

UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ
DEPARTAMENTO ACADÊMICO DE GESTÃO E ECONOMIA
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL

CRISTIANO JOSÉ MARTINS DE OLIVEIRA

**O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO E A AUTONOMIA DO
MUNICÍPIO**

MONOGRAFIA DE ESPECIALIZAÇÃO

CURITIBA - PR

2018

CRISTIANO JOSÉ MARTINS DE OLIVEIRA

**O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO E A AUTONOMIA DO
MUNICÍPIO**

Monografia de Especialização apresentada ao Departamento Acadêmico de Gestão e Economia, da Universidade Tecnológica Federal do Paraná, como requisito parcial para obtenção do título de “Especialista em Gestão Pública Municipal”

Orientador: Prof. Dr. Ricardo Lobato Torres

CURITIBA - PR

2018



TERMO DE APROVAÇÃO

O federalismo fiscal brasileiro e a autonomia do município

Por

CRISTIANO JOSE MARTINS DE OLIVEIRA

Monografia apresentada às 14:00, do dia 30 de julho de 2018, como requisito parcial para a obtenção do título de especialista no Curso de Especialização em Gestão Pública Municipal, Turma , ofertado na modalidade de Ensino a Distância, pela Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Câmpus Curitiba. O candidato foi arguido pela Banca Examinadora composta pelos professores abaixo assinados. Após deliberação, a Banca Examinadora considerou o trabalho APROVADO.

RICARDO LOBATO TORRES
UTFPR - Curitiba
(orientador)

Thiago Cavalcante Nascimento
UTFPR - Curitiba

leonardo tonon
UTFPR - Curitiba

Dedico este trabalho aos meus pais, Daniel e Neuza, pilares do meu ser e maiores exemplos para mim; a minha irmã, Clenilde, por sempre ter sido minha segunda mãe; a minha esposa Gislene e meus filhos Theo e Liz, pelo amor que me dedicam e àquela pelo apoio incondicional nos meus projetos, entendendo minha ausência.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, pela graça de usufruir de vida plenamente saudável e pela proteção em todas as viagens realizadas de Registro-SP a Itapetininga-SP, durante todo o transcorrer deste curso de especialização.

Ao meu orientador Dr. Ricardo Lobato Torres, pela paciência e tranquilidade com que conduziu este trabalho.

A todos os funcionários do Polo da Universidade Aberta do Brasil – UAB de Itapetininga, as quais os direciono especialmente à Solange, pela atenção e cuidado em todo o contato com os alunos da especialização.

A todos os professores e demais funcionários da Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR, que se responsabilizaram pela realização desta especialização, pois de extrema qualidade a prestação dos serviços educacionais proporcionados aos alunos.

Aos cidadãos da minha cidade natal, Registro-SP, especialmente aos 972 votos que obtive nas últimas eleições municipais, tendo sido eleito um dos vereadores mais bem votados da história da cidade, isto no meu primeiro pleito eleitoral. Foi por esta confiança depositada a mim nas urnas, que objetivo cada vez mais estudar, me aprofundar e me especializar na gestão pública municipal, para cada vez mais melhor exercer a função pública a qual me foi confiada.

RESUMO

OLIVEIRA, Cristiano José Martins de. O Pacto Federativo Brasileiro e a autonomia municipal. 2018. 86 f. Monografia (Especialização em Gestão Pública Municipal – Programa de Pós-Graduação em Gestão Pública, Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Curitiba, 2018.)

O presente trabalho objetiva ponderar sobre a situação do Município perante o Pacto Federativo brasileiro, no que concerne à sua posição financeira. Assim, aborda-se sobre a sua situação como ente federativo, analisando-se sua autonomia política, administrativa, legislativa e, principalmente, suas receitas tributárias e financeiras. Constata-se, por meio da apreciação orçamentária do Município, que pode surgir déficit econômico pela metodologia de repartição constitucional das competências tributárias e orçamentárias, resultando com que o ente municipal dependa de transferências intergovernamentais, principalmente do Fundo de Participação Municipal, tornando o Município vulnerável às políticas tributárias e orçamentárias dos demais entes federados.

Palavras-chave: Federação. Federalismo cooperativo. Município. Receita municipal. Transferências intergovernamentais.

ABSTRACT

This present work intends to consider the situation of the Municipality before the Brazilian Federative Agreement, as regards to its financial autonomy. Thus, it examines the framing of municipalities as a federative member, analyzing its political, administrative, legislative autonomy and, mainly, tax and financial autonomy. It can be seen that, through the Municipality's budgetary assessment, its economic deficit is due to the methodology of constitutional allocation of tax and budgetary competencies, resulting in the municipal entity being depend on intergovernmental transfers, mainly from the Municipal Participation Fund, making the Municipality vulnerable to the tax and budgetary policies of other federal entities.

Keywords: Federation. Cooperative federalism. Municipality. Revenue municipality. Intergovernmental transfers.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
1.1 Problema de Pesquisa	9
1.2 Justificativa	9
1.3 Objetivos	9
1.3.1 Objetivo Geral.....	9
1.3.2 Objetivos Específicos.....	10
1.4 Metodologia.....	10
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	11
2.1 O Estado Federal: elementos, natureza jurídica e características.....	11
2.1.1 Estado e seus elementos.....	11
2.1.2 Breve Histórico do Federalismo	12
2.1.3 O Federalismo no Brasil.....	16
2.1.4 Competência dos entes federativos.....	20
3 METODOLOGIA	23
4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	25
4.1 O Município como ente federado e a divisão tributária: análise das receitas e obrigações dos municípios.....	25
4.2 A composição das receitas municipais.....	28
4.3 O federalismo fiscal cooperativo no Brasil	30
4.4 Competência tributária: conceito e características	32
4.5 Competência própria de arrecadação tributária dos municípios	36
4.5.1 Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU	38
4.5.2 Imposto Transmissão de Bens Imóveis – ITBI	40
4.5.3 Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN	40
4.5.4 Contribuição de Melhoria	41
4.5.5 Taxas	44
4.5.6 Cosip – Contribuição Para o Custeio de Serviço de Iluminação Pública	46
4.6 Transferências intergovernamentais aos municípios	47
4.6.1 O Fundo de Participação dos Municípios – FPM	52
4.7 Descentralização e obrigações do município quanto ao custeio dos serviços públicos.....	57
4.8 Equalização Fiscal e Federalismo Cooperativo	60
4.8.1 Questões conceituais sobre Equalização Fiscal	60
4.8.2 Equalização fiscal no direito comparado.....	67
4.8.2.1 Equalização fiscal no Canadá	67
4.8.2.2 Equalização fiscal na Austrália	68
4.8.2.3 Equalização fiscal na Alemanha	69
CONSIDERAÇÕES FINAIS	72
REFERÊNCIAS	79

1 INTRODUÇÃO

O Brasil adota, como forma de organização do Estado, a Federação, estando tal escolha explicitada na Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) de 1988 (preâmbulo e artigo 1º da CRFB/1988), inclusive sob a proteção de cláusula pétrea (artigo 60, parágrafo 4º, inciso I, CRFB/1988), ou seja, situação imutável na Constituição em vigência. Assim, o Estado Brasileiro é formado por entes políticos, chamados também de entes federativos, que são autônomos, quais sejam: União, Estados, Municípios e o Distrito Federal.

Levando-se em consideração esta forma federativa de Estado, com a divisão deste nos diferentes entes subnacionais supracitados, tais entes são dotados de autonomia governamental própria, inclusive com autonomia financeira, mas sem exercerem soberania, a qual é realizada pelo Estado Federal, composto pela união de vontades de todos os entes da Federação. No entanto, não há uma fórmula fechada de Estado federado, pois cada Federação possui suas próprias características, conforme será estudado na fundamentação teórica.

Destarte, para garantir a autonomia financeira dos entes federativos, a Constituição outorga competências tributárias próprias a cada um deles, bem como estabelece critérios de repartição das receitas entre os mesmos. Tal delimitação se nomeia como federalismo fiscal.

Nesse sentido, o presente trabalho objetiva identificar os preceitos do princípio federativo e da formação do Estado Federal brasileiro, em especial no tocante ao pacto federativo e a repartição das competências tributárias e das receitas aos entes, analisando precipuamente o papel do município e suas obrigações frente à descentralização dos serviços públicos, no que concerne à avaliação da existência da equalização fiscal deste com os demais entes.

Esse objetivo proposto, será obtido com uma breve abordagem do desenvolvimento dos conceitos de federalismo, bem como seu histórico e influência na formação do federalismo no Brasil, para, em seguida, explicar os critérios do pacto federativo adotado pela CRFB/1988 com vistas a determinar as competências tributárias dos entes e as formas de repartição das receitas em forma de fundos.

Ademais, o trabalho se utilizará do estudo da Equalização Fiscal, para buscar entender se o Federalismo Cooperativo brasileiro cumpre com seus ditames, que é a de proporcionar igualdade entre os entes, bem como igualdade entre as regiões do nosso país, objetivo este que é taxado e protegido na CRFB/1988, onde determina expressamente em seu art. 3º, inciso III, a busca constante pela diminuição das desigualdades regionais.

Portanto, mais que um mero termo jurídico, a Equalização Fiscal será trabalhada como a igualdade e garantia norteadora das relações entre os entes federativos, expressando a

equalização do desenvolvimento econômico que deve existir entre os entes, analisando-se, como foco principal, a posição dos municípios nesta balança.

