Apenas uma sequência lógica, de quem possui maior autonomia financeira para o mais fraco economicamente.

Kiyoshi HARADA define em três diferentes modalidades a participação dos entes políticos nas receitas tributárias: participação direta dos Estados, DF e Municípios na arrecadação de impostos competentes à União; participação no produto de impostos de receita partilhada; e, por fim, participação em fundos¹².

Ao longo do estudo constitucional, será percebido que a Lei Maior não criou determinações para repartição de receitas decorrentes de taxas ou contribuições. Sendo assim, no que se refere à repartição de receitas tributárias, não há que se falar em taxas ou contribuições. A CF/88 traz regras para repartição de receitas de impostos, apenas. Isso porque, conforme será visto a seguir, as taxas e contribuições pertencerão unicamente ao ente político que as instituiu.

A Constituição determina que é repartido aos estados e ao Distrito Federal a renda arrecadada do imposto sobre a renda, de competência exclusiva

¹¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário* – 31. ed., rev., ampl. e atual. / Até a Emenda Constitucional n. 95/2016. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 807.

¹² HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário* – 25 ed. rev., atual e ampl. – São Paulo: Atlas, 2016, p. 99.

da União, desde incidente na fonte e quaisquer rendimentos pagos por eles, suas autarquias e fundações (art. 157, I, CF/88)¹³.

Tal modalidade de repartição se enquadra na modalidade de participação direta. Distinta é a modalidade do inciso II do mesmo dispositivo, que determina que vinte por cento do produto da arrecadação de qualquer imposto que seja instituído pela União, por meio de lei complementar¹⁴. Nesse caso, a modalidade se enquadra na participação no produto de impostos de receitas partilhadas¹².

Aos municípios, serão repartidos, da mesma maneira que os estados e Distrito Federal, o imposto sobre a renda incidente na fonte, ou rendimentos por eles pagos, além de autarquias e fundações que mantiverem. Não somente, também é repartido cinquenta por cento do valor arrecadado pela União sobre o imposto sobre a propriedade territorial rural, desde que relativos a imóveis neles situados (art. 158, I, II, CF/88)¹⁵. O primeiro caso, trata de participação direta. Diferentemente do segundo, que diz respeito à participação no produto de impostos de receitas partilhadas¹².

A Emenda Constitucional de n. 42 abriu a possibilidade de a União realizar convênios com os Municípios ou Distrito Federal, para que eles realizem o papel de lançamento tributário, fiscalização e arrecadação¹⁶. Com isso,

¹³ Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal: I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

¹⁴ II - vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I.

¹⁵ Art. 158. Pertencem aos Municípios: I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem; II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III;

¹⁶ A modificação introduzida na Constituição Federal de 1988, pela Emenda Constitucional nº 42, foi regulamentada pela lei nº 11.250, de 27 de dezembro de 2005. Esta lei estabelece que “A União, por intermédio da Secretaria da Receita Federal, para fins do disposto no inciso III do §4º do art. 153 da Constituição Federal, poderá celebrar convênios com o Distrito Federal e os Municípios que assim optarem, visando a delegar as atribuições de fiscalização, inclusive a de lançamento dos créditos tributários, e de cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, de que trata o inciso VI do art. 153 da Constituição Federal, sem prejuízo da competência supletiva da Secretaria da Receita Federal” (BRASIL, Lei nº 11.250, de 27 de dezembro de 2005, art. 01).

passam os Municípios ou o Distrito Federal a arrecadarem não apenas cinquenta por cento da renda, mas sim a totalidade dela.

Ademais, quanto aos impostos de competência dos estados-membros: imposto sobre a propriedade de veículos automotores e o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços devem ser repartidos aos municípios, respectivamente, em cinquenta por cento e em vinte e cinco por cento do total arrecadado (art. 158, III, IV, CF/88)¹⁷.

1.1.1 REPARTIÇÃO DA RECEITA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

A princípio, deve-se compreender a diferença de repartição da receita do Imposto sobre produtos industrializados (IPI) para as demais receitas já explanadas no presente capítulo.

A repartição do IPI possui a distinção de ocorrer através do Fundo de Participação Estadual (FPE) e o Fundo de Participação Municipal (FPM). É por meio desses dois fundos que os entes políticos estaduais e municipais terão acesso à parcela do montante do IPI arrecadado pela União. Aqui, temos chamada participação em fundos¹².

Essa modalidade de repartição tributária está prevista no art. 159 da CF/88, que se segue:

Art. 159. A União entregará:

- I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma:
- vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;
 - vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;

¹⁷ III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios; IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Há uma importante distinção semântica no dispositivo em destaque, para com relação as demais formas de repartição trabalhadas. HARADA leciona que, nesse dispositivo, a União *entregará* parcela da renda arrecadada pelo IPI, seguindo determinadas exigências. Diferente são os casos anteriores, nos quais os dispositivos afirmam que a verba arrecadada *pertence* aos entes que receberão a parcela repartida¹⁸.

A porcentagem do IPI que é repassada aos estados é de vinte e um inteiros e cinco décimos por cento do que foi arrecadado pela União. Essa parcela será direcionada aos Fundos de Participação dos Estados. Porém, dessa parcela, os estados repartem em 25% do que receberam para os municípios.

Assim, serão entregues aos municípios vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento do que foi arrecadado pela União, mais 25% do que foi recebido pelo Estado no qual se localiza. No presente trabalho, o enfoque será dado aos valores arrecadados diretamente da União, apenas.

Importante mencionar, ainda, que 3% dos valores arrecadados serão destinados para aplicação de programas de financiamento do setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (art. 159, I, c, CF/88)¹⁹.

Ainda, houve a Emenda Constitucional n. 55 de 2007 que alterou o art. 159 da CF, acrescentando um por cento do valor do IPI arrecadado ao Fundo de Participação dos Municípios, o qual tem como data prevista pela Emenda o primeiro decêndio do mês de dezembro para ser entregue²⁰.

A determinação de acrescer essa porcentagem, com data fixa, decorreu da demanda de diversos municípios que não possuíam renda suficiente para pagamento de 13º salário de seus funcionários, sendo uma despesa que

¹⁸ HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário – 25 ed. rev., atual e ampl. – São Paulo: Atlas, 2016, p. 100.

¹⁹ c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;

²⁰ Art. 1º O art. 159 da Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e provenientes de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma:

d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano;

aumenta consideravelmente o gasto do dinheiro público, afetando principalmente municípios de pequeno porte, dos quais muitos dependem quase exclusivamente dos repasses de receitas da União e dos Estados²¹.

Perceba, porém, que essa despesa possui destinação pré-determinada de pagamento de funcionários públicos, diferentemente do percentual constitucional antes existente, que pode ser utilizado para diversas finalidades que serão estudadas a seguir.

Existe ainda a hipótese de repartição do produto da arrecadação do IPI em 10% para os Estados e ao DF, sendo esta proporcional ao valor das exportações de produtos industrializados (art. 159, II, CF/88)²².

Em tempo, ressalta-se que no ano de 2014, surge a Emenda Constitucional n. 83 de 2014, que teve como principal objetivo, apresentado pela PEC 39/2013, o de “mitigar os efeitos negativos que a crise econômica e financeira mundial tem provocado nas finanças da grande maioria dos municípios brasileiros”²³

A Emenda acima citada, assim como a anterior, acrescentou 1% dos valores arrecadados pelo IPI para o Fundo de Participação dos Municípios, a serem entregues no primeiro decêndio do mês de julho²⁴.

Destaque-se, porém, que esta Emenda, para o presente estudo, não será utilizada. Isto porque, o período aqui analisado é de 2012 a 2014, enquanto que a Emenda entrou em vigor apenas no exercício financeiro de 2015.

Vale, de toda forma, atentar para a realidade da Constituição Federal e dos legisladores brasileiros, que estão sempre em busca de garantir a segurança financeira e a autonomia política dos Municípios. Estando cientes da

²¹ ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado – 10. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016, p. 611.

²² II - do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

²³ SENADO FEDERAL. Proposta de Emenda à Constituição n. 39, de 2013. 2013. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4134508&disposition=inline>> Acesso em: 14/09/2017.

²⁴ Art. 1º O art. 159 da Constituição Federal passa a vigorar com a seguinte redação: I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma: e) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano;

fragilidade financeira que muitos destes sofrem, visam sempre uma garantia de que o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) ampare essa fragilidade econômica.

1.2 FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS (FPM)

A Emenda Constitucional n. 18, do ano de 1965, teve como objetivo principal a reforma do Sistema Tributário. Uma dessas reformas aprovadas pela emenda foi a criação do Fundo de Participação dos Estados (FPE) e o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), em capítulo próprio que tratava da distribuição de receitas tributárias.

Do ano de sua criação até o presente momento, houveram transformações nas regras para o repasse de receitas, inclusive alterando a porcentagem desta, que, no início era de 10% para o Fundo de Participação dos Estados (FPE) e 10% para o Fundo de Participação dos Municípios (FPM)²⁵.

Assim, veio o Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 91, e fixou as regras para o repasse das verbas arrecadadas pela União. Sabendo que no caso do IPI, atualmente, são destinados 23,5% dos valores arrecadados ao FPM, o código determinou, então, que a distribuição desse repasse entre os municípios é de dez por cento para os municípios das capitais do Estado e 90% aos demais municípios do país²⁶.

Calha destacar também que o coeficiente para utilizar o Fundo de Participação é relativo a cada Município individualmente, sendo este calculado de acordo com o número de pessoas que nele habitam, renda per capita e densidade populacional²⁷. Existe, portanto, um cálculo que levará em

²⁵ Art. 21. Do produto da arrecadação dos impostos a que se referem o artigo 8º, nº II, e o art. 11, 80% (oitenta por cento) constituem receita da União e o restante distribuir-se-á à razão de 10% (dez por cento) ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal, e 10% (dez por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios.

²⁶ Art. 91. Do Fundo de Participação dos Municípios a que se refere o art. 86, serão atribuídos:
I - 10% (dez por cento) aos Municípios das Capitais dos Estados;
II - 90% (noventa por cento) aos demais Municípios do País.

²⁷ BRASIL, DECRETO-LEI Nº 1.881, DE 27 DE AGOSTO DE 1981. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Decreto-Lei-1881.htm> Acesso em: 14/09/2017.

consideração o tamanho do Município, pois, sendo ele de grande porte, tem um número maior de demandas. No entanto, também se observa a renda do Município como fator para cálculo do coeficiente, com o intuito de que os municípios de pequeno porte não fiquem em situação de desvantagem.

O fluxo de recursos do Fundo de Participação dos Municípios ocorre a partir do momento de arrecadação dos impostos. No presente caso, analisemos o IPI. O montante arrecadado pela União é transferido, por cada instituição financeira que possua previsão contratual com a Receita Federal do Brasil (RFB), para a Conta Única do Tesouro Nacional (CTU). A partir daí, serão analisados os cálculos e deduções, para que seja apurado o valor líquido arrecadado. Assim, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) transfere para o Banco do Brasil o valor global, líquido, do que deve ser repassado ao FPM, que, no caso do IPI, é 23,5%. Daí em diante, cabe ao Banco do Brasil creditar o valor referente ao repasse em cada Município, seguindo os percentuais calculados para cada um deles, pelo Tribunal de Contas da União (TCU)²⁸.

²⁸ MINISTÉRIO DA FAZENDA. O que você precisa saber sobre as transferências constitucionais e legais. 2013, p. 3. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/329483/pge_cartilha_fpm.pdf> Acesso em: 15/09/2017.

2. RECEITAS MUNICIPAIS

Para a compreensão da situação apresentada no capítulo anterior e da análise que será realizada posteriormente, deve-se abstrair o conceito de receita, estudando, assim, quais as receitas que os Municípios possuem.

É pertinente, de logo, fazer a distinção entre ingresso e receita. Ingresso se refere à quantia total recebida pelo poder público, não importando ser verba restituível ou não. Trata-se da entrada de dinheiro nos cofres públicos. Já a receita é o ingresso definitivo de dinheiro ao cofre público, é o dinheiro que o Estado poderá utilizar para realizar o pagamento de suas despesas, ou seja, verbas não-restituíveis.²⁹ Para o alcance dos objetivos traçados pelos orçamentos públicos, os entes federados necessitam desses recursos provenientes da receita pública.

As receitas são classificadas como originárias, derivadas e transferida. As originárias se assemelham à relação jurídica privada, tendo como característica a autonomia das vontades do Estado e do particular. A origem dessas receitas se dá pelo próprio patrimônio público, sendo realizadas vendas de imóveis públicos ou da exploração econômica³⁰.

As receitas derivadas, por sua vez, são aquelas que o Estado obtém derivada de patrimônio alheio. Ou seja, não se trata de receita decorrente do próprio patrimônio público, mas sim do patrimônio de terceiros. São chamadas, então, de receitas de domínio público, e decorrem principalmente da autoridade estatal, o *jus imperii*. Fácil exemplificar essa classificação com os tributos e as multas³¹.

Carlos Alberto Moraes RAMOS FILHO apresenta como classificação, ainda, a receita transferida. Nesse caso, tem-se recursos arrecadados por

²⁹ CARNEIRO, Cláudio. *Curso de direito tributário e financeiro*. – 6. ed. – São Paulo: Saraiva, 2016, p. 55.

³⁰ DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário* – 9. ed. – São Paulo: Atlas, 2008, p. 16.

³¹ RAMOS FILHO, Carlos Alberto Moraes. *Curso de direito financeiro*. – São Paulo: Saraiva, 2012, p. 152, 153.

determinada pessoa jurídica. Contudo, tais recursos não a pertencem. Há de se repassar esses recursos arrecadados à uma outra pessoa jurídica. É o caso da repartição de receitas tributárias aqui estudado³¹. Perceba que a repartição, é, então, uma das formas de receita dos entes federados. Assim leciona José Maurício CONTI³²:

As entidades descentralizadas que, unidas, compõem a Federação têm, necessariamente, que dispor de recursos suficientes para se manter, o que implica fontes de arrecadação que independem da interferência do poder central, constituindo esta uma característica fundamental do Estado Federal. Em geral, há, como já mencionado, duas formas de assegurar a autonomia financeira: a primeira é a atribuição de competência para a instituição de tributos; outra são as transferências intergovernamentais asseguradas pelo Texto Constitucional, com cláusulas que assegurem o fiel cumprimento deste dispositivo.

Nada obstante, a receita transferida não se resume à repartição de receita tributária. A CF/88 determina que os Estados, Distrito Federal, Municípios e órgãos da administração direta da União, deverão ter participação no que resultar a exploração de petróleo ou gás natural, além de recursos hídricos, dentre outros³³. Essa exploração é realizada pela União, porém, como se observa, seus resultados não a pertencem de maneira exclusiva.

As receitas públicas podem ser classificadas também como fiscais ou extrafiscais. São fiscais quando tem como principal objetivo a arrecadação de recursos para manutenção da máquina pública, destinando-os às despesas de interesse público. Já as extrafiscais surgem com o intuito de reprimir, desestimular determinadas condutas da sociedade, não tendo, então, a finalidade de manter a máquina pública. Em se tratando de receitas fiscais, tem-

³² CONTI, José Mauricio. Federalismo fiscal e fundos de participação. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 16. apud. MARCUS, Abraham. Curso de direito financeiro brasileiro. – 4. ed. rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 119.

³³ Art. 20. São bens da União:

§ 1º É assegurada, nos termos da lei, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como a órgãos da administração direta da União, participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação financeira por essa exploração.

se como uma das principais delas os tributos³⁴, das quais analisa-se a seguir, em específico, as receitas tributárias municipais.

2.1 RECEITAS TRIBUTÁRIAS MUNICIPAIS

A CF/88 atribuiu competências para cada um dos entes políticos, para, se quiserem, criar um determinado tributo. Há, contudo, a cautela de determinar quais tributos podem ser criados por cada ente. Assim, cada um deles possui competência exclusiva para criação dos tributos especificados na lei maior.

O Município tem então como uma de suas atribuições, decorrente da autonomia política e financeira concedida pelo modelo federativo, a autoridade para elaborar leis infraconstitucionais que instituam, extingam ou alterem determinações de interesse tributário, com vistas ao interesse local, desde que tais leis respeitem hierarquicamente a CF/88³⁵.

A CF/88, em seu Título VI – Da tributação e do Orçamento, Capítulo I – Do Sistema Tributário Nacional, Seção V – Dos impostos dos municípios³⁶, traz a receita municipal advinda dos impostos que lhe são de competência, conforme se observa a seguir:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

- I - propriedade predial e territorial urbana;
- II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
- III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

³⁴ MARCUS, Abraham. Curso de direito financeiro brasileiro. – 4. ed. rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 111.

³⁵ BARRETO, Aires F. Curso de direito tributário municipal. — 2. ed. — São Paulo: Saraiva, 2012, p. 29.

³⁶ BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> Acesso em: 21/09/2017.

2.1.1 IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA – IPTU

A CF/88 delega a competência do Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) para os municípios, conforme foi destacado no presente capítulo. Via de regra, a Constituição trata dos impostos de maneira detalhada, sem lhes dar abertura para que a lei infraconstitucional que o institua possa criar demasiadas regras de cobrança, alíquota, base de cálculo, dentre outros aspectos. O IPTU, contudo, aparece como uma exceção, pois “o perímetro constitucional é suficientemente largo para abrigar os mais variados caminhos engendrados pelo legislador municipal”³⁷.

O CTN, em seu Capítulo III – Impostos sobre o patrimônio e renda, Seção II – Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, distinto do que diz a CF/88, afirma que o IPTU tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse³⁸ de bem imóvel localizado em zona urbana do município. A doutrina brasileira discute a respeito da constitucionalidade da referida posse, tendo em vista que a CF/88 apenas destaca a propriedade. Ora, há de se entender que a posse apontada pelo CTN, diz respeito à posse de conteúdo econômico. Não se trata, portanto, da posse de locatário, por exemplo³⁹.

Quanto à urbanidade, deve-se atentar que o imóvel só é urbano se houver melhorias realizadas pelo poder público que afetem o dito imóvel, quais sejam: meio-fio ou calçamento, canalização de águas, abastecimento de água, sistema de esgotos sanitários, redes de iluminação pública e escola primária próxima ao imóvel⁴⁰. Havendo tais melhorias, realizadas pelo poder público, será

³⁷ BARRETO, Aires F. *Curso de direito tributário municipal*. — 2. ed. — São Paulo: Saraiva, 2012, p. 198.

³⁸ Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

³⁹ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário* – 25 ed. rev., atual e ampl. – São Paulo: Atlas, 2016, p. 563.

⁴⁰ Art. 32. (...) § 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público: I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; II - abastecimento de água; III - sistema de esgotos sanitários; IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

o imóvel que usufrui destas considerado urbano, e portanto, obrigado ao pagamento do IPTU.

Importante mencionar ainda que a base de cálculo do IPTU consiste no valor venal do imóvel. Entretanto, não se pode determinar qual é, exatamente, a alíquota do IPTU, haja vista a sua ampla liberdade de ser legislada de maneira infraconstitucional, havendo, então, cada município estabelecido uma alíquota distinta. O que se pode destacar é que a Emenda Constitucional de n. 29/2000 determinou que a alíquota do IPTU será progressiva, em razão do valor do imóvel, e que também poderá ser diferente, de acordo com a localização e uso do imóvel⁴¹.

Dessa forma, será contribuinte do IPTU toda pessoa que tenha direito de propriedade, posse (de valor econômico) ou domínio útil de um imóvel que atenda a todos os requisitos para que seja considerado urbano. Assim, será obrigado a realizar o pagamento do imposto ao Município, que terá essa arrecadação como uma de suas principais formas de receita.

2.1.2 IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS E DE DIREITOS A ELES RELATIVOS – ITBI

Assim como IPTU, a CF/88 delegou aos Municípios a competência para instituir o Imposto sobre a transmissão de Bens Imóveis e direitos a eles relativos (ITBI). Presente no mesmo Capítulo constitucional acima mencionado, na mesma seção.

O ITBI, conforme seu próprio nome destaca, trata-se da transmissão de propriedades imóveis entre pessoas vivas. Ricardo ALEXANDRE nos leciona a distinção para o imposto aqui estudado e o Imposto de transmissão *causa mortis* e doação. Este, trata da transmissão de bens imóveis e direitos relativos a este, desde que aconteça por *causa mortis*. Há, portanto, a transmissão

⁴¹ BRASIL, Emenda Constitucional n. 29 de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc29.htm#art3> Acesso em: 22/09/2017.

sucessória de determinado bem imóvel, sendo a competência de tributar nesses casos, do Estado⁴². Aquele, entretanto, incide sobre a transmissão jurídica da propriedade⁴³, entre pessoas vivas, não havendo matéria sucessória.

Precisamente, o imposto é definido como a transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição"⁴⁴ (CF/88, art. 156). Perceba que a transmissão deve ocorrer "por ato oneroso", e, não sendo desta maneira, não há que se falar em incidência do ITBI.