1.1 Problema de Pesquisa

O Pacto Federativo brasileiro, no que concerne às competências tributárias e repartição de receitas, fornece uma autonomia e equalização fiscal entre os entes federativos, especificamente no que se referencia quanto aos Municípios?

1.2 Justificativa

O presente trabalho é relevante porque, o papel do Município dentro das políticas públicas a partir da CRFB de 1988 sofreu uma grande modificação desde sua promulgação. Atualmente, os Municípios têm uma série de atribuições que antes não tinham.

O estudo deste tema mostra-se relevante não só para o aperfeiçoamento profissional e pessoal do pesquisador, como também para o contexto social, pois todo e qualquer aumento ou redução de receitas para os Municípios, impactará diretamente no dia a dia dos cidadãos, tendo em vista o quantitativo de responsabilidades de serviços públicos que fica a encargo destes entes.

Assim, o presente trabalho pode contribuir para uma melhor reflexão acerca das formas de divisão de receitas adotadas no âmbito nacional para com seus entes.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo Geral

Conceituar e avaliar o pacto federativo brasileiro quanto à autonomia e equalização fiscal para com os Municípios.

1.3.2 Objetivos Específicos

- a) Analisar a divisão da competência tributária entre os entes;
- b) Avaliar a repartição de receitas entre os entes;
- c) Identificar e equiparar a situação entre as receitas dos municípios, levando-se em consideração suas características (regionais, populacionais etc);
- d) Investigar a repartição das receitas entre os entes no direito comparado, principalmente de alguns diferentes sistemas jurídicos existentes no mundo onde o município receba percentualmente mais receitas que no Brasil.

1.4 Metodologia

A metodologia deste trabalho de conclusão de curso foi realizada através do estudo e análise das normas e leis, bem como, nos estudos bibliográficos e históricos.

Desta forma, o presente trabalho foi desenvolvido baseando-se na pesquisa bibliográfica de caráter descritivo, salientando-se os pontos críticos da relação existentes entre a divisão das receitas entre os entes federativos brasileiros.

Por fim, de bom tom realçar que, como o trabalho se opera quase que exclusivamente no campo da ciência do Direito, os estudos e análises estão direcionados para o direito escrito, ou seja, a pesquisa estará atrelada à análise das normas relacionadas ao tema, como a Constituição da República Federativa do Brasil, as normas do Sistema Tributário Nacional e as demais leis regulamentadoras das transferências constitucionais, delimitando o tema de pesquisa às manifestações normativas.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 O Estado Federal: elementos, natureza jurídica e características

2.1.1 Estado e seus elementos

Os Estados, entendidos como forma de organização das nações, se diferenciam a partir da distribuição espacial do seu poder político. Assim, para tal diferenciação, utiliza-se como critério o modelo com o qual o poder político é distribuído dentro de um determinado território, onde os Estados costumam se classificar em Estado Unitário (ou simples) e Estado composto (União Real, União Pessoal, Confederação e Federação). (NOVELINO, 2013. p. 696)

Analisando a história mundial, percebemos que, durante as primeiras delineações da formação da figura do Estado, com a criação das diversas cidades-estados na Grécia antiga, percebe-se que nunca houve a reunião do poder destas. Outrossim, as cidades-estados realizaram tratados confederativos, onde formavam alianças para a paz e para a guerra externa. Destas situações, nasceram as Confederações, sempre com uma cidade-estado como centro, onde pode citar-se a Liga do Peloponeso (sob o comando de Esparta) e a Liga de Delos (sob o comando de Atenas). Mais adiante, identifica-se na história mundial a formação da Confederação Helvética e das Províncias Unidas dos Países Baixos, que já antecipavam a forma moderna adotada pela Holanda. (TAVARES, 2013. p. 831.)

Analisando este processo histórico, é possível citar a formação dos Estados Unidos da América, que será estudado no próximo subitem, bem como da Alemanha e outros.

De bom tom realçar que há diferença entre as conceituações de nação e Estado, onde, o primeiro é designado como agrupamento de pessoas unidas com uma finalidade comum, independentemente da existência de um Estado; já o conceito de Estado, se dá por elementos definidos, como: o povo, a soberania e o território.

A soberania se apresenta como um poder institucionalizado, que possui a competência de colocar o Estado como sujeito perante a ordem mundial, pois lhe proporciona autonomia e independência nas suas determinações internas (políticas, econômicas, fiscais, administrativas etc), bem como nas autolimitações internas e externas (internacionais).

Neste conceito de soberania, há dois elementos essenciais: a população e o território, onde podemos observar de um lado a soberania pessoal perante o povo que está inserido e de outro a soberania territorial perante os limites geográficos. Assim, a soberania é tratada como

qualidade do Estado, a qual não se divide, mas apenas tolera outros poderes do mesmo gênero internamente. (SOARES, 2001, p. 157)

Deste modo, são propriedades da soberania: ser una, indivisível, inalienável e imprescritível.

Com passar do tempo, os Estados que eram confederados abriram mão cada um de parte de sua soberania em prol de um ente centralizado, passando a constituir-se como Estado Federal, o qual é um Estado soberano formado por uma multiplicidade de Estados, cujo poder nasce da unidade estatal de todos os Estados componentes da Federação, criando, assim, uma união de Direito Público. Ora, assim, o Estado federal pode ser compreendido como o resultado de uma vinculação jurídico-política de Estados até então independentes, como ocorreu nos Estados Unidos da América e Suíça, ou como resultado de uma nova estrutura constitucional de um Estado que originalmente se demonstrava juridicamente unitário, como ocorreu México e a União Soviética. (SOARES, 2001, p. 427)

2.1.2 Breve Histórico do Federalismo

Para compreender o Município como ente e sua competência, urge que se faça um esboço sobre o Federalismo. Para tanto, se realizará uma abordagem sobre a Federação, sua estrutura e características, posteriormente inserindo a problemática dentro da previsão e experiência constitucional brasileira.

No ano de 1781, na América do Norte, as treze colônias se revoltaram com a Inglaterra e, desta forma, reuniram-se em Estados soberanos e adotaram o sistema confederativo como forma de Estado, elaborando o documento "Artigos da Confederação", de acordo com o qual, cada unidade conservava sua soberania, liberdade e independência (art. 2º). (MAXIMILIANO *apud* MATTOS NETO, 2018)

De acordo com os "Artigos da Confederação", havia a Confederação dos Estados Americanos, onde os Estados Confederados tinham a possibilidade de denúncia do tratado a qualquer tempo. No entanto, para coordenar eficientemente todas as questões envolvendo os treze Estados Americanos soberanos e as problemáticas surgidas com a recém adquirida soberania de cada um destes Estados - como situações políticas, militares, econômicas etc -, se detectou a necessidade de se adotar uma ordem jurídica capaz de coordenar as ações entre eles. Ora, mas se havia a necessidade de unificação política, também havia a necessidade de não se perder a autonomia, liberdade e individualidade de cada um dos treze Estados.

Assim é que, a Confederação Americana teve vida curta, de 1781 a 1787, quando, na Filadélfia, reuniram-se todos os Estados e elaboraram uma Constituição, inaugurando a forma federalista de Estado.

O federalismo nasceu, portanto, da fusão contratual de antigas soberanias em uma única, sendo que cada Estado cedeu parte de sua soberania ao órgão central, para formar os Estados Unidos da América.

No Federalismo, temos o Estado Federal, que possui personalidade jurídica de direito público internacional, bem como é o detentor de soberania, “considerado poder supremo consistente na capacidade de autodeterminação”. (SILVA, 2003, p. 100.)

Também temos a União, formada pela reunião das partes componentes, que possui personalidade jurídica de direito público interno, dispõe de autonomia e exerce as prerrogativas da soberania do Estado federal. Os Estados-membros compõem a federação, possuem personalidade jurídica de direito público interno e também detêm autonomia.

A autonomia federativa é “compreendida como governo próprio dentro do círculo de competências traçadas pela Constituição Federal” (SILVA, 2003, p. 100.). Consiste na existência de órgãos governamentais, repartição de poderes e posse de competências exclusivas.

Na lição de Silva (2003, p. 494), poder significa “a porção de matérias que a Constituição distribui entre as entidades autônomas e que passam a compor seu campo de atuação governamental, suas áreas de competência”. Desta forma, a competência determina a “esfera delimitada de poder que se outorga a um órgão ou entidade estatal, mediante a especificação de matérias sobre as quais se exerce o poder de governo” (SILVA, 2003, p. 494).

Explica Mattos Neto que, no federalismo, se identifica a coexistência de um governo federal e centros de poder autônomo. O governo central incorpora a nação soberana objetivando prover interesses nacionais, sendo-lhe conferida quantidade mínima de poderes expressos com competência no inteiro território da federação, indispensável para garantir a unidade política e econômica. Quanto aos governos regionais autônomos, estes têm competência apenas sobre seus respectivos territórios e lhes são outorgados todos os demais poderes, os chamados poderes remanescentes. Também relata que uma das principais características do Estado federal é a descentralização política, de forma que há a distribuição de competências entre o poder central, denominado União, e as demais unidades regionais de poder, chamadas de Estados membro ou Estados federados, bem como de províncias ou

cantões. Na versão clássica, o federalismo é dual, ou seja, há duas esferas de governo, o central e o regional. (MATTOS NETO, 2018)

Nesse sentido, o governo federal é fortemente limitado, visto que os governos regionais dispõem de poderes suficientes para serem autônomos.

No sistema federal, há duas esferas de poder político-jurídico ao qual o cidadão deve obediência, sujeitando-se a duas ordens constitucionais, quais sejam, o federal e o estadual, pelo qual se denomina estrutura de sobreposição, identificada a Federação como Estado de Estados (MIRANDA *apud* MATTOS NETO, 2018) Porém, esta estrutura não gera conflito jurídico, já que existe a partilha de competência de poderes, assim como há uma vigilante Corte Constitucional como guardiã da pacificidade desta coexistência.

Georg Jellinek ressalta que o Federalismo é uma unidade na pluralidade. Embora se fale de pluralidade, ela não pode desvirtuar e dissolver a unidade, necessária para que se mantenha o Estado. (TAVARES, 2013, p. 820)

Esta forma original de Federalismo não se mostra como concepção única e rígida, já que, ao longo do tempo, recebeu inúmeras adaptações mundo afora pelas nações, sempre de acordo com os interesses de cada local e com a fisionomia política peculiar. No Brasil, por exemplo, se inseriu a figura do Município como ente autônomo, conforme se delineará posteriormente, descentralizando ainda mais os poderes, ratificando o poder democrático com decisões políticas mais próximas daqueles a que estão sujeitos.

Conforme consta no art. 1º da CRFB/1988, a República Federativa do Brasil constitui um Estado Democrático de Direito, ou seja, Federação, democracia e Estado de direito são conceitos que compõem o fundamento garantidor ao cidadão de que os processos devem ser realizados sempre objetivando transferir as atividades do centro para a periferia, de forma o mais acessível a todos.

De acordo com este conceito, o Estado Federal possui características peculiares. Uma das características mais visíveis é a descentralização política. Significa dizer que, a organização do poder é feita por distribuição de competência entre o poder central, denominado União, e as expressões regionais de poder, normalmente denominadas Estados-Membros ou Estados federados. Assim, o poder governamental se dissemina e se divide por repartições regionais. O embasamento desta divisão do poder é a promoção mais diligente do seu exercício.

A espinha dorsal do Federalismo é exatamente a repartição de competência, segundo o qual, o Estado federal fica com poderes expressos, estes taxativamente previstos na

Constituição, enquanto que aos Estados-Membros remanescem todos os demais poderes que não são de competência da União. Este modelo de Federalismo, onde há uma clara distinção da divisão das competências de poder, é classificado de Federalismo Clássico ou Federalismo Dualista.

Entretanto, a técnica de repartição de competência em que de um lado temos o rol enunciado de poderes da União e de outro a competência remanescente ou residual aos Estados, permanece sendo a característica típica do federalismo, a despeito de que nem todas as Federações adotam as mesmas técnicas de repartição de competência e nem o fazem nos mesmos padrões. (BASTOS; MARTINS *apud* MATTOS NETO, 2018)

Atualmente, em função das exigências modernas, impossível respeitar rigidamente esta dualidade, de modo que há interpenetração entre as duas competências de poderes. Hoje em dia, recorre-se à técnica jurídica que torne possível à União atuar em atividades conjuntamente com os Estados-Membros, e estes colaborem com a esfera federal. Daí se falar em federalismo de colaboração. (BASTOS; MARTINS *apud* MATTOS NETO, 2018)

O critério que norteia a repartição de competências entre as entidades federadas é o da predominância do interesse, segundo o qual à União compete matéria de interesse geral ou nacional e aos Estados federados, as matérias de interesse regional.

Ressalte-se que no Estado moderno é cada vez mais difícil estabelecer cisão profunda entre o que seja de interesse nacional e de interesse regional, uma vez que existem problemas que se não dizem respeito à generalidade da nação, mas abrangem vastas áreas de interesses, como sói acontecer com a região da Amazônia brasileira que, em certo sentido, o interesse ultrapassa os limites dos Estados-Membros que a compõem, englobando os nacionais, e indo, mesmo, atingir o despertar supranacional. (SILVA, 2003, p. 412)

Outra característica que modela o Estado federal é a participação dos Estados Membros perante o órgão central. Os Estados federados têm oportunidade de manifestar suas vontades junto à União, por intermédio do Senado Federal, composto paritariamente por representantes eleitos pelo povo.

Outro aspecto do federalismo é a possibilidade da unidade federativa se constituir independentemente, em que cada ente se auto organiza com seus próprios poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário), conforme o previsto em suas respectivas Constituições. (SANTANA, 1998, p. 21-25)

Os entes federados são titulares de autonomia jurídica compreendida por dois aspectos: a possibilidade de governo próprio dentro dos limites constitucionais, em que os

órgãos governamentais estaduais não dependem de órgãos federais para suas investidas, e a existência de competências peculiares pertinentes às unidades regionais. (SILVA, 2003, p. 89)

Além dos elementos supracitados do sistema federalista de Estado, também se demonstram os instrumentos que mantêm esta estrutura do Estado federal. Dentre estes, temos o rigor constitucional, segundo o qual deve a Constituição Federal apresentar dificuldades e empecilhos no procedimento para sua alteração, com o fim de evitar a modificação da estrutura federal de Estado. E a rigidez deve ser de tal forma acentuada que a Constituição Federal deve conter norma proibitiva de mudança da forma de Estado. Desse modo, resta intocável a Federação. (SANTANA, 1998, p. 26/27)

Por fim, outro elemento que conserva a estrutura federal de Estado é a adoção de órgão incumbido de controle de constitucionalidade de lei (no Brasil temos o Supremo Tribunal Federal – STF), em razão da disparidade de competências e poderes, se mostra primordial que um órgão especial zele pela Constituição Federal, impedindo que o governo central e os governos regionais ofendam as regras básicas de partilha de competência e esferas próprias de suas respectivas ações. (SANTANA, 1998, p. 26/27)

Novelino (2013, p. 700) reforça esta ideia, segundo o qual, a manutenção deste Estado Federal traz consigo requisitos, tais como: a rigidez constitucional, a imutabilidade da forma federativa e a existência de órgãos encarregados de exercer o controle de constitucionalidade das leis. Devendo esta forma de Estado figurar no Texto Constitucional como cláusula pétrea, ou seja, entre as normas constitucionais que não podem sofrer alteração pelo poder constituinte reformador, sob pena de se tornar possível, ao menos em tese, a alteração da estrutura federativa proposta no referido Texto.

Apesar de se apresentarem pontos negativos por alguns autores - onde há, por exemplo, uma corrente contrária a Federação, a qual menciona que esta forma dificulta a concentração de poder e a planificação de ações, pois o poder central não possui mecanismos para obrigar um poder regional a seguir seus planos -, a forma Federativa de Estado é trazida como tendência e com diversos pontos positivos, tendo a finalidade da unificação simultânea de Estados menores, mantendo e preservando as peculiaridades locais, maior participação no poder político, maior liberdade do que em outras formas de Estado, entre outros.

2.1.3 O Federalismo no Brasil

Abordou-se anteriormente que, a particularidade fundamental do federalismo é a repartição de competência de poderes entre as entidades regionais da Federação, pois em sua

versão original, se apresenta como dualista. Assim sendo, encontram-se dois ciclos de governo, o central e o regional, isto sobre o mesmo território e povo.

No Brasil, a forma federativa de estado foi adotada em 1889 com a Proclamação da República, permanecendo nas Constituições posteriores.

Conforme citado no item anterior, o Federalismo não possui uma concepção fechada. Portanto, através das mãos de Rui Barbosa, a primeira Constituição Federal brasileira, a de 1891, contemplou a estrutura de divisão de competência original e clássica do modelo norte-americano, adotando a fórmula de competências expressas à União e aos Municípios, bem como, ainda, de poderes remanescentes aos Estados-Membros.

No entanto, na Constituição de 1967 e depois com a edição da respectiva Emenda 01 de 1969, o federalismo foi apenas nominal. (SILVA, 2003, p. 99)

Uma peculiaridade trazida pela CRFB/1988, que distingue nossa federação das demais existentes, foi a inserção dos Municípios na estrutura federal. Antes da Constituição de 1988, conforme visto, os Municípios existiam, no entanto, não eram entes federados, mas apenas possuíam governo próprio e competências exclusivas.

Assim sendo, redimensionando a estrutura do Estado Federal em adequação aos anseios político-sociais brasileiros, a Constituição Federal de 1988 inseriu o Município, ao lado do Distrito Federal, na condição de componentes da estrutura federal. Assim, no Brasil, sem que fossem desfiguradas as características inerentes ao sistema do Federalismo, a célula político-administrativa mínima - chamada Município - faz parte da estrutura da Federação brasileira, a par da União e dos Estados federados.

Contrariamente, constata-se que no protótipo federativo mundial o Município não entra na composição da Federação. Já no Brasil, a célula política mínima é unidade federada.

Portanto, a República Federativa do Brasil é composta pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e Distrito Federal, constituindo-se em Estado Democrático de Direito, conforme art. 1º da CRFB. E, ainda, a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, todos autônomos, formam a República Federativa do Brasil, nos termos do art. 18 da CRFB de 1988.

Cabe mencionar que a forma federativa de Estado é cláusula pétrea e, portanto, não pode ser abolida por meio de emendas constitucionais, nos termos do art. 60, § 4º, I, da CRFB.

Quanto à repartição de competências entre os entes federados, o princípio da predominância do interesse é o seu norteador e preconiza que ficam a cargo da União as

matérias de interesse nacional, dos Estados, as matérias de interesse regional, e dos Municípios, as de interesse local.

Fiorillo (2003, p. 60) estatui que a CRFB/1988 adotou o sistema alemão de repartição de competências, pois faz a previsão de competências exclusivas, bem como, competências privativas passíveis de delegação e, ainda, competências concorrentes, estas caracterizadas pela existência de normas gerais, suplementares e residuais.