Importa mencionar, ainda, que o ITBI não incide sobre os direitos reais de garantia, como a hipoteca e a anticrese⁴⁵. A sua incidência, no entanto, é extensa e assim apresenta Aires BARRETO:

Múltiplos são os institutos que podem ensejar a exigência do ITBI considerando que constituem modalidades de transmissão. Destacam-se, especialmente, (i) a compra e venda, (ii) a dação em pagamento, (iii) a permuta, (iv) a adjudicação, (v) a arrematação, (vi) a remição, (vii) o uso, (viii) o usufruto, (ix) a enfeiteuse, (x) o direito de superfície¹⁶⁶, (xi) a cessão de direitos do arrematante, (xii) a cessão efetuada pelo adjudicatário, (xiii) a cessão de acessões, especialmente a cessão de construções ou edificações, (xiv) a sucessão de certas benfeitorias, (xv) a cessão de direitos hereditários ou à sucessão, (xvi) a sucessão de direitos de posse, (xvii) a cessão de compromisso de compra e venda, uma vez que se trata de cessão irretratável de direitos sobre a propriedade imobiliária, e (xviii) quaisquer outros atos onerosos ou contratos translativos de imóveis.

Quanto as alíquotas, diferentemente do IPTU, não poderão incidir de maneira progressiva. Assim determinou o Superior Tribunal Federal (STF) quando afirmou que "é constitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão Inter vivos de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel"⁴⁵.

⁴² ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado – 10. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016, p. 591.

⁴³ COËLHO, Sacha Calmon Navarro, Curso de direito tributário brasileiro. 12^a ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 361.

⁴⁴ BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> Acesso em: 23/09/2017.

⁴⁵ BRASIL, SUPERIOR TRIBUNAL FEDERAL. Súmula n. 656. É constitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão Inter vivos de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel. In. ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário

Assim, há uma gama de possibilidades extensa de incidência do ITBI. Sabendo que o devido imposto é de competência municipal, configura-se, portanto, como uma das receitas dos municípios que o instituíram.

2.1.3 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISS

O ITBI foi instituído em 1967, fundamentado na Emenda Constitucional n. 18 de 1965, em seu 15º artigo⁴⁶. A Constituição Federal, por sua vez, manteve os padrões assim tratados pela Emenda.

Assim, definiu a Lei Maior que quaisquer serviços, não importando a natureza, incidirão o ISS, desde que não se trate do Imposto sobre a circulação e mercadoria dos serviços (ICMS), competente aos Estados⁴⁷.

Existe uma extensa discussão doutrinária no que se refere à quais serviços incidirão o ICMS, competente aos Estados, e quais incidirão o ISS, competente aos municípios. Isso porque, ambos tratam de serviços, o que pode causar conflito na incidência do imposto, sendo indagado, então, qual é o correto para cada um deles.

A Lei Complementar n. 116/03 elencou 193 serviços que incidirão o ICMS⁴⁸. Durante muito tempo, o ordenamento jurídico brasileiro discutiu a respeito dos serviços elencados em diversas legislações, ao longo dos anos, questionando se esses serviços elencados eram taxativos ou exemplificativos. Com a lei supracitada, nada mais se indagou a respeito disso, tendo em vista que há uma extensa lista de serviços presente nela, tendendo então o nosso ordenamento à tese da taxatividade. Assim, entende-se que a CF/88 definiu que os serviços pertinentes ao ISS serão elencados em Lei Complementar, enquanto

Esquematizado – 10. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016, p. 592.

⁴⁶ Art. 15. Compete aos Municípios o impôsto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

⁴⁷ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

⁴⁸ BRASIL, Lei Complementar n. 116 de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm> Acesso em: 26/09/2017.

que os serviços que se referem ao ICMS estão taxados na Lei Complementar n. 116/03⁴⁹.

Quanto às alíquotas pertinentes ao ISS, a CF/88 determinou que caberá à lei complementar definir o mínimo e máximo destas⁵⁰. Contudo, a Lei Complementar n. 116/03, visando o equilíbrio do valor cobrado pelos municípios, definiu que a alíquota máxima do referido imposto será de 5%⁵¹.

2.1.4 TAXAS

As taxas são mais uma das espécies de tributo que também podem ser instituídas pelos Municípios, conforme determina o art. 145, II da CF/88⁵². ZELMO DENARI as conceituam como “prestação pecuniária imposta, legalmente, pelo Estado, em razão de serviços públicos prestados aos administrados”⁵³. Há então a prestação de um determinado serviço, no qual o administrado faz uso, e por fazer uso, deve pagar uma taxa, devidamente imposta pelo ente político, como forma de contraprestação pela utilização do serviço.

Não há, no entanto, taxas definidas, como acontece com os impostos acima especificados. Trata-se de uma maneira diferente de tributar, na qual cada ente político tem sua especificidade e liberdade de atuação.

A CF/88 elencou em seu art. 23 competências comuns da União, dos Estados e Municípios, quais sejam: zelar pela guarda da Constituição, das leis e das instituições democráticas e conservar o patrimônio público; cuidar da saúde

⁴⁹ HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário – 25 ed. rev., atual e ampl. – São Paulo: Atlas, 2016, p. 574.

⁵⁰ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...)III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (...) § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar: I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas.

⁵¹ Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes: I – (VETADO) II – demais serviços, 5% (cinco por cento).

⁵² Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; (...).

⁵³ DENARI, Zelmo. Curso de direito tributário – 9. ed. – São Paulo: Atlas, 2008, p. 90.

e assistência pública, da proteção e garantia das pessoas portadoras de deficiência; proteger os documentos, as obras e outros bens de valor histórico, artístico e cultural, os monumentos, as paisagens naturais notáveis e os sítios arqueológicos; impedir a evasão, a destruição e a descaracterização de obras de arte e de outros bens de valor histórico, artístico ou cultural; proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação, à ciência, à tecnologia, à pesquisa e à inovação; proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas; preservar as florestas, a fauna e a flora; fomentar a produção agropecuária e organizar o abastecimento alimentar; promover programas de construção de moradias e a melhoria das condições habitacionais e de saneamento básico; combater as causas da pobreza e os fatores de marginalização, promovendo a integração social dos setores desfavorecidos; registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios; estabelecer e implantar política de educação para a segurança do trânsito⁵⁴.

Há uma extensa lista de serviços de competência dos entes federados, sendo esta competência não especificada para cada um, mas sim competência comum. Ora, sendo competência comum, não há como se estabelecer com precisão, quais taxas serão de competência do município pela prestação de determinado serviço.

Visando dirimir essa situação de dubiedade, o Código Tributário Nacional determinou que a instituição e cobrança de taxas será de acordo com as atribuições de cada ente, definidas na Constituição Federal, Constituições Estaduais ou leis orgânicas⁵⁵. Assim, entendeu AIRES F. BARRETO que “só o ente político que desenvolve a atividade estatal para a qual recebeu competência administrativa é que pode instituir a taxa correspondente”⁵⁶.

⁵⁴BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> Acesso em: 25/09/2017.

⁵⁵ Art. 80. Para efeito de instituição e cobrança de taxas, consideram-se compreendidas no âmbito das atribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, aquelas que, segundo a Constituição Federal, as Constituições dos Estados, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios e a legislação com elas compatível, competem a cada uma dessas pessoas de direito público.

⁵⁶ BARRETO, Aires F. Curso de direito tributário municipal. — 2. ed. — São Paulo: Saraiva, 2012, p. 475.

Ainda, calha destacar que as taxas, não somente serão cobradas pela prestação de serviços públicos, mas também pelo efetivo exercício do poder de polícia, conforme define o CTN em seu art. 77⁵⁷.

Quanto à base de cálculo das taxas, atenta-se a princípio que não é permitido que essa base seja própria de impostos (art. 145, §2º)⁵⁸. Por óbvio, o fato gerador de determinado imposto não pode ser também utilizado como base de cálculo para taxas. São tributações distintas, merecendo então, tratamento também distinto.

Kiyoshi HARADA salienta que a presente espécie tributária tem natureza de contraprestação em seu sentido econômico, apenas. Em sentido jurídico, não há natureza de contraprestação. E é justamente por isso que o legislador possui uma certa liberdade para atribuir o valor pretendido em determinada taxa. Deve, no entanto, haver o bom senso e a razoabilidade no arbitramento desses valores, para que não se inverta a relação custo-benefício, ferindo o que propõe essa espécie tributária⁵⁹.

2.1.5 CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIAS DECORRENTES DE OBRAS PÚBLICAS

As contribuições de melhoria estão presentes no texto constitucional, em seu art. 145, III⁶⁰, sendo sua competência atribuída à União, estados e municípios. Objetivamente, trata-se de casos em que determinado ente realiza obra pública, e a consequência dessa obra é a valorização de imóvel a ela próximo.

⁵⁷ Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

⁵⁸ § 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

⁵⁹ HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário – 25 ed. rev., atual e ampl. – São Paulo: Atlas, 2016, p. 394.

⁶⁰ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Importante destacar que não se trata de qualquer melhoria em imóvel, mas sim de valorização imobiliária⁶¹. Ora, se determina obra pública não interfere na valorização do imóvel, não há que se falar em contribuição de melhoria.

O CTN estabelece como limite para a incidência da contribuição de melhoria o valor total da obra pública. Sendo assim, uma obra pública que acabe por valorizar diversos imóveis particulares, poderá ser tributada, pelo ente político competente, na modalidade de contribuição de melhoria, desde que essa tributação não ultrapasse o valor da obra pública⁶².

O Código determina ainda que a contribuição de melhoria que for instituída deve obedecer os seguintes termos: publicação prévia de memorial descritivo do projeto, orçamento e custo da obra, determinação de parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição, delimitação da zona beneficiada; fixação de prazo mínimo de 30 dias para impugnação dos elementos supracitados; regulamentação da instrução e julgamento das impugnações que porventura forem impetradas⁶³.

A competência para instituir determinada contribuição de melhoria vai variar para cada caso prático. Isso porque o tributo será instituído pelo ente político que realizou a obra. Portanto, sendo a obra realizada pelo município, este terá competência para instituir a contribuição de melhoria, bem como cobrá-la (Decreto-Lei n. 195/67, art. 3º)⁶⁴.

⁶¹ ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado – 10. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016, p.64.

⁶² Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

⁶³ Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos: I - publicação prévia dos seguintes elementos: a) memorial descritivo do projeto; b) orçamento do custo da obra; c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição; d) delimitação da zona beneficiada; II - fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior; III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

⁶⁴ Art. 3º A Contribuição de Melhoria a ser exigida pela União, Estado, Distrito Federal e Municípios para fazer face ao custo das obras públicas, será cobrada pela Unidade Administrativa que as realizar, adotando-se como critério o benefício resultante da obra, calculado através de índices cadastrais das respectivas zonas de influência, a serem fixados em regulamentação dêste Decreto-lei.

Desta maneira, entende-se que, assim como a taxa, a contribuição de melhoria se caracteriza como um tributo retributivo, no qual o contribuinte (proprietário do imóvel valorizado) paga retribuição ao ente político responsável pela obra, como forma de contribuir para a despesa suportada pelo Estado. Há, novamente, uma relação de custo-benefício⁶⁵.

2.2 O FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS COMO FORMA DE RECEITA MUNICIPAL

Estudados até o presente momento as receitas municipais tributárias, importante fonte de renda para os municípios. Contudo, conforme visto, existe a classificação da receita tributária transferida, que se refere à repartição de receitas tributárias. Aqui, analisa-se o caso do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), como fonte de receita tributária.