A doutrina classifica o modelo brasileiro como um federalismo cooperativo, pois há previsão no texto constitucional de competências comuns e concorrentes, que fazem com que os entes federados atuem em conjunto. Contudo, há o risco desse modelo tornar-se excessivamente centralizador e a União vir a se sobrepor aos demais entes. Este tema será melhor abordado em subcapítulo posterior específico.

Diante dessa circunstância político-administrativo constitucional, no Brasil, a Federação apresenta uma peculiaridade e uma anormalidade. A peculiaridade se apresenta com o Município fazendo parte da estrutura do Estado Federal. A anormalidade é que, este mesmo Município, embora considerado unidade federada, não possui representação alguma perante o órgão central da Federação, pois no sistema bicameral adotado pelo Brasil, a Câmara dos Deputados é composta por representantes do povo, eleitos pelo sistema proporcional, mas apenas em cada Estado-membro e no Distrito Federal (art. 45, CRFB/1988), e o Senado Federal, formado pelos representantes dos Estados-membros e do Distrito Federal, eleitos também pelo povo, segundo o princípio majoritário (art. 46, CRFB/1988). (FIGUEIREDO, 1997, p. 2)

Tal panorama é explicado pela corrente municipalista, que venceu com sua tese durante a Assembleia Constituinte para o feitiço da CRFB/1988, onde um dos seus pioneiros foi Hely Lopes Meirelles, que defendia ser o Município um ente fundamental para a estrutura federativa brasileira e, desta forma, deveria fazer parte da Federação. Já José Afonso da Silva (2003, p. 90 e 408), condenou a inserção do Município na composição da Federação brasileira.

Segundo a corrente municipalista, o relacionamento de fidelidade política deve existir não apenas entre União e os Estados, mas também entre União e os Municípios.

Destarte, o Município se apresenta como uma unidade regional integrante da Federação, com plena autonomia política, administrativa e financeira.

Assim, o cidadão brasileiro está ligado não a duas ordens jurídicas, como acontece no federalismo original e clássico, mas a três: União, Estados-Membros e Municípios (ou Distrito Federal).

A autonomia municipal tem suas bases constitucionais estipuladas nos arts. 18, 29 e 30 e garantida contra os Estados-Membros no art. 34, VII, "c".

Tal autonomia municipal compreende quatro disposições básicas (SILVA, 1995, p. 8/9):

- a) capacidade de auto-organização, pois cada Casa Legislativa Municipal elabora sua Lei Orgânica própria, regrando suas normas básicas e indispensáveis a sua estrutura política organizacional;
- b) capacidade de autogoverno, por eleger o representante do Executivo e membros de seu Legislativo;
- c) c) capacidade normativa própria, ou capacidade de auto legislação, nas atribuições de elaboração de leis que lhes competem exclusiva ou suplementarmente;
- d) d) capacidade de autoadministração, mediante gestão própria para as atividades de interesse local.

Desta forma, nessas quatro vertentes de capacidades, estão contempladas (SILVA, 2003, p. 539):

- a) a autonomia política, subdividida em: a.1) capacidade de auto-organização, ou seja, possibilidade de decisão a respeito de assuntos locais sem nenhuma ingerência de autoridades externas (TEMER, 2000, p. 87). e; a.2) capacidade de autogoverno (escolha de seus próprios governantes);
- b) a autonomia normativa, ou seja, a capacidade auto legislativa, que é a competência para editar suas próprias leis, dentro dos limites delineados pela Lei Fundamental, onde cada ente federado irá elaborar suas Constituições – no caso dos Estados – ou Leis Orgânicas – no caso dos Municípios e do Distrito Federal (NOVELINO, 2013, p. 701)
- c) a autonomia administrativa (capacidade de autoadministração, entendida como gestão de suas competências) e;
- d) a autonomia financeira (capacidade de autossuficiência financeira e orçamentária, com competência para tributar e auto administrar suas receitas).

2.1.4 Competência dos entes federativos

O principal ponto do sistema federativo é a repartição das competências entre os entes políticos federados. Conforme já visto, no Brasil, o cidadão deve obediência a três centros legislativos: União, Estados e Municípios. Entre essas esferas de poder a Constituição Federal divide as competências normativas e atributivas. Tal sistema de divisão de competências é complexo e, buscando sempre a descentralização do poder, visando o pleno exercício da democracia, a CRFB/1988 fez a previsão de um equilíbrio federativo na repartição da competência legislativa, enumerando os poderes da União (art. 21 e 22), os poderes remanescentes dos Estados-membros (art. 25, § 1º) e os poderes dos Municípios (art. 29 e 30).

Se destaque que o conceito de competência remanescente não se confunde com o de competência implícita, pois esta se denota dos poderes que se extraem da competência expressa, ou seja, a Constituição Federal enumera os poderes explícitos dos entes e outros tantos poderes implícitos são extraídos desta competência expressa. A competência remanescente ou residual é exclusiva dos Estados-Membros, os Municípios não possuem.

O Federalismo original e clássico, aquele dualista, onde as repartições de competências são rigidamente separadas umas das outras, deu lugar ao inter-relacionamento entre os planos de poderes políticos, havendo interrelação entre as competências constitucionais, formando o chamado federalismo cooperativo, que se estudará mais especificamente em subtópico posterior. Assim sendo, essa relação entre os entes federados promove cooperação para que cada um atenda às necessidades dos cidadãos. (MUKAI, 2016, p. 16/17)

Neste interim, a CRFB/1988 estatui no parágrafo único do art. 23, que lei complementar fixará normas de cooperação entre as esferas de poder, visando o equilíbrio do desenvolvimento e o bem-estar nacional. Ora, a colaboração institucional mútua prevista na Constituição é indispensável, pois prevê a existência de mecanismos para que não haja a disparidade e falta de equidade entre os Entes.

Existe doutrinariamente uma classificação de competências, a qual José Afonso da Silva fornece vários critérios classificatórios, bem como traz sua conceituação, ditando que competência é a "(...) a faculdade juridicamente atribuída a uma entidade, ou a um órgão ou agente do Poder Público para emitir decisões. Competências são as diversas modalidades de poder de que se servem os órgãos ou entidades estatais para realizar suas funções". (SILVA, 2003, p. 413)

De acordo com Silva (2003, p. 413/415), a CRFB/1988 traz os conceitos de competência material e competência legislativa (também chamada de formal). A competência material classifica-se em: a) exclusiva (art. 21) e; b) cumulativa (art. 23). Já a competência legislativa subdivide-se em: a) exclusiva (art. 25, §1º e 2º); b) privativa (art. 22); c) concorrente (art. 24) e; d) suplementar (art. 24, §2º).

Quanto a competência material, esta dá poderes para que o ente federado realize atividades diferentes das legislativas, de cunho administrativo e material, atribuindo-lhe atribuições para o poder público, para que preste serviços e atividades públicas, com os devidos encargos financeiros. A competência material exclusiva é indelegável, somente cabendo à União realizar tais poderes atribuídos, sem participação de nenhum outro ente federado, conforme estipula o art. 21 da CRFB/1988. A competência material comum, outorga aos entes poderes para todos atuarem conjuntamente sobre a mesma matéria, sem que um ente entre ou interfira na competência do outro, conforme estatui o art. 23 da CRFB/1988. (SILVA, 2003, p. 413)

Já a competência legislativa é o poder de criar normas e produzir leis. A competência legislativa exclusiva é aquela indelegável. A privativa é a que permite a delegação da competência para outro ente, conforme previsto no art. 22 da CRFB/1988, onde dá poderes para a União legislar sobre as matérias previstas, todavia, no parágrafo único do artigo, há uma previsão de que os Estados podem legislar também, desde que haja autorização por lei complementar. A competência legislativa concorrente é aquela em que os entes federados têm poderes sobre as mesmas matérias, no entanto, em campos diferentes, pois exercem concomitantemente a competência sobre alguns assuntos, mas com limitações constitucionais, conforme visto no art. 24, caput ou nos parágrafos deste mesmo artigo. Encontra-se ainda a competência legislativa suplementar, que permite que os entes federados possam legislar sobre o conteúdo de uma norma geral, complementando, desdobrando, detalhando ou suprimindo uma omissão, conforme o art. 24, §1º a 4º. (SILVA, 2003, p. 413)

Logo, como visto mais especificamente nos artigos 23 e 24 da CRFB/1988, que definem competências comuns e concorrentes, houve a previsão de uma mudança de nível de decisão do governo, no sentido da possibilidade de negociação e acordo intergovernamental entre os entes, a fim de reduzir a elaboração e implementação das políticas públicas que antes seriam conduzidas por um só ente, ou seja, visualiza-se as relações federativas de cooperação.

Conforme preleciona Temer (TEMER, 2000, p. 61):

“(…) na Federação, descentraliza-se o exercício espacial do poder e os regionalismos se pacificam, na medida em que suas peculiaridades locais são preservadas pela repartição constitucional de competências”

No entanto, Celso Bastos (BASTOS, 2002, p. 106.) ressalta que:

“(…) no âmbito das competências concorrentes, na prática, não há igualdade de condições entre os entes federados, pois as leis da União, que ditam as normas gerais, são tão abrangentes que tolhem quase completamente a atuação livre dos Estados, restringindo sua autonomia legislativa.”