Não se pode olvidar dessa modalidade de receita, sendo ela uma das mais significantes para os municípios. Além do mais, tem de se ter em mente que o estado brasileiro possui 5.570 municípios⁶⁶. Diante de tamanho número, é evidente que, apesar do extenso território, um número significativo de municípios é de pequeno porte, com população de baixa renda e sem condições de realizar arrecadação via tributos, utilizando-se da repartição de receitas como forma de alcançar a autonomia financeira.

O FPM tem como importante característica a sua distribuição de acordo com a necessidade municipal. Então, conforme mencionado, existem critérios para a repartição de receita que se referem ao tamanho da população do município, mas também à sua renda. A presente tese se preocupa em favor da repartição de receitas para os municípios de baixa renda, principalmente.

Conforme estudado no Capítulo 1 deste trabalho, o FPM recebe parcela de arrecadação tributária da União e dos Estados, no que se refere ao

⁶⁵ CARNEIRO, Cláudio. *Curso de direito tributário e financeiro*. – 6. ed. – São Paulo: Saraiva, 2016, p. 309.

⁶⁶ PORTAL BRASIL, Cresce o número de municípios no Brasil, 2013. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2013/06/cresce-numero-de-municípios-no-brasil-em-2013>> Acesso em: 27/09/2017.

Imposto de Renda (IR), ao Imposto sobre o Produto Industrializado (IPI) e o Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

O que se indaga, portanto, é a efetividade do FPM para que os municípios realizem os deveres constitucionais a eles atribuídos. Em estudo realizado, CASTRO e REGATIERI⁶⁷ concluem:

Os métodos utilizados revelam um efeito positivo do FPM sobre a receita e as despesas municipais.

Em todas as faixas, o maior impacto do FPM é sobre gastos em educação, sobretudo no ensino fundamental. A área de saúde também apresenta aumento, em especial a sub função atenção básica, mas também a assistência hospitalar.

Com a comprovação do estudo acima mencionado, pode-se perceber a importância do FPM para os municípios. Há um impacto sobre gastos em educação e saúde. Pode-se, então, ressaltar o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), que consiste em medida de progresso nas dimensões do desenvolvimento humano: renda, saúde e educação⁶⁸. Evidente que os impactos causados acabam por influenciar em uma melhoria no IDH dos municípios.

Não há, no entanto, determinação anterior à repartição de receitas. Ou seja, não cabe à União, quando realiza repasse do IR e IPI para os Estados e Municípios, obrigar-los a utilizar a verba pública para determinado fim. A repartição de receitas é obrigatória, e independe da finalidade para a qual será utilizada. Assim é o entendimento da Constituição Federal, em seu art. 160⁶⁹.

De tal informação, porém, não se pode concluir que a verba será destinada a qualquer finalidade. Os preceitos constitucionais da repartição de receitas, conforme vistos, são principalmente para dirimir as desigualdades sociais⁷⁰, visando um assistencialismo aos municípios.

⁶⁷ CASTRO, Marcelo.; REGATIERI, Rebeca. Impacto do Fundo de Participação dos Municípios sobre os gastos públicos municipais por função: análise através de uma regressão em descontinuidade, 2014. Disponível em: <https://www.anpec.org.br/encontro/2014/submissao/files_I/i58eca5988b8134d6a4ca3d09a4e5716be.pdf> Acesso em: 29/09/2017.

⁶⁸ BRASIL, Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil. Disponível em: <<http://www.br.undp.org/content/brazil/pt/home/idh0.html>> Acesso em: 29/09/2017.

⁶⁹ Art. 160. É vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos.

⁷⁰ MARCUS, Abraham. Curso de direito financeiro brasileiro. – 4. ed. rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 128.

Assim, fica evidente que a receita repartida, apesar de não ter finalidade pré-determinada, possui, posteriormente, a finalidade de reduzir as desigualdades sociais, o que ocorre através de investimentos nas áreas mais primordiais da sociedade, direitos fundamentais e sociais, como a educação e saúde.

Pertinente ao tema, instrui ABRAHAM MARCUS que:

Sobre os efeitos da concessão de benefícios ou isenções fiscais nas transferências intergovernamentais, o Plenário do STF (RE nº 705.423)⁸⁶ decidiu - apesar de reconhecer o impacto negativo da política federal de desonerações sobre as finanças municipais - não ser possível excluir da cota a receber os valores desonerados, devendo o ente se conformar com o montante a menor a receber.

O STF argumenta, em decisão fundamentada, que apesar do impacto negativo das desonerações sobre as finanças dos municípios, não se pode haver o recebimento como se tais desonerações não houvessem ocorrido. Há, então, a obrigatoriedade do município de “se conformar” com o menor valor a receber.

Atente, porém, que o presente estudo não busca conflitar com a decisão do STF. Aqui, não se fala em valor arrecadado, mas sim no prejuízo financeiro sofrido pelo município. Ora, há na própria decisão do STF o reconhecimento do prejuízo, que se tem como solução o conformismo obrigado aos municípios.

3. ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS

As isenções fiscais são recorrentes no nosso Sistema Tributário Nacional. Tem, por diversas vezes, motivos justificáveis e que devem ser levados em conta. Será explanado a seguir o conceito de isenção tributária, bem como suas hipóteses de incidência. Por fim, analisa-se com cautela a isenção do IPI.

De imediato, diferencia-se a isenção tributária da imunidade tributária. A *imunidade* tributária decorre da vontade do constituinte, seja ele originário ou derivado⁷¹. Há, então, uma previsão constitucional de que determinadas pessoas (jurídicas ou naturais), sejam imunes à contribuição de determinado tributo.

A CF/88 não utiliza a palavra imunidade, no entanto, assim é chamado pela doutrina. Em seu art. 150, a Lei Maior determina que é vedado à União, estados e municípios a instituição de impostos sobre: patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; templos de qualquer culto; patrimônio, rendas ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos; livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser⁷².

O instituto da isenção é, de outro modo, mais maleável. Não há uma taxatividade da Constituição Federal para as situações que ocorrerão. No presente caso, trata-se de uma lei ordinária ou complementar que afastará a competência tributária de determinado produto, em determinada situação (especificada na lei), havendo a exclusão do crédito tributário. Assim define o ilustre Leandro PAULSEN que “a isenção é benefício fiscal que pressupõe a existência da competência tributária e a própria incidência, exigindo do ente

⁷¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de direito tributário brasileiro*. 12^a ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 162.

⁷² BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>

tributante outra lei que afaste a cobrança do tributo relativamente ao contribuinte ou operação beneficiada”⁷³.

A isenção, então, é discricionária. Assim, entende o STF que caberá ao ente competente à tributar a decisão de elaborar lei que isente determinado tributo, diante de determinadas circunstâncias. Será analisada a situação, para avaliar se existe razão para conceder esse benefício⁷⁴.

No entanto, a Lei que for elaborada, e se referir à isenção, deverá ser interpretada em sentido literal, não havendo interpretação extensiva ao que ali está escrito. (art. 111, CTN)⁷⁵. Isso porque, a concessão do benefício deve ser específica ao que a lei descreve, evitando que demais contribuintes procurem tirar proveito de situação que não se enquadra.

Um dos objetivos da isenção, de acordo com o nosso ordenamento jurídico, é o estabelecimento de políticas econômicas. Assim, define Luciano AMARO⁷⁶:

A técnica da isenção tem notáveis virtudes simplificadoras: por meio dela, podem ser excepcionadas situações que, pela natureza dos fatos, ou dos bens, ou das pessoas, ou em função da região, ou do setor de atividades etc., o legislador não quer onerar com tributo. Várias razões podem fundamentar esse tratamento diferente, em atenção às características da situação, às condições da pessoa, a razões de política fiscal (por exemplo, estímulo a determinados comportamentos etc). Há de haver um critério válido de discrimen para justificar a isenção, a fim de harmonizá-la com o preceito constitucional da isonomia.

No CTN, a Isenção é tratada no Capítulo V – Exclusão de Crédito Tributário; Seção II – Isenção. De início, o Código, em seu art. 176 tem o posicionamento que a CF/88 manteve de que a isenção decorrerá sempre de lei que especifique as condições e requisitos para que aconteça⁷⁷. Normalmente, a

⁷³ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 4^a ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 79.

⁷⁴ RIZZI, Ângela Onzi. *Isenções Tributárias à luz da jurisprudência do STF*. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,isencoes-tributarias-a-luz-da-jurisprudencia-do-stf,46909.html>> Acesso em: 01/10/2017.

⁷⁵ Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: (...) II - outorga de isenção; (...).

⁷⁶ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005, p 281. Apud. RIZZI, Ângela Onzi. *Isenções Tributárias à luz da jurisprudência do STF*. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,isencoes-tributarias-a-luz-da-jurisprudencia-do-stf,46909.html>> Acesso em: 01/10/2017.

⁷⁷ Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

isenção é concedida, supostamente, por razões de ordem político-social, desde que haja interesse público de determinada região, ou até mesmo a nível nacional⁷⁸.

Roque Antônio CARRAZZA destaca que a isenção pode ocorrer tanto por lei ordinária como por lei complementar. No caso da concessão por lei ordinária, apenas o ente competente para tributar poderá elaborar a lei que o isente. Então, um tributo federal só poderá ser isento por lei ordinária federal, e assim sucessivamente. Existem ainda, isenções concedidas mediante decreto, que embora frequentes, são injurídicas e afetam o patrimônio público. Outra possibilidade é a concessão de isenção por meio de lei complementar. São as chamadas isenções heterônomas, que são concedidas por pessoa diversa daquela competente para tributar⁷⁹.

Um exemplo dessa modalidade heterônoma está presente no art. 156, §3º, II da CF/88, que permite que a União possa conceder isenções do ISS, por meio de lei complementar, para serviços prestados para o exterior⁸⁰.

Ainda em mesma Seção, o CTN destaca que a isenção não atingirá às taxas e contribuições de melhorias. O mesmo tratamento também não será concedido aos tributos instituídos posteriormente à Lei que concede determinada isenção (art. 177, CTN)⁸¹.

Quanto à concessão, pode ser de caráter geral ou condicional⁷⁸. Quando se tratar de caráter condicional, será apenas efetivada por despacho da autoridade administrativa, no qual o interessado apresentará requerimento do benefício e comprove que cumpre com os requisitos assinalados pela lei complementar. (art. 179, CTN)⁸².

Para a compreensão dos impactos financeiros que a isenção fiscal pode acarretar, deve-se levar em consideração a Lei Complementar n.101 de 04

⁷⁸ HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário – 25 ed. rev., atual e ampl. – São Paulo: Atlas, 2016, p. 709.

⁷⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário – 31. ed., rev., ampl. e atual. / Até a Emenda Constitucional n. 95/2016. São Paulo: Malheiros, 2017, p.1068.