3 METODOLOGIA

Este Trabalho de Conclusão de Curso apresenta-se sob a forma de monografia, ou seja, um estudo sobre um tema exclusivo ou particular, com satisfatório valor representativo e que obedece a rigorosa metodologia, pesquisando sobre determinado assunto. (MARCONI; LAKATOS, 2010, p. 219)

Segundo Prodanov e Freitas (2013, p. 170), “é o trabalho visando a cumprir um requisito acadêmico e de caráter de iniciação científica”.

Dentro deste contexto, esta monografia caracteriza-se como pesquisa bibliográfica, uma vez que o trabalho foi elaborado para responder a uma indagação direcionada à análise do Município como ente autônomo da Federação e sua suficiência econômico-financeira. A pesquisa é descrita por Marconi e Lakatos (2010, p. 139) como “um procedimento formal, com método de pensamento reflexivo, que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais”. Para Barros e Lehfeld (2010, p. 81), a pesquisa estabelece um ato de questionamento, indagação e aprofundamento, tendo como consequência a tentativa de esclarecer determinados objetos. É a procura de uma resposta expressiva a uma dúvida ou problema. Já para Prodanov e Freitas (2013, p. 44) “é, portanto, um conjunto de ações, propostas para encontrar a solução para um problema, as quais têm por base procedimentos racionais e sistemáticos. A pesquisa é realizada quando temos um problema e não temos informações para solucioná-lo”.

Já quanto aos seus objetivos, este trabalho caracteriza-se como descritivo. Por meio da bibliografia e normas pesquisadas, buscou-se demonstrar que, formalmente, o Município possui autonomia. Através da pesquisa explicativa, explanou-se que, na prática, a autonomia do ente municipal não se demonstra como previsto na norma. A pesquisa descritiva segundo Cerro, Bervian e Silva, (2007, p.61) busca descobrir com a maior exatidão possível, a constância com que um fenômeno acontece, sua relação e conexão com outros, sua natureza e suas características. Barros e Lehfeld (2010, p. 84) citam que “neste tipo de pesquisa, não há interferência do pesquisador, isto é, ele descreve o objeto de pesquisa”. A pesquisa explicativa é utilizada “quando o pesquisador procura explicar os porquês das coisas e suas causas, por meio do registro, da análise, da classificação e da interpretação dos fenômenos observados”. Tende a identificar os fatores que motivam ou colaboram para a ocorrência dos fenômenos. (PRODANOV; FREITAS, 2013, p. 53)

A classificação quanto aos procedimentos a serem utilizados de acordo com Prodanov e Freitas (2013, p.54) “refere-se ao planejamento da pesquisa em sua dimensão mais ampla,

que envolve tanto a diagramação quanto a previsão de análise e interpretação de coleta de dados”. Segundo o conceito, esta pesquisa pode ser classificada como pesquisa bibliográfica. A pesquisa bibliográfica se dá através do uso de materiais já elaborados por diversos autores mencionados na explicação dos temas contidos no referencial teórico, bem como em citações ao longo da definição da metodologia. A pesquisa bibliográfica busca esclarecer um problema a partir de referências teóricas publicadas em livros, artigos, dissertações e teses. Através dela, procura-se conhecer e avaliar as contribuições culturais e científicas do passado sobre determinado tema. (CERVO; BERVIAN; SILVA, 2007, p. 60)

Segundo Barros e Lehfeld (2010, p. 85) para conseguir realizar uma pesquisa bibliográfica, “é fundamental que o pesquisador faça um levantamento dos temas e tipos de abordagem já trabalhados por outros estudiosos, assimilando os conceitos e explorando os aspectos já publicados”.

Ademais, além do estudo proposto da identificação do Federalismo fiscal brasileiro, analisando-se especificamente a autonomia do ente municipal e sua equalização fiscal frente aos demais entes, também realizar-se-á uma comparação do sistema de repartição de receitas entre os entes no Brasil com a de alguns países de desenvolvimento semelhante ao nosso país e de outros países classificados como de primeiro mundo.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 O Município como ente federado

A ideia do Município está ligada com a de cidade, por causa da formação de agrupamentos humanos em busca de produção e segurança. Dentro do Município encontra-se a área urbana e a área rural, que se diferenciam de acordo com o tamanho demográfico, densidade e as atividades dos cidadãos, sendo que tais delimitações estão descritas no art. 32 do CTN¹.

O município surge na história com o município romano, organização social que aparece no final da República de Roma, chamado de *municipium*. Foi durante o governo de Caio Júlio César (100-44 a.C.) que este sistema de governo municipal foi alastrado para todas as colônias de Roma e os países por eles conquistados, com a instituição da “*Lex Julia Municipalis*”. (COSTA, 2012, p. 24)

No entanto, com o avanço do Império Romano e o declínio da República, o município também acompanhou esse descenso, mas com a preservação do instituto e continuidade.

Já no período do Feudo (século VI ao século XV), o Município vivenciou seu declínio como instituição política, devido ao modelo de sede política e da metodologia econômica adotada. No transcorrer do século XIV o município perde seu status, pois perdeu privilégios e liberdades. Ainda se tem o surgimento de Estados Nacionais e o retorno do poder dos reis, que enfraqueceu ainda mais os municípios. Foi apenas na Europa e na Grã-Bretanha, em 1804, após a reforma e modificações políticas em meados de 1830, que o município voltou a se desenvolver e se destacar. (COSTA, 2012, p. 25)

A fase do município na história do Brasil se inicia com a Constituição do Império de 1824, pois a aprovação da Carta Constitucional se deu pelas Câmaras Municipais brasileiras, antes mesmo do Imperador outorgá-la. (COSTA, 2012, p. 62)

¹ 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.

Durante o Império no Brasil, houve um declínio do poder do município, com competência limitadíssima, pois estes entes eram comparados às pessoas civis de capacidade limitada. (MARTORANO, 1985, p. 66)

Já na Constituição Brasileira de 1891, foi estipulado a forma federativa de Estado, com um modelo rígido e dualista. Na Constituição de 1934 foi previsto o federalismo cooperativo, conforme também previsto na Constituição de Weimar. (NOVELINO, 2013, p. 710). Na Constituição de 1937 estabeleceram-se competências privativas da União e exclusivas dos Estados. Na Constituição de 1967-1969, o federalismo foi mantido, prevendo-se a União e Estados como as duas esferas de poder e nível de descentralização política ínfimo. Finalmente, na Constituição de 1988, o município passa a ser dotado das mesmas autonomias que os demais entes federados. (SARMENTO, 2010, p. 35, 50 e 65)

Atualmente, o município se apresenta como um ente institucionalmente criado, possuidor de descentralização objetiva e subjetiva, pois detém personalidade jurídica própria, legislação própria e competências constitucionalmente previstas, sejam exclusivas, comuns ou suplementares. (BALEEIRO, 2012, p. 316)

A competência expressa do município é direcionada para assuntos de interesse local, relacionado ao cotidiano do município, como a expedição de alvarás e licenças para regulamentar o funcionamento dos estabelecimentos comerciais sediados na localidade, conforme previsto no art. 30, I da CRFB/1988, prevalecendo assim sobre as competências dos demais entes, mas com reflexos nos interesses dos Estados e da União. Também o município possui competência suplementar a legislação federal e estadual, naquilo que lhe couber, conforme estatui o art. 30, II da CRFB/1988. Finalmente, ainda há as competências comuns, previstas no art. 23 também da Constituição. (MORAES, 2010, p. 315)

A Constituição de 1946 fortaleceu o Município, pois a anterior, de 1937, havia feito diametralmente oposto, não dando autonomia administrativa e financeira ao ente. Atualmente, suplantada esta fase, se discute mais quanto ao conceito de interesse local, eis que podem se transparecer situações complexas, onde se entrelaçam os interesses locais com os regionais e nacionais, porém, também oferta uma amplitude conceitual que permite uma evolução da compreensão constitucional, diante da atualização e modificação que passam certas atividade e serviços da sociedade. (BASTOS, 1989, p. 277)

Tendo o município a finalidade de realizar tais atividades e serviços públicos, este ente possui total autonomia, subdividida em (COSTA, 2012, p. 34):

- a) autonomia política: consiste na eleição dos próprios dirigentes políticos;
- b) autonomia administrativa: se relaciona com o poder de polícia de regulamentar e fiscalizar os serviços e obras municipais;
- c) autonomia financeira: representa a capacidade de receber tributos dos seus habitantes;
- d) autonomia legislativa: o ente pode criar suas próprias leis, elaborando a Lei Orgânica Municipal, que é a “constituição da cidade”, uma lei especial discutida pelo Poder Legislativo Municipal sem intervenção do Poder Executivo, que determinam a vida dos Municípios, bem como também cria suas próprias leis ordinárias e complementares.

Para se criar, incorporar, fundir e desmembrar territórios para que sejam reconhecidos como Municípios, existem cinco medidas necessárias e obrigatórias a serem seguidas, quais sejam (PAULO; ALEXANDRINO, 2016, p. 304.):

- a) aprovação de lei complementar federal fixando genericamente o período dentro do qual poderá ocorrer a criação, a incorporação, a fusão e o desmembramento de municípios;
- b) aprovação de lei ordinária federal prevendo os requisitos genéricos exigíveis e a forma de divulgação, apresentação e publicação dos estudos de viabilidade municipal;
- c) divulgação dos estudos de viabilidade municipal, na forma estabelecida pela lei ordinária federal acima mencionada;
- d) consulta prévia, mediante plebiscito, às populações dos municípios envolvidos;
- e) aprovação de lei ordinária estadual formalizando a criação, a incorporação, a fusão ou o desmembramento do município, ou dos municípios.