⁸⁰ § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: (...) II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. (...).

⁸¹ Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva: I - às taxas e às contribuições de melhoria; II - aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.

⁸² Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

de maio de 2000. Presente nela disposições de finanças públicas e como estas devem ser regidas. Assim, em seu primeiro artigo, a lei de imediato destaca que a gestão fiscal deve ocorrer de maneira planejada, transparente, de maneira preventiva à riscos para com as finanças públicas, devendo haver metas e limites quanto aos gastos⁸³.

Ora, a Lei é cristalina e busca um controle dos entes federados e seus gastos, receitas, e maneira como o setor da economia pública deve ser guiado para que se haja uma isonomia e equilíbrio econômico no país. É com esse intuito que a mesma lei destaca, em seu art. 14, que a concessão de benefício de natureza tributária, deve ser previamente acompanhado de análises e estudos quanto ao impacto que podem sofrer os cofres públicos⁸⁴.

Ora, há uma clara preocupação quanto às renúncias de receitas realizadas pelos entes políticos. Contudo, a preocupação aqui mencionada se refere ao ente em si, que, caso tenha capacidade de cumprir com suas obrigações e metas financeiras renunciando determinada receita, para a lei, não haverá empecilho (desde que hajam motivos para a renúncia).

O que não existe, no entanto, é a atenção aos outros entes políticos. Se existe o mecanismo de repartição de receitas públicas, já acima estudado, deveria haver uma maior cautela com a isenção e outras formas de renúncia de receita, já que o mecanismo foi instituído com objetivos sociais importantes, tais como a diminuição da desigualdade social e a busca pela maior isonomia econômica entre a União, estados e municípios.

A doutrina classifica a isenção de diversas maneiras. Inicia-se falando da classificação subjetiva e objetiva. Por óbvio, a isenção subjetiva diz respeito ao sujeito, então, se olha para a situação pessoal do contribuinte (sujeito passivo). Já as isenções objetivas tratam de situações referentes à atos, bens

⁸³ Art.1º: (...): § 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da segurança social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

⁸⁴ Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: (...).

ou serviços, não se considerando a condição do sujeito para que seja concedida⁸⁵.

Outra importante classificação para o presente estudo se refere às isenções gratuitas e onerosas. A isenção gratuita não exige o cumprimento de nenhuma condição por parte do contribuinte, tratando-se apenas de mera liberalidade⁸⁶. Em sentido contrário é a isenção onerosa ou bilateral, que exige uma contraprestação do contribuinte⁸⁵, havendo assim, uma situação de ganho por parte também do poder público.

A isenção tem como característica a possibilidade de ser revogada, diferentemente da imunidade. A revogação pode ocorrer, conforme o art. 104, III e 178 do CTN. Esse, permite a revogação, ressalvando as isenções que sejam concedidas por prazo certo e que dependam de condições para concessão⁸⁷. Aquele diz respeito a anterioridade da revogação, entrando em vigor apenas no primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele que ocorra sua publicação⁸⁸.

Nada obstante, o STF pondera, de maneira prudente, que as isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não serão livremente supridas⁸⁹. Isso quer dizer que o contribuinte que adquiriu a concessão de isenção onerosa não terá o seu direito revogado, por mais que a lei permita a revogação da isenção a qualquer tempo⁹⁰.

3.1 ALÍQUOTA ZERO

É importante mencionar o fenômeno da alíquota zero, recorrente no ordenamento jurídico brasileiro. A alíquota zero consiste na alteração da alíquota

⁸⁵ DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário* – 9. ed. – São Paulo: Atlas, 2008, p. 176.

⁸⁶ CARNEIRO, Cláudio. *Curso de direito tributário e financeiro*. – 6. ed. – São Paulo: Saraiva, 2016, p.764-765.

⁸⁷ Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.

⁸⁸ Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda: (...) III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.

⁸⁹ BRASIL, SUPERIOR TRIBUNAL FEDERAL. Súmula n. 544. Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2283>> Acesso em: 02/10/2017.

⁹⁰ CARNEIRO, Cláudio. *Curso de direito tributário e financeiro*. – 6. ed. – São Paulo: Saraiva, 2016, p. 768.

de determinado tributo para 0%, acarretando em um tributo sem expressividade econômica⁹¹. Assim, não há uma lei de isenção do tributo, no entanto, não há valor cobrado deste, já que qualquer valor sobre percentual zero acarretará em zero.

Desse modo, passa-se a questionar se a alíquota zero enquadra-se em isenção tributária ou não. A doutrina diverge nesse ponto. No entanto, o entendimento de Paulo de Barros CARVALHO⁹² parece plausível:

Importa referir que o legislador muitas vezes dá ensejo ao mesmo fenômeno jurídico de recontro normativo, mas não chama a norma mutiladora de isenção. Não há relevância, pois aprendemos a tolerar a falha do produto legislado e sabemos que somente a análise sistemática, iluminada pela compreensão dos princípios gerais do direito, é que poderá apontar os verdadeiros rumos da inteligência de qualquer dispositivo da lei. É o caso da alíquota zero.

Perceba, portanto, que a alíquota zero também pode afetar, de maneira direta, na economia dos entes políticos. No que se refere ao IPI, imposto aqui estudado, não há lei que delimita sua alíquota para um mínimo plausível. Assim pode a União, com sua competência de tributar, determinar que a alíquota do imposto seja de zero percentuais. Com isso, o imposto fica isento de forma disfarçada, sem lei complementar prévia, conforme exige o CTN. Ora, não é difícil averiguar que esse fenômeno pode afetar de maneira direta a Repartição de Receitas Tributárias.

3.2 O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) E SUA ISENÇÃO

O Imposto sobre produtos industrializados (IPI), competente à União, também pode ser isento pela mesma. Não há diferenças no tratamento da isenção do IPI para os demais impostos. Então, havendo lei ordinária federal que

⁹¹ PAULSEN, Leandro, *Curso de direito tributário: completo*. 4^a ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 293.

⁹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Elementos do direito tributário: notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário*, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo / Coordenação Geraldo Ataliba. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 569-570. Apud. LIBONATI JÚNIOR, Ageu. *Interpretação da Isenção Tributária Relacionada aos Direitos Humanos*, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2015, p. 33.

afaste a incidência tributária, terá o contribuinte o benefício garantido pela lei, desde que cumprindo os requisitos que lhe cabem.

É importante ressaltar, no entanto, algumas características do IPI e seu impacto econômico no país. A CF/88 destaca no art. 155, §3º, III que o IPI será seletivo, em função da essencialidade do produto, é não cumulativo, não incidirá sobre produtos destinados ao exterior e reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto⁹³.

O fato gerador do IPI é a operação do produto industrializado. Depreende-se, dessa forma, que:

O que é relevante juridicamente é a operação que se segue à industrialização promovendo a circulação jurídica do produto industrializado, passível de aferição econômica capaz de acarretar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária⁹⁴.

Desse modo, o CTN determinou como fato gerador o desembarço aduaneiro; a sua saída de estabelecimentos ou a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão (art. 46, CTN)⁹⁵.

Sendo realizado o fato gerador, deverá o contribuinte pagar o imposto devido. A Receita Federal considera contribuinte o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembarço aduaneiro de produto de procedência estrangeira; o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem assim quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar; o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem assim quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar; os que consumirem ou utilizarem em outra finalidade, ou remeterem a pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras, o papel destinado à

⁹³ § 3º O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto; II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior. IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.

⁹⁴ HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário – 25 ed. rev., atual e ampl. – São Paulo: Atlas, 2016, p. 502.

⁹⁵ BRASIL, Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 03/10/2017.

impressão de livros, jornais e periódicos, quando alcançado pela imunidade prevista na Constituição Federal⁹⁶.

Quando a Receita Federal menciona o termo *industrial*, deve-se ter que esse conceito é decorrente do art. 46 do CTN, no qual seu parágrafo único determina que “considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.”⁹⁷

Quanto às alíquotas do IPI, Sacha Calmon Navarro COELHO afirma que, devido à seletividade, serão altas ou baixas, de acordo com a essencialidade dos produtos. Afirma o autor, ainda, que essa essencialidade decorre da necessidade do consumidor de adquirir determinado produto. A título de exemplo: os remédios devem ter um IPI com alíquota baixa, devido à necessidade de quem o compra⁹⁸.

Desse modo, a CF/88 deu liberdade ao poder executivo, ao permitir que seja facultado a este a alteração de alíquotas do IPI⁹⁹, da maneira como achar adequado. É por essa razão que se tem a problemática acima analisada, no que se refere à alíquota zero.

A não cumulatividade do IPI tem importante função no que diz respeito à isenção. Para compreender esse aspecto, destaca-se de antemão o art. 49, Seção I – Imposto sobre produto industrializado do CTN⁹⁷:

Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido 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.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes.

⁹⁶ RECEITA FEDERAL. IPI – Imposto sobre produtos industrializados. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/ipi>> Acesso em: 03/10/2017.

⁹⁷ BRASIL, Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 03/10/2017.

⁹⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de direito tributário brasileiro*. 12^a ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2012, p.312.

⁹⁹ § 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

Assim, corroborando com o artigo acima, a Lei de n. 4.502/64 define, em seu art. 25¹⁰⁰:

Art. 25. A importância a recolher será o montante do impôsto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do impôsto relativo aos produtos nêle entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer.

O sistema da não-cumulatividade funciona com base no creditamento. Então, quando uma indústria adquire um insumo tributado pelo IPI, deve, quando for realizar a saída do seu próprio produto, se creditar do montante anteriormente tributado, deduzindo-o da dívida que terá do IPI de saída¹⁰¹.

O que se deve absorver é que não existe relação entre as operações de entrada, chamadas insumo, e as operações de saída do produto final que incorporou esses insumos. Sendo assim, nem toda entrada que se refere ao funcionamento da indústria gerará a não-cumulatividade, mas sim apenas aquelas que se referem ao produto em si, como embalagens ou produtos consumidos durante a industrialização¹⁰¹.

No que se refere à isenção, e também a alíquota zero, ou qualquer outro caso que não haja incidência do tributo em sua entrada, não haverá direito ao creditamento. É esse o entendimento do STF, no qual o Ministro Relator Gilmar Mendes afirma em Repercussão Geral no Recurso Extraordinário 398.365 do Rio Grande do Sul:

Há jurisprudência consolidada na Corte sobre o assunto. O entendimento do Supremo Tribunal Federal é no sentido de ser indevido o creditamento do IPI referente à aquisição de insumo não tributado, isento ou sujeito à alíquota zero¹⁰².

Fomentando a Repercussão, o Ministro destaca o julgado abaixo:

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. IPI. CREDITAMENTO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE.

¹⁰⁰ BRASIL, Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502.htm> Acesso em: 04/10/2017.

¹⁰¹ PAULSEN, Leandro, *Curso de direito tributário: completo*. 4^a ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 378.