Ainda dentro do território delimitado e reconhecido como Município, pode haver divisões menores, denominadas de “Distritos”. Os Distritos não possuem personalidade jurídica própria, sendo apenas uma divisão administrativa, para dotar essa circunscrição territorial com serviços públicos essenciais.

Os Municípios podem também criar uma “Associação de Municípios”, formando uma entidade com capacidade de concentrar os problemas comuns no âmbito do Estado-membro ou região a qual estão localizados. Também podem existir autarquias intermunicipais, empresas públicas e sociedades de economia mista intermunicipais, e consórcios

intermunicipais, que serão pessoas jurídicas que fazem parte da organização pública dos municípios. (COSTA, 2012, p. 115/116)

4.2 A composição das receitas municipais

A disponibilização da maioria dos serviços públicos à população é de responsabilidade dos municípios. Assim sendo, para custear tais prestações, os municípios dependem dos recursos financeiros, suas receitas que compõem as finanças públicas municipais. Parte desta receita é oriunda de origem próprias (tributos próprios e taxas dos serviços públicos) e também de transferências federais e estaduais.

As receitas próprias são aquelas arrecadadas diretamente por meio dos impostos, taxas, contribuições de melhorias e demais fontes. Estes valores que formam as receitas próprias dos municípios se mostram, na maioria dos casos, abaixo do necessário para a manutenção da sua estrutura de gestão, bem como uma infraestrutura pública ao município e população, precisando ser complementada pelas transferências dos outros entes federados.

Desta forma, as transferências estaduais aos municípios, estão compostas na arrecadação dos impostos estaduais, quais sejam, o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), que são efetuados nos municípios. Assim, quanto maior for a arrecadação feita destes impostos dos veículos e transações realizadas no município, maior será a participação nas transferências estaduais para ele.

As Transferências Federais, por sua vez, compõem o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), que se demonstra como a maior transferência de recursos financeiros da União para os municípios. Esta transferência foi criada para reduzir e equalizar as receitas municipais frente à arrecadação realizada pela União e Estados, conforme se demonstra na tabela a seguir (CNM, 2012):

Tabela 1 – Principais fontes de receitas do Município

	TIPO	FATO GERADOR	TRANSFERÊNCIA
PRÓPRIA	ISS	A prestação por empresa ou profissional autônomo de serviço constante da lista (CTN).	100% do total arrecadado no próprio município
	IPTU	A propriedade, o domínio útil ou a posse de bens móveis.	
	ITBI	A transmissão de bens inter-vivos.	
	Taxas	Custear os serviços disponíveis a sociedade.	
	Contribuições	Decorrente de obras públicas.	
ESTADUAL	ICMS	A saída e a entrada de mercadorias em estabelecimentos comerciais, industriais ou produtores	25% da arrecadação no município
	IPVA	A propriedade de veículos automotores.	50% da arrecadação no município
FEDERAL	FPM (IR + IPI)	IR: Toda renda proveniente do rendimento do capital, do trabalho ou de ambos, e todo acréscimo ao patrimônio das pessoas físicas ou jurídicas. IPI: Produção que sai do estabelecimento industrial.	23,5% de IPI + IR (líquido)
	IPI - Exportação	Ressarcimento aos estados exportadores.	25% aos municípios que se localizam em Estados e exportadores
	FEX	Auxílio financeiro de estímulo às exportações (eventual).	25% aos municípios
	Cide	Contribuição que incide sobre importação e comercialização de combustíveis.	Dos 25% transferidos aos Estados, 25% são repassados aos municípios
	ITR	Propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel localizado fora da zona urbana do Município.	50% ou 100% (por meio do Convênio ITR)
	CFEM	Utilização econômica pela exploração de recursos minerais.	65% da arrecadação no município
	Royalties	Destinados à indenização dos Estados e dos Municípios pelos danos econômicos, sociais e ecológicos causados pela atividade de exploração do petróleo.	20% para os municípios não produtores e 17% para municípios produtores

Fonte: CNM, 2012.

4.3 O federalismo fiscal cooperativo no Brasil

As Finanças Públicas brasileiras são normatizadas pela Lei n.º 4.320/64, que institui as normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, bem como pela CRFB/1988 e Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n.º 101/2000), que estabelece normas de finanças voltadas para o controle e a responsabilidade na gestão fiscal. Estas normas se responsabilizam pelo funcionamento dos serviços públicos, com o devido atendimento aos anseios da coletividade, o feitiço das agendas políticas e de governo, sempre tendo como base a receita pública.

Desta forma, o federalismo fiscal estabelece as regras para que haja a divisão das receitas, das despesas e dos encargos entre os entes federados. O compromisso da federação, portanto, baseia-se no fornecimento dos serviços públicos e infraestrutura para os cidadãos de todo o território nacional, de forma nivelada e similar entre os entes. (REZENDE *In*: AFFONSO, 1995, p. 241-259)

Tal sistema teve origem no desejo de da autonomia do governo central e seus entes, com a devida atualização do sistema tributário, onde a maioria dos impostos recebidos pelos entes descentralizados (Estados e Municípios), são repassados para a União, para que este ente possa então redistribuir, de forma proporcional, para todos os Estados e Municípios.

“(...) o federalismo, entendido como uma forma de organização do Estado, no qual há o compartilhamento de poder entre diferentes níveis de governo, é um conceito político mais antigo e mais amplo que a ideia de federalismo fiscal. Nessa expressão, o adjetivo fiscal restringe o federalismo de que estamos falando. O termo federalismo desacompanhado do adjetivo, diz respeito à divisão de poderes políticos e constitucionais entre os diferentes níveis de governo, indo muito além da mera divisão de tarefas administrativas.” (MENDES *In*: ARVATE, 2004, p. 422)

Após o país vivenciar governos centralizadores e republicanos, foi na CRFB/1988 que se implantou um federalismo mais real e efetivo. Esta Constituição criou mecanismos para a distribuição de competências e poderes entre a União, Estados, Distrito Federal e Município, cada um exercendo sua autonomia política, administrativa e tributária, conforme já visto. (LOVATO, 2006)

O Federalismo brasileiro propõe a transferência de responsabilidades da União para os Estados e Municípios, tendo em vista que estes entes possuem maior proximidade e conhecimento das necessidades com os cidadãos do que a União. (REZENDE *In*: AFFONSO, 1995, p. 241-259)

Com a devida distribuição das responsabilidades entre os entes, em tese, há maiores condições de se executar uma administração pública eficaz, capaz de reduzir as desigualdades

regionais, promovendo equilíbrio socioeconômico. Nesse contexto, após a CRFB/1988, os Municípios alçaram o posto de ente federativo, com a devida definição das áreas da atuação deste ente. Portanto, a distribuição tributária passou a se realizar através das transferências, almejando o atendimento das demandas da sociedade com a redução das diferenças regionais de renda e desenvolvimento. (MENDES *In*: ARVATE, 2004, p. 425).

Assim, tais transferências intergovernamentais se classificam em duas categorias: as constitucionais e as voluntárias. As primeiras são obrigatórias e previstas pela CRFB/1988 ou em leis e regras preestabelecidas, já as voluntárias se apresentam como acordos de cooperação entre os entes. Nas transferências constitucionais ainda se encontra uma divisão em duas classificações: as condicionais ou incondicionais. Nas condicionais, o repasse possui sua aplicação vinculada a uma finalidade específica, em que se determina quais as condições para que haja o repasse, já as incondicionais se efetua o repasse sem que haja uma predeterminação específica de onde serão aplicadas, sem ter uma despesa específica a se destinar. (MENDES *In*: ARVATE, 2004, p. 427)

As transferências constitucionais condicionais são classificadas ainda em:

- a) com contrapartida: se o montante transferido é proporcional ao montante que o receptor aplica no gasto incentivado;
 - a.1) limitadas: estipula-se o valor máximo para a transferência, muitas vezes definido até por lei;
 - a.2) ilimitada.
- b) sem contrapartida.

No sistema brasileiro, as transferências constitucionais ocorrem por fluxo vertical, ou seja, de cima para baixo, onde o governo federal transfere os recursos para os Estados e Municípios, bem como os Estados transferem apenas para os Municípios. Não existem transferências dos Estados para a União, dos Municípios para os Estados e nem dos Municípios para a União.

Quanto ao percentual de transferências, encontra-se (CNM, 2012):

- a) União para os Estados:
 - a.1) 21,5% IPI + IR (líquido) = FPE
 - a.2) 75% do FEX (eventualmente)
 - a.3) 25% Cide (do produto arrecadado)

- a.4) 50% ou 100% do ITR
- a.5) Compensação Financeira da Lei Kandir
- a.6) Royalties
- b) União para os Municípios
 - b.1) 23,5% IPI + IR (líquido) = FPM
 - b.2) 25% IPI exportação (municípios exportadores)
 - b.3) 25% do FEX (eventualmente)
 - b.4) 25% Cide (do produto arrecadado)
 - b.5) Compensação Financeira da Lei Kandir
- c) Estados para os Municípios:
 - c.1) 25% ICMS
 - c.2) 50% do IPVA (recolhido no município)

Nesse ponto, o federalismo se apresentou no Brasil como questão fundamental para que houvesse a descentralização política, econômica e administrativa, além de objetivar promover a desconcentração de renda, com um início de equalização fiscal entre os entes federados. Desta forma, a CRFB/1988 estatuiu as competências dos entes federados, dando destaque para os Municípios, que passaram a legislar sobre os assuntos de interesse local, e a assumir cada vez mais responsabilidades no processo de descentralização dos serviços públicos, especialmente nas áreas de saúde pública e ensino fundamental.