¹⁰² Recurso Extraordinário n. 398.365, Repercussão Geral, 27/08/2015, Relator Min. GILMAR MENDES. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verPronunciamento.asp?pronunciamento=5752320>> Acesso em: 04/10/2017.

INEXISTÊNCIA DE AFRONTA. AUSÊNCIA DO DIREITO. PRECEDENTES DA CORTE. 1. A regra constitucional da não cumulatividade é direcionada ao crédito do valor cobrado na operação anterior. 2. Impossibilidade de creditamento em relação a insumo adquirido sob qualquer regime de desoneração, inexistindo dado específico a conduzir ao tratamento diferenciado. 3. Agravo regimental não provido. (AI-AgR 686.798, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, DJe 11.11.2011)¹⁰².

Do mesmo modo, havendo a matéria-prima tributada, mas o produto final isento, não haverá creditamento. O STF tem o entendimento de que a “não cumulatividade está na compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, de modo que não se aperfeiçoa quando não houver produto onerado na saída”¹⁰³.

Ademais, a isenção do IPI segue as determinações constitucionais e do sistema tributário nacional, devendo ser realizada pela União (competente para instituir o tributo), através de lei ordinária federal, desde que hajam motivos econômicos ou sociais pertinentes, no entendimento do ente político, para que haja a concessão do benefício.

¹⁰³ PAULSEN, Leandro, *Curso de direito tributário: completo*. 4^a ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 379.

4. PROBLEMAS DA ISENÇÃO DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) PARA OS MUNICÍPIOS

No presente capítulo, retoma-se aos conceitos acima abordados, principalmente no que se refere ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM), levando-o em conta como Receita Municipal, e os reflexos da isenção do IPI para esse Fundo. Com isso, há de se verificar o prejuízo financeiro que essa situação traz para os municípios brasileiros.

Existe o entendimento de que o Estado (*latu sensu*) encontrou na tributação o seu principal meio de se financiar, ou seja, adquirir recursos para que promova a sua própria subsistência, propiciando segurança, lazer, saúde, educação, e demais direitos sociais¹⁰⁴. O motivo dessa solução é o fato de que a CF/88, em seu art. 173, ressalvou a atividade econômica para o ambiente privado. O poder público apenas a explora em casos de segurança nacional ou relevante interesse coletivo¹⁰⁵.

Assim, da mesma maneira que a CF/88 não permite a livre atividade econômica pelo poder público, ela também determinou a tributação como forma de se adquirir renda por parte dos entes políticos. No entanto, conforme estudado, nem toda renda adquirida via tributos se destinam ao ente que tributou. Existe o mecanismo de Repartição de Receitas Tributárias, também presente no texto constitucional.

Em breve recordação, quanto à repartição de receitas tributárias, viu-se que a Constituição Federal determinou que 22,5% do que a União arrecadar com a cobrança do IPI será destinado ao Fundo de Participação dos Municípios.

Em momento posterior, a Emenda Constitucional n. 55 de 2007 acrescentou a essa porcentagem o valor de 1% do que for arrecadado. Assim, tem-se um total de 23,5% destinado ao FPM. Trabalha-se, na presente tese, com o valor de 23,5%. O nosso ordenamento jurídico atual, com o advento da

¹⁰⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário* – 31. ed., rev., ampl. e atual. / Até a Emenda Constitucional n. 95/2016. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 805.

¹⁰⁵ Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

Emenda Constitucional n. 83 de 2014, admite a repartição de receitas do IPI em 24,5%. A mencionada emenda acrescentou mais 1% destinado ao FPM. No entanto, conforme fora esclarecido, estuda-se o período de 2012 à 2014, no qual essa Emenda não estava vigente.

Pois bem. É importante mencionar que ao observar as determinações para a repartição de receitas, não apenas a isenção do IPI aparece como problema, mas também o dispositivo 160 da Lei Maior¹⁰⁶, em específico o parágrafo único, que se seguem:

Art. 160. É vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos.

Parágrafo único. A vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionar a entrega de recursos:

- I - ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias;
- II - ao cumprimento do disposto no art. 198, § 2º, incisos II e III¹⁰⁷.

O artigo acima citado veda que o ente político retenha a arrecadação destinada aos fundos de participações do estado e municípios. No entanto, em seu parágrafo único, dispõe sobre condicionamentos que podem ser exigidos para que haja essa repartição. Roque Antônio CARRAZZA¹⁰⁸, em entendimento digno de destaque, leciona:

Ora, como os Estados, os Municípios e o Distrito Federal são atualmente grandes devedores da União e os Municípios dos Estados, a União e os Estados, na prática, poderão negar-se a entregar-lhes as parcelas que constitucionalmente têm jus. Com isto, ficam na

¹⁰⁶ BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm> Acesso em: 05/10/2017.

¹⁰⁷ Art. 198. As ações e serviços públicos de saúde integram uma rede regionalizada e hierarquizada e constituem um sistema único, organizado de acordo com as seguintes diretrizes: § 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios aplicarão, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde recursos mínimos derivados da aplicação de percentuais calculados sobre: III - no caso dos Municípios e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, inciso I, alínea b e § 3º.

¹⁰⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário – 31. ed., rev., ampl. e atual. / Até a Emenda Constitucional n. 95/2016. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 825-826.

dependência da “boa vontade” da União, e os Municípios, também dos Estados (justamente o que o *caput* do artigo pretendia evitar).

Há, então, a possibilidade de a União condicionar o repasse da receita arrecadada para os Municípios. Com o entendimento de que muitos destes, por haver baixa renda, baixo número populacional, não possuem autonomia financeira suficiente para cumprir essas condições, não se pode considerar esse tratamento isonômico. Em verdade, os municípios necessitam ainda mais desses recursos para o desenvolvimento local.

Não suficiente o condicionamento, o IPI é frequentemente alvo de isenções tributárias por parte da União. Isenções estas que, por muitas vezes, têm objetivos de recuperação econômica, ou um suposto interesse social que acaba por não ser cumprido, prejudicando de maneira direta o FPM.

De acordo com Carla Márcia Botelho RUAS, *et al.*, a título de exemplo da clara problemática que o IPI pode e, de fato, vem trazendo, no ano de 2008 houve a isenção do IPI sobre automóveis, com o interesse social de recuperação da crise mundial e combate à demissão em massa que estava acontecendo pelas montadoras. O que ocorreu, na realidade, é que a demissão em massa permaneceu, e o FPM deixou de receber o que seria arrecadado, sofrendo drástica redução de receita, deixando muitos municípios em situação financeira delicada. Ainda, destaca a autora que o Município trata com a população de maneira localizada, mais próxima do que qualquer outro ente político e esse prejuízo causa a privação de prestação de serviços essenciais¹⁰⁹.

Não acontece de maneira diferente no período de 2012 à 2014, quando se observa aos dados colhidos. O FPM sofre consequências econômicas decorrentes da isenção do IPI, que por muitas vezes não decorrem de situações plausíveis o suficiente. Existem, por óbvio, isenções relevantes e válidas a serem concedidas, no entanto, não é o que se observa em muitos dos casos. Assim, observa-se a seguir os dados colhidos.

¹⁰⁹ RUAS, Carla Márcia Botelho.; PIRES, Rita de Cássia Teixeira.; PEREIRA, Paulolinto.; COLAUTO, Romualdo Douglas. Análise inferencial de normas de finanças públicas: enfoque sobre concessão de benefícios por meio de renúncia de receitas públicas. São Paulo, 2013, p. 13.

4.1 DADOS REFERENTES À ARRECADAÇÃO DO IPI E RECEITAS NÃO ARRECADADAS DEVIDO À ISENÇÃO

Os dados abaixo serão explanados da seguinte maneira: ano a ano, de maneira especificada, serão demonstrados em uma tabela os valores arrecadados do IPI naquele ano, bem como a porcentagem de 23,5% do valor que é repassado ao Fundo de Participação dos Municípios. Posteriormente, observam-se os valores que deixaram de ser arrecadados por virtude da isenção do IPI, e a porcentagem de 23,5% que deveria ser destinado ao Fundo de Participação dos Municípios, porém não o foi.

Por fim, será analisado o período como um todo, estudando a situação total dos três anos em conjunto, demonstrando, de fato, a relevância dos valores que não chegaram aos municípios, ente político mais fraco economicamente no país.

4.1.1 ANO DE 2012

De logo, analisa-se o gráfico 1, no qual se demonstra a arrecadação mês a mês do IPI no ano de 2012. Todos os valores apresentados, em todos os anos, estão em R\$ milhões e foram retirados de relatórios oficiais da Receita Federal¹¹⁰.

Com isso, se utilizará a porcentagem de 23,5% do valor arrecadado que é destinado ao Fundo de Participação dos Municípios, obtendo assim, o valor que o Fundo recebeu naquele ano.

Conforme se observa:

¹¹⁰ RECEITA FEDERAL. Relatórios do Resultado de Arrecadação de 2012, 2013 e 2014. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-doresultado-da-arrecadacao>> Acesso em: 05/10/2017.

Tabela 1.

2012	
Meses	Valores arrecadados do IPI (R\$ em milhão)
Janeiro	R\$4.582
Fevereiro	R\$3.487
Março	R\$3.602
Abril	R\$4.202
Maio	R\$4.308
Junho	R\$3.395
Julho	R\$3.467
Agosto	R\$3.691
Setembro	R\$2.512
Outubro	R\$3.646
Novembro	R\$3.997
Dezembro	R\$3.876
Total	R\$44.765
Repartição ao FPM (23,5%)	R\$10.520

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em Receita Federal – Relatórios do Resultado de Arrecadação.

Constata-se que o valor em milhões arrecadado no ano de 2012 é de R\$ 44.765 (quarenta e quatro mil milhões e setecentos e sessenta e cinco). Ou seja, houve uma arrecadação de aproximadamente quarenta e quatro bilhões, dos quais, 23,5% foram repartidos ao FPM, sendo este o valor em milhões de R\$ 10.520 (dez mil milhões e quinhentos e vinte).

A partir daí, tem-se de analisar os valores que deixaram de ser arrecadados do IPI no ano de 2012, conforme se observa no gráfico 2 a seguir. Destaque-se que todas as informações extraídas nos gráficos abaixo são retiradas do Ministério da Fazenda¹¹¹:

¹¹¹ MINISTÉRIO DA FAZENDA. União desonera, mas estados e municípios também perdem, 2016. Disponível em: <https://www.senado.gov.br/noticias/Jornal/emdiscussao/upload/201303%20%20julho/ed16_imgs/ed16_p33_info.jpg> Acesso em: 06/10/2017.

Gráfico 1.



Fonte: Elaborado pelo autor, com base em Ministério da Fazenda.