No entanto, estas novas atribuições ao Município resultaram no crescimento das suas despesas, que se financiam, na grande maioria dos municípios brasileiros, principalmente pelas transferências intergovernamentais, mormente pelo Fundo de Participação dos Municípios – FPM.

4.4 Competência tributária: conceito e características

A busca do bem da coletividade é a finalidade do Estado que, para isso, deve assegurar a efetivação dos direitos e garantias fundamentais. Assim, de acordo com o art. 3º da CRFB/1988, o Estado deve garantir a construção e desenvolvimento de uma sociedade livre, justa e solidária, sem pobreza e marginalização, com reduzidos índices de desigualdade social e regional, amparando-se em mecanismos de concretização de tal fim. Para tanto, precisa de recursos financeiros para alcançar e promover esses objetivos.

Para que o Estado obtenha recursos financeiros, é previsto legalmente que tenha poderes específicos e a CRFB/1988 garantiu aos entes federados (União, Estados, Distrito

Federal e Municípios) atributos para obtenção destes recursos, justamente para proporcionar os serviços públicos à coletividade, como saúde, educação, segurança etc. Em regra, estes recursos são obtidos do patrimônio dos próprios contribuintes, ou seja, da população, que, através de Lei, realizam a transferência de parte de seus patrimônios para que o Estado busque a satisfação dos interesses coletivos.

Obviamente, a CRFB/1988 delimitou estes poderes de instituir, cobrar e fiscalizar fiscalmente o cidadão, atribuindo competência tributária aos entes.

No entanto, a Constituição Federal não prevê a criação de tributo algum, mas apenas faz a outorga de competência para que os entes políticos o façam, sempre através de lei. Desta forma, é possível afirmar que, a competência tributária é o poder ou aptidão, concedido constitucionalmente à União, Estados-membros, Municípios e Distrito Federal, para que criem leis que instituam tributos. Assim, a competência tributária tem estrutura normativa prevista na Constituição Federal, para que o legislador infraconstitucional a institua, sempre obedecendo o delineado na Carga Magna.

Sabbag (2009, p. 339) prevê neste sentido, ditando que “a competência tributária é a habilidade privativa e constitucionalmente atribuída ao ente político para que este, com base na lei, proceda à instituição da exação tributária”.

Também se encontra a balizada opinião de Luciano Amaro (2006, p. 93), que ensina:

“(...) o poder de criar tributos é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição. Temos assim a competência tributária — ou seja, a aptidão para criar tributos — da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Todos têm, dentro de certos limites, o poder de criar determinados tributos e definir o seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição. A competência engloba, portanto, um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da incidência, não obstante o legislador esteja submetido a vários balizamentos.”

A CRFB/1988, em seus artigos 154 a 156, atribui competência tributária aos entes políticos e federados, outorgando a cada um o poder de criar e cobrar tributos, sempre respeitando os limites constitucionais.

Obviamente, a competência tributária é distinta da competência legislativa. O art. 6º do Código Tributário Nacional (CTN) ², traz o conceito de competência tributária

² Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

concorrente, atribuindo aos entes políticos e federados a competência para legislarem sobre Direito Tributário, delimitando o previsto no art. 24 da Constituição Federal³.

Também de bom tom realçar que, a competência tributária se distingue da capacidade tributária ativa, pois aquela é a possibilidade de instituição de tributos, enquanto esta surge daquela e se refere às funções de arrecadação e fiscalização de tributos, assim como, tudo aquilo que tiver relação de execução das leis, serviço ou atos administrativos correlacionados com a disciplina tributária.

Conforme já supramencionado, o exercício da competência tributária deve sempre se pautar pela CRFB/1988, considerando a finalidade da administração pública e os objetivos da República, conforme a lição do proeminente Roque Antônio Carrazza (2012, p 76):

“A conclusão a tirar, portanto, é que a República reconhece a todas as pessoas o direito de só serem tributadas em função do superior interesse do Estado. Os tributos só podem ser criados e exigidos por razões públicas. Em consequência, o dinheiro obtido com a tributação deve ter destinação pública, isto é, deve ser preordenado à manutenção da res pública.”

Assim, claro está a competência tributária, bem como os objetivos de tal competência, que, outorgada pela Constituição, está indissociável da vontade da coletividade, pois qualquer forma de poder ou competência emana do povo, para que o Estado atenda às necessidades coletivas, visando sempre o bem comum.

Destarte, resta, enfim, a análise das características da competência tributária.

A facultatividade se apresenta como primeira característica. Conforme já mencionado, o poder de instituir tributo é uma faculdade do ente federado e não uma imposição constitucional, ou seja, fica a critério do ente decidir quanto ao exercício de sua competência tributária, de acordo com seu juízo de conveniência política e econômica. Como exemplo, cita-se o Imposto Sobre Grandes Fortunas, que, apesar de previsto constitucionalmente⁴ no art. 153, nunca foi instituído.

Apesar da disposição prevista no art. 11 da Lei n.º 101, de 04 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal)⁵, que estatui que o ente político e federado, em seu plano de gestão fiscal, tem a obrigação de instituir todos os tributos que estão em sua competência, sob

³ Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:
I - direito tributário (...)

⁴ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
(...)

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

⁵ Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

pena de sanção (previsão no § único do mesmo artigo⁶), tal previsão legal deve ser interpretada cautelosamente, pois o ente deve fazer um juízo de viabilidade da instituição do tributo, desde que seja economicamente viável, pois segundo Ricardo Alexandre (2012. p. 182) “contraria o espírito da Lei de Responsabilidade Fiscal obrigar à criação de um tributo cuja arrecadação seria menor que o custo decorrente da instituição e administração”.

Assim, a competência tributária é facultativa, mesmo com a suposta obrigatoriedade do dispositivo da Lei de Responsabilidade Fiscal (SABBAG, 2009, p. 341).

Previsto nos arts. 7º e 8º do Código Tributário Nacional⁷, a indelegabilidade é a segunda característica, tendo em vista que não é permitido ao ente federado outorgar a outro ente a competência que lhe foi outorgada constitucionalmente, para que este outro institua tributos.

No entanto, tal característica é estritamente quanto à indelegabilidade da capacidade tributária ativa, e não da delegação e transferência da competência tributária, conforme consubstanciado no § 3º do art. 7º do CTN.⁸ Esta transferência é permitida legalmente, onde podemos encontrar como exemplo a que se realiza para exigir determinado tributo nas contribuições profissionais ou corporativas, transferência realizada pela União à algumas autarquias como o Conselho Regional de Medicina (CRM), Conselho Regional de Engenharia e Arquitetura (CREA) e demais entidades corporativas, para que estas cobrem o referido tributo daqueles profissionais que estão vinculados à estas.

Como terceira característica, encontra-se a irrenunciabilidade, tendo em vista que o ente político e federado não pode renunciar a competência que a Constituição lhe outorgou, seja totalmente ou parcialmente. Os entes não podem abrir mão das competências que lhes foram outorgadas, pois é primordial para a sua subsistência. Desta forma estatui Roque Antônio Carrazza (2012, p. 757), que em sua obra prevê:

“As normas constitucionais que arquitetam e partilham as competências tributárias são inalteráveis por normas infraconstitucionais, como já tratamos de demonstrar. Em resumo, o modelo tributário brasileiro não pode mudar a grado seja do

⁶ Art. 11. (...)

Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no caput, no que se refere aos impostos.

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

Art. 8º O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.

⁸ Art. 7º. (...)

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

Legislador ordinário de cada pessoa política, seja (o que é muito mais grave) do Fisco, ao qual só é permitido cumprir a lei que lhe diz respeito.”

Derradeira característica, percebe-se a inaducabilidade da competência tributária, que se relaciona ao processo de criação da lei, que não fica submetido a lapso temporal, já que não há prazo para o seu exercício. Assim, o não exercício da competência não transformam o direito de exercê-la preclusivo, podendo ser feito pelo ente político tempestivamente a qualquer hora (CARRAZZA, 2012, p. 753).

Os ensinamentos do professor Roque Antônio Carrazza corroboram o esposado (2012, p. 753):

“Assim é por duas razões que supomos inafastáveis. A primeira: a Constituição, ao conferir ao Poder Legislativo a competência para legislar, não fez qualquer menção no sentido de que esta faculdade deveria ser utilizada até um dado marco temporal, sob pena de caducidade. A Segunda: o ato de legislar envolve, sempre e necessariamente, uma alteração da ordem jurídica em vigor, ou seja, uma inovação normativa. É próprio da lei prever ou disciplinar situações que ainda não foram alvo de leis anteriores. Afinal, a lei sempre inova inauguralmente a ordem jurídica, construindo o direito positivo. O Poder Legislativo, enquanto expede leis, exercita uma competência que a Constituição lhe outorgou, e que, até aquele momento, não havia exercitado.”

Destarte, o exercício da competência tributária, que é atribuído constitucionalmente a todos os entes políticos e federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para amearhar recursos financeiros indispensáveis para a busca do bem da coletividade, é uma faculdade, porém indelegável, irrenunciável e intransferível.

4.5 Competência própria de arrecadação tributária dos municípios

O Município como ente federado e político, para conseguir recursos financeiros para efetivar os serviços e políticas públicas de sua competência, institui tributos próprios como forma de receita orçamentária indispensável. Assim, se verificará a conceituação de tributo e quais são aqueles de competência do Município.

Encontra-se a conceituação de tributo no Código Tributário Nacional, onde, em seu art. 3º, estipula que é “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Conforme o estatuído no art. 5º do CTN e também o art. 145 da CRFB/1988, a divisão dos tributos se dá em: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Para que se possa

diferenciar seus conceitos, é necessário o entendimento da natureza do tributo, que sempre terá embasamento no fato gerador, assim preconizando o art. 4º do CTN:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

A Escola de Administração Fazendária - ESAF (2009), em seu conceito de fato gerador, preleciona que “é uma situação prevista em lei que, se acontecer, provoca o nascimento da obrigação tributária.”

Já Abrantes e Ferreira (2010, p. 43) conceituam que o fato gerador “pode ser entendido como a situação que caracteriza o tributo, ou seja, fato que, se ocorrer, incidirá o tributo. A lei dispõe a situação abstrata, a hipótese que gerará o tributo”.

O art. 16 do CTN traz a conceituação de imposto, que “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” Como exemplo, cita-se o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU), o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) etc.

Abrantes e Ferreira (2010, p. 57) conceituam as taxas como “tributos vinculados a uma atuação específica do Poder Público. São valores cobrados a partir de uma prestação de serviços, por exemplo, a taxa sobre a limpeza pública.”

O artigo 77 do Código Tributário Nacional complementa:

“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.”

A Escola de Administração Fazendária - ESAF (2009), preleciona que existem duas modalidades distintas de taxas: as de fiscalização e as de serviços:

“Taxas de fiscalização: decorrem do exercício do poder de polícia pelo ente estatal. Exemplo: taxas de publicidade, de localização de estabelecimento comercial e taxa de licença para construção de imóveis, cobradas pelo Município. Taxas de serviços: são aquelas que têm como fato gerador a utilização de determinados serviços públicos. Exemplos: taxa de emissão de passaporte, taxa de coleta de lixo, taxa para emissão de certidão de bons antecedentes.”

Já a contribuição de melhoria se apresenta como o valor cobrado em decorrência da atuação do Poder Público, assim como a taxa, no entanto, tal atuação agregará valor à

propriedade do contribuinte, como, por exemplo, no asfaltamento de ruas, na construção de calçadas etc, de acordo com o artigo 145, inciso III, da Constituição Federal de 1988. A Escola de Administração Fazendária - ESAF (2009) explica que sua sustentação jurídica está no princípio da vedação ao enriquecimento sem causa, tendo em vista que não é tarefa do Estado patrocinar a valorização de imóveis particulares e, conseqüentemente, o enriquecimento econômico de determinada pessoa, em detrimento dos outros.

Conforme visto, as taxas municipais e as contribuições de melhoria são cobradas sobre os serviços públicos prestados pelo Poder Municipal, ou seja, se foi o Município que realizou a obra ou prestou o serviço, tem o poder de cobrar do munícipe o tributo devido.

Os entes políticos e federados possuem competências distintas para legislar e instituir tributos. Assim sendo, os municípios podem instituir os seguintes impostos:

- a) sobre a propriedade predial e territorial urbana;
- b) sobre a transmissão, por ato oneroso, de bens imóveis entre vivos;
- c) sobre serviços de qualquer natureza, exceto os compreendidos no artigo 155, inciso II do CTN.

4.5.1 Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU

O Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, o notório IPTU, está previsto no art. 32 do CTN:

“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.”

O principal objetivo do IPTU é a obtenção de recursos financeiros próprios para os Municípios. A Constituição Federal em seu art. 182, §4º, II, autoriza a progressividade deste imposto como instrumento de política urbana e função social da propriedade, desta forma, a alíquota do IPTU poderá crescer de acordo com o descumprimento ao plano de urbanização municipal.

Ainda se deve levar em consideração a Emenda Constitucional n.º 29/2000, que, sem prejuízo da progressividade acima relatada, disciplina que o IPTU poderá ser progressivo em razão do imóvel e ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

A hipótese de incidência do IPTU é que o imóvel esteja localizado em zona considerada urbana, assim entendida aquela circunscrição territorial que cumpre os requisitos do art. 32, § 1º do Código Tributário Nacional⁹, ou seja, que o imóvel possua no mínimo dois dos seguintes requisitos:

- a) meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;
- b) abastecimento de água;
- c) sistema de esgotos sanitários;
- d) rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;
- e) escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

Desta forma, o imóvel de ser configurado como urbano ou rural, conforme esteja situado na zona urbana ou fora dela. Como exceção, há a possibilidade de classificação de um imóvel que esteja na zona urbana como imóvel rural para fins tributários, desde que se verifique sua destinação, conforme determina o art. 15 do Decreto-lei 57, de 18 de novembro de 1966. (MACHADO, 2011, p. 211)

Quem for o titular do domínio útil ou possuidor a qualquer título do imóvel urbano, é que será considerado o contribuinte, sendo seu ônus e não de um eventual comprador ou cessionário decorrente da concessão de uso, conforme a Súmula 74 do Supremo Tribunal Federal – STF.

O lançamento do IPTU é realizado de ofício.

O Poder Executivo é quem detém a competência de apurar o preço médio dos terrenos e edificações urbanas, fixando em tabelas ou pauta de valores, devendo sempre se realizar por lei. No entanto, tais valores podem ser atualizados pautados nos índices de correção monetária, apenas sendo proibido ao Poder Executivo a majoração em termos reais dos valores estipulados aos imóveis nos exercícios anteriores.

⁹ 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.

4.5.2 Imposto Transmissão de Bens Imóveis – ITBI

O Imposto sobre a transmissão “*inter vivos*” de bens imóveis a qualquer título, por ato oneroso, o popular ITBI, de competência do Município, deve incidir sobre as transações de compra e venda de imóveis entre pessoas vivas.

A CRFB/1988 atribui aos Estados e Distrito Federal a competência para instituir o imposto de transmissão *causa mortis*, e aos municípios a competência para o estabelecimento do imposto de transmissão de bens imóveis *inter vivos*. O fato gerador deste imposto está no artigo 35 do Código Tributário Nacional. Deste modo, considera-se como fato gerador desse imposto a transmissão *inter vivos* a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou a cessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como a cessão de direitos sobre a sua aquisição. Para o ITBI, a cessão de direitos imobiliários é equiparada à transmissão de propriedade, pois atualmente as cessões de direito configuram instrumentos de transmissão econômica de bens imóveis. (ABRANTES; FERREIRA, 2010, p. 60)

O ITBI tem sua função meramente fiscal, objetivando a obtenção de recursos financeiros para a Fazenda Pública Municipal. Sua alíquota deve ser fixada por lei ordinária e sua base de cálculo é feita pelo valor venal dos bens ou direitos transmitidos, de acordo com o art. 38 do CTN.

Será considerado contribuinte qualquer das partes que figurem na operação tributária, excetuando-se a transmissão de direitos reais de garantia sobre imóveis (como a hipoteca e a anticrese), que não será tributada pelos Municípios, conforme determinado por lei.

O lançamento do ITBI se dá por declaração.

4.5.3 Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, conhecido como ISSQN ou somente como ISS, possui amparo na CRFB/1988 no art. 156, inciso III, e detalhado na Lei Complementar n.º 116/2003, segundo o qual:

“Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.”

O ISS tem função predominantemente fiscal. Possui como fato gerador a realização de serviços não compreendidos na competência do Estado-membro, onde não se incluem as

transmissões em virtude de doações ou heranças, que sofrem a incidência de imposto estadual, definidos na Lei Complementar nº 116/2003 da União. O ISSQN também não incide na locação de bens móveis.

As alíquotas do ISSQN são fixadas pelo Município, porém, a União pode fixar por meio de lei complementar as alíquotas mínimas e máximas. Como se trata de um imposto fixo, não se pode discutir suas alíquotas e base de cálculo.

A Lei Complementar n.º 116/2003, manteve a regra de competência do art. 12 do Decreto-lei 406/1968, embora tenha ampliado as exceções a essa regra, ou seja, conforme estabeleceu o art. 3º, o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador, entendido como o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços ou, ainda, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas em seus incisos, que indicam o local em que será devido o imposto, fixando a alíquota máxima em 5%, sendo a alíquota mínima 2%, aos moldes do art. 88 da ADCT, redação dada pela Emenda Constitucional n.º 03/2002. (MACHADO, 2011, p. 409)

Seu lançamento é realizado por homologação.

4.5.4 Contribuição de Melhoria

Conforme a CRFB/1988, é de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios instituir contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. Assim sendo, cada ente tem competência para criar e exigir contribuição de melhoria em relação às suas obras realizadas.

Tal cobrança, leva em conta a obra pública que, uma vez finalizada, ocasione na valorização dos imóveis que forem beneficiados com ela. Portanto, a contribuição de melhoria está diretamente vinculada à valorização mobiliária, ou seja, não é toda obra pública que resultará em tais benefícios aos imóveis, pois pode ocorrer exatamente o oposto, a depreciação dos imóveis, não se constatando o fato gerador do tributo, eis que não se verifica a valorização mobiliária. (NOGUEIRA, 1990, p. 70)

O artigo 2º, do Decreto-lei nº 195 de 1967, prevê que será devida a Contribuição de Melhoria, no caso de valorização de imóveis de propriedade privada, em virtude de qualquer das seguintes obras públicas:

- a) abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas;
- b) construção e ampliação de parques, campos de desporto, pontes, túneis e viadutos;
- c) construção ou ampliação de sistemas de trânsito