Segundo dados colhidos no ano de 2012, ao realizar o somatório, tem-se o valor total de R\$ 8.500.000.000,00 (oito bilhões e quinhentos milhões de reais) que não foram arrecadados por virtude da isenção do imposto analisado. Com isso, se constata que, o valor de R\$ 6.600.000.000,00 (seis bilhões e seiscentos milhões de reais) não foram arrecadados para a União. Por consequência, 23,5% desse valor não foi repassado ao FPM, dando um total de R\$ 1.900.000.000,00 (um bilhão e novecentos milhões de reais).

4.1.2 ANO DE 2013

Seguindo o mesmo método adotado no tópico anterior, será demonstrado inicialmente os valores do IPI arrecadados pela União, bem como quanto desse valor foi destinado ao Fundo de Participação dos Municípios. Assim, se observa a tabela 2 a seguir:

Tabela 2.

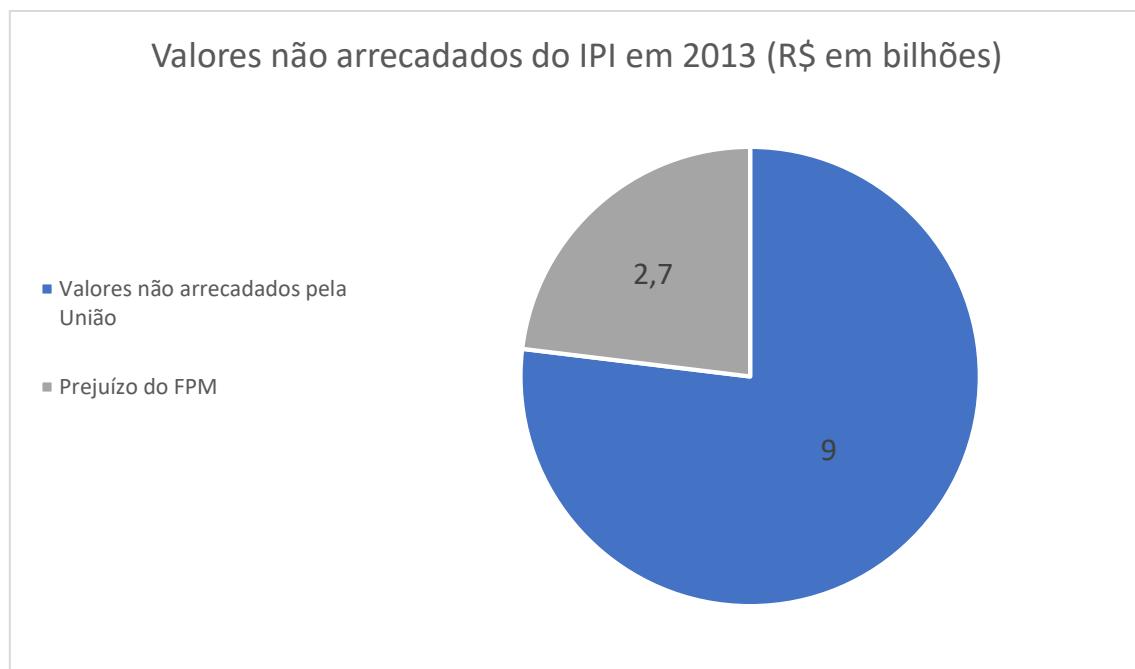
2013	
Meses	Valores arrecadados do IPI (R\$ em milhão)
Janeiro	R\$4.461
Fevereiro	R\$3.080
Março	R\$3.420
Abril	R\$3.786
Maio	R\$3.743
Junho	R\$3.893
Julho	R\$3.409
Agosto	R\$3.468
Setembro	R\$3.885
Outubro	R\$4.232
Novembro	R\$4.334
Dezembro	R\$4.267
Total	R\$45.978
Repartição ao FPM (23,5%)	R\$10.804

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em Receita Federal – Relatórios do Resultado de Arrecadação.

Demonstra-se, então, que o ano de 2013 obteve uma arrecadação semelhante, quando comparado ao ano anterior, instado o valor em R\$ 45.978 (quarenta e cinco mil milhões e novecentos e setenta e oito). Com isso, por conseguinte, a repartição ao FPM também se manteve semelhante, chegando a R\$ 10.804 (dez mil milhões e oitocentos e quatro).

Apesar da arrecadação ter se mantido a mesma, não foi o que aconteceu com o valor que deixou de ser arrecadado em decorrência das isenções do imposto. No ano de 2013, esse valor que não foi arrecadado se elevou de maneira significativa, conforme se observa o gráfico 3:

Gráfico 2.



Fonte: Elaborado pelo autor, com base em Ministério da Fazenda.

Tem-se em destaque, portanto, os valores que deixaram de ser arrecadados no ano de 2013 em virtude da isenção do tributo. Percebe-se, ao realizar o somatório do gráfico acima, que o valor total não arrecadado é de R\$ 11.800.000.000,00 (onze bilhões e oitocentos milhões de reais).

Há um aumento significativo na renúncia de receitas, levando a União a não receber o valor de aproximadamente R\$ 9.000.000.000,00 (nove bilhões de reais). A repartição de 23,5% que se destinaria aos municípios tem valor aproximado de R\$ 2.773.000,000 (dois bilhões e setecentos e setenta e três milhões de reais). Constatase, portanto, que esse valor é quase o dobro do ano anterior.

4.1.3 ANO DE 2014

Por fim, o último ano estudado na presente tese. De imediato, verifica-se o valor do IPI arrecadado neste ano, na tabela 3 abaixo:

Tabela 3.

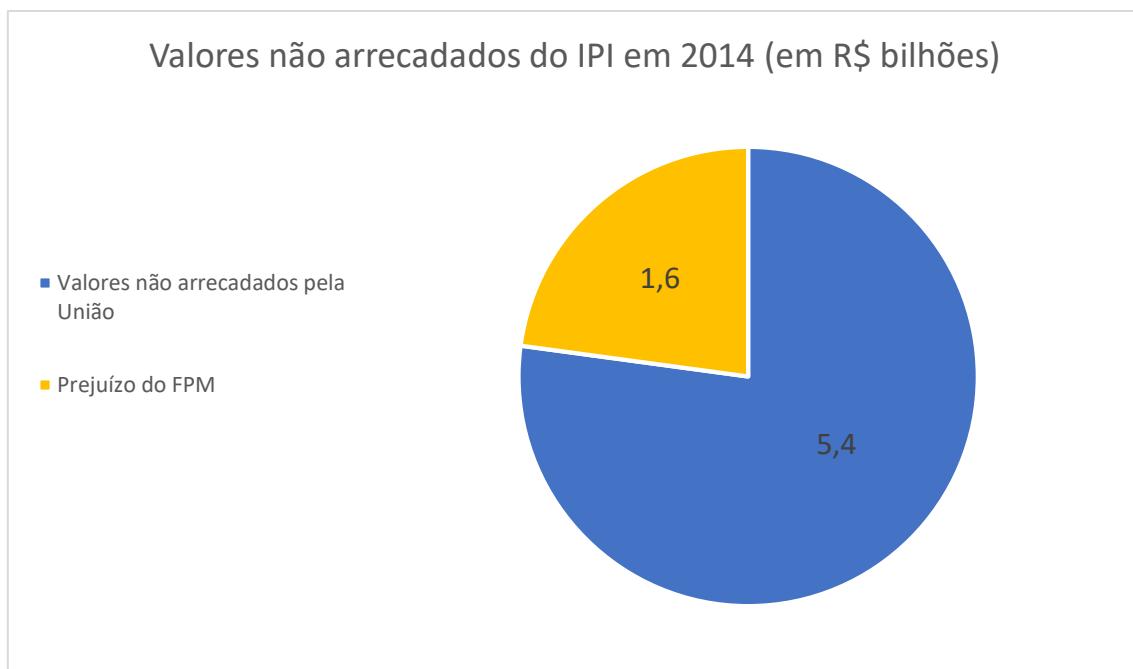
2014	
Meses	Valores arrecadados do IPI (R\$ em milhão)
Janeiro	R\$4.976
Fevereiro	R\$3.084
Março	R\$3.784
Abril	R\$4.018
Maio	R\$4.118
Junho	R\$4.031
Julho	R\$3.911
Agosto	R\$4.127
Setembro	R\$4.245
Outubro	R\$4.661
Novembro	R\$4.867
Dezembro	R\$4.522
Total	R\$50.344
Repartição ao FPM (23,5%)	R\$11.831

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em Receita Federal – Relatórios do Resultado de Arrecadação.

No ano de 2014, a arrecadação do IPI foi mais alta do que os anos anteriores estudados, chegando a um total de R\$ 50.344 (cinquenta mil milhões e trezentos e quarenta e quatro). Desse valor arrecadado, calcula-se a porcentagem destinada ao FPM, e conforme se verifica, ao Fundo foram destinados R\$ 11.831 (onze mil milhões e oitocentos e trinta e um). Por óbvio, se a arrecadação no ano foi maior, seu repasse assim também o foi.

Assim, há de se analisar o quanto não foi arrecadado em virtude de isenção. Seguindo o mesmo método adotado, examina-se o gráfico 4 a seguir:

Gráfico 3.



Fonte: Elaborado pelo autor, com base em Ministério da Fazenda.

Extrai-se do gráfico acima, realizando o somatório, que o valor total do imposto que deixou de ser arrecadado é de R\$ 7.100.000.000,00 (sete bilhões e cem milhões de reais). Com isso, a União deixou de receber R\$ 5.400.000.000,00 (cinco bilhões e quatrocentos milhões de reais), bem como deixou de repassar R\$ 1.600.000.000,00 (um bilhão e seiscentos milhões de reais) ao FPM.

Dos anos estudados, este foi o de menor prejuízo para os municípios. No entanto, seu valor ainda permanece significativo e merece destaque.

4.2 PREJUÍZO TOTAL DO FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS (FPM) NO PERÍODO DE 2012 À 2014

Para que se possa compreender o prejuízo sofrido no período estudado, deve-se analisar os valores como um todo, durante os três anos, para que se tenha uma maior noção do quanto o Fundo de Participação dos

Municípios (FPM) sofreu de prejuízos. Assim, analisa-se a tabela 4 a seguir, formulada com base nos dados acima apresentados:

Tabela 4.

PREJUÍZO TOTAL SOFRIDO PELO FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS	
2012	R\$ 1,9 bilhão
2013	R\$ 2,7 bilhões
2014	R\$ 1,6 bilhão
TOTAL	R\$ 6,2 bilhões

Fonte: Elaborado pelo autor.

Ora, os dados demonstram um prejuízo que pode ser consideravelmente alto. As isenções do IPI no período de 2012 à 2014 geraram uma ausência de repasse de aproximadamente R\$ 6,2 bilhões de reais. Quando se considera o nível nacional, de fato, o número não parece relevante. No entanto, levando em conta os interesses locais, a autonomia financeira precária de diversos municípios, que lutam contra a pobreza e a má qualidade de vida, é, evidente, que esse valor tem uma consequência prejudicial.

Os investimentos que a renda do FPM pode propor, principalmente no que se refere às garantias constitucionais de saúde, segurança, educação, acabam sendo tolhidos pelas isenções que ocorrem de maneira desenfreada, sendo em muitos dos casos, com a justificativa de “recuperação econômica”, o que acaba por prejudicar os municípios e a população, que está muito mais relacionada com o município do que qualquer outro ente político.

Resta, portanto, comprovado o prejuízo financeiro que os municípios sofrem, pela liberalidade da União de isentar o IPI, bem como alterar sua alíquota da maneira que achar adequado, sempre visando o seu aspecto financeiro, porém, desconsidera o aspecto financeiro dos demais entes políticos, e, principalmente, dos municípios menores que necessitam dessa renda.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

As colocações realizadas durante esse trabalho demonstram que de fato, existe um problema, uma realidade que acaba por causar prejuízos aos municípios brasileiros. Com efeito, a isenção do IPI, competente à União, comprovadamente afeta ao Fundo de Participação dos Municípios, afetando os cofres públicos desses entes políticos, principalmente, dos mais fracos economicamente.

A noção de isonomia, princípio geral do nosso ordenamento jurídico, está presente na separação dos poderes entre União, estados e municípios. Isto nos leva a considerar que essa separação dos poderes deve conceder autonomia política à cada ente, havendo inclusive, a ausência de hierarquia entre eles.

A autonomia financeira é imprescindível para que essa premissa seja verdadeira. Assim, entende-se que para que haja a autonomia política de cada ente federado, deve-se haver autonomia financeira também. Considerando que a autonomia financeira de todos os entes é decorrente de tributo, isto porque, atividade econômica pública só ocorre diante de condições específicas, entende-se que a autonomia financeira decorre, então, da instituição dos impostos, taxas e contribuições. Logo, fica evidente que para que haja uma autonomia política dos entes federados, deve-se haver um Estado Democrático, Social e Tributário.

Para tanto, a Constituição Federal delegou para a União, estados e municípios, a instituição de diferentes tributos, de maneira independente entre eles. Assim, cabe a cada um deles instituir ou não os tributos que lhes são de competência, sem que haja a interferência de outro ente federado.

Dentro desse contexto, deve-se ter em mente a noção de justiça. Os entes políticos devem possuir autonomia política para que possam realizar as funções que a Constituição Federal lhe atribuem, porém, não se pode haver uma separação total entre eles.

A noção de que são autônomos e independentes, não retira a necessidade de, em determinados momentos, haver o suporte necessário de um

ente político mais forte economicamente, para que o outro, mais fraco, possa manter sua estrutura em pleno funcionamento.

A tributação no Estado Brasileiro possui tratamento diferente para à União. Por óbvio, esse ente é o que possui competência para instituir um maior número de tributos, e, por conseguinte, adquire mais renda. Compreensível esse fato, quando se leva em conta ser o maior ente político, com maiores demandas. No entanto, pelo mesmo motivo, deve também suportar com situações financeiras dos estados e municípios, havendo um auxílio de um ente para o outro.

Esse auxílio se dá, não em maneira de favor, mas sim por obrigação constitucional, para que haja o mantimento da Federação Brasileira. Assim, fala-se no mecanismo da Repartição de Receitas Tributárias, que retorna a ideia de justiça e autonomia política dos entes federados.

A Repartição de Receitas Tributárias é a maneira que a Constituição Federal encontra para uma melhor distribuição de renda entre a União, os estados e os municípios. Assim, a competência de tributar é exclusiva de cada ente, a arrecadação da renda também lhe é cabível, no entanto, determinados impostos da União deverão ter sua percentagem repassada para os estados e municípios. Bem como, parcela dos impostos dos estados também devem ser repassados para os municípios.

Perceba que esse mecanismo não traz aos municípios a obrigação de repassar receita. Em sentido adverso, a Constituição Federal buscou delegar parte significativa da repartição de receitas para os municípios. Isso porque, é uma realidade no Estado Brasileiro que os municípios possuem sua autonomia financeira, muitas vezes, comprometida.

Existe um alto número de municípios no país, e muitos deles são de pequeno porte. Ora, apesar da competência de tributar desses municípios, a realidade em nosso país é de desigualdade social, com uma maior concentração de renda em municípios maiores. Com isso, muitos dos municípios menores acabam por depender, de maneira direta, da Repartição de Receitas Tributárias.

Sabendo que o IPI, competente à União, é um dos impostos a serem repartidos para os estados e municípios, foi realizada uma análise que constatou

que esse imposto é de suma importância para os municípios, apesar de não o ser de sua competência.

O Fundo de Participação dos Municípios foi uma inteligente maneira criada como forma de repartir a receita do IPI. Através do Fundo, os municípios recebem parcela do que é arrecadado pela União, utilizando-a para cumprir com suas atribuições constitucionais.

A isenção desse imposto, pois, leva a um prejuízo financeiro considerável para os municípios. Ocorre que, com a renúncia da receita pela União, a verba que seria destinada ao Fundo de Participação, acaba por não ser arrecadada. Tem-se, assim, a implicação de problemas para os municípios.

Apesar da isenção de impostos poder ser realizada, mediante lei, pelo ente que tem competência para tributá-lo, diversas vezes, essa isenção pode ocorrer por motivos que interessam apenas ao ente competente à tributar, esquecendo-se dos demais entes que dependem desse auxílio.

No que se refere ao IPI, de fato, deve-se considerar que existem isenções pertinentes a serem realizadas. Porém, em diversos casos, a isenção ocorre por motivos que sequer são atingidos, conforme foi visto, e ainda causa prejuízos financeiros aos municípios, que utilizariam dessa verba que deveriam receber para cumprir com suas obrigações sociais mais significativas, destinando-a para áreas de saúde, educação e segurança.

Assim, pôde se observar no período estudado o prejuízo sofrido pelos municípios com a isenção do IPI. Não se pode olvidar que, para a União, o valor pode ser irrisório, porém, ao se analisar o valor para municípios, torna-se relevante. Inclusive porque são os municípios que estão mais próximos da população e das demandas que necessárias a esta.

Deve-se, portanto, atentar mais à isenção do IPI, para que esta não ocorra de maneira desenfreada, ou por razões impertinentes, haja vista a importância desse imposto para a construção do Estado como um todo, visando à isonomia entre os entes, com vistas à realidade da situação social e financeira do país.

Ora, não seria irrazoável, então, a elaboração de determinada norma que regule, de maneira justa, a repartição de receitas tributárias do IPI. Tendo

em vista o caráter de receita transferida, da qual a pessoa jurídica da União não detém 100% do que é arrecadado, a isenção, por sua vez, também não deveria ser de 100% da receita. A parcela pertencente à União, lhe cabe a isenção, no entanto, o que não lhe pertence, não é justo que seja de sua autonomia essa isenção.

Assim, com uma segurança normativa, poderiam os Municípios, bem como os Estados, receberem a sua parcela devida, sem que houvesse o risco de prejuízo financeiro em virtude de isenção sem sua anuênciа.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado* – 10. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.
- BARRETO, Aires F. *Curso de direito tributário municipal*. — 2. ed. — São Paulo: Saraiva, 2012.
- BRASIL, *Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>.
- BRASIL, *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>.
- BRASIL, *Decreto-Lei Nº 1.881, de 27 de agosto de 1981*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del1881.htm>.
- BRASIL, *Emenda Constitucional n. 29 de 2000*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc29.htm#art3>.
- BRASIL, *Lei Complementar n. 116 de 2003*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>.
- BRASIL, *Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento no Brasil*. Disponível em: <<http://www.br.undp.org/content/brazil/pt/home/idh0.html>>.
- BRASIL, *Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502.htm>.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário* – 31. ed., rev., ampl. e atual. / Até a Emenda Constitucional n. 95/2016. São Paulo: Malheiros, 2017.
- CARNEIRO, Cláudio. *Curso de direito tributário e financeiro*. – 6. ed. – São Paulo: Saraiva, 2016.

CASTRO, Marcelo.; REGATIERI, Rebeca. *Impacto do Fundo de Participação dos Municípios sobre os gastos públicos municipais por função: análise através de uma regressão em descontinuidade*, 2014.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de direito tributário brasileiro*. 12^a ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2012.

CONTI, José Mauricio. *Federalismo fiscal e fundos de participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

DENARI, Zelmo *Curso de direito tributário* – 9. ed. – São Paulo: Atlas, 2008.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário* – 25 ed. rev., atual e ampl. – São Paulo: Atlas, 2016.

LIBONATI JÚNIOR, Ageu. *Interpretação da Isenção Tributária Relacionada aos Direitos Humanos, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo*. São Paulo, 2015. Tese de mestrado.

MARCUS, Abraham. *Curso de direito financeiro brasileiro*. – 4. ed. rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2017.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. *União desonera, mas estados e municípios também perdem*, 2016. Disponível em: <https://www.senado.gov.br/noticias/Jornal/emdiscussao/upload/201303%20%20Julho/ed16_imgs/ed16_p33_info.jpg>.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. *O que você precisa saber sobre as transferências constitucionais e legais*. 2013. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/329483/pge_cartilha_fp.pdf>.

MOTA, Marina Giacomelli. *O pacto federativo na constituição federal de 1988: análise da competência tributária e da repartição das receitas tributárias*, 2015. Tese de Mestrado.

PAULSEN, Leandro, *Curso de direito tributário: completo*. 4^a ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PORTAL BRASIL, *Cresce o número de municípios no Brasil, 2013*. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2013/06/cresce-numero-de-municipios-no-brasil-em-2013>>.

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

RECEITA FEDERAL. *Relatórios do Resultado de Arrecadação de 2012, 2013 e 2014*. Disponível em:

<<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao>>.

RECEITA FEDERAL. IPI – *Imposto sobre produtos industrializados*. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/ipi>>.

RIZZI, Ângela Onzi. *Isenções Tributárias à luz da jurisprudência do STF*. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,isencoes-tributarias-a-luz-da-jurisprudencia-do-stf,46909.html>>.

RUAS, Carla Márcia Botelho.; PIRES, Rita de Cássia Teixeira.; PEREIRA, Paulolinto.; COLAUTO, Romualdo Douglas. *Análise inferencial de normas de finanças públicas: enfoque sobre concessão de benefícios por meio de renúncia de receitas públicas*. São Paulo, 2013.

SENADO FEDERAL. *Proposta de Emenda à Constituição n. 39, de 2013*. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4134508&disposition=inline>>.

SOARES, Maurélio.; do Carmo Oliveira Gomes, ELY.; Ribeiro de Toledo Filho, JORGE. *A repartição tributária dos recursos do ICMS nos municípios da Região Metropolitana de Curitiba. Revista de Administração Pública (RAP)*, Rio de Janeiro, mar/abr. 2011. Tese de Mestrado.

TELES, Rogério. *Repartição do ICMS para os Municípios paulistas: uma questão de justiça*. São Paulo, 2015. Tese de Mestrado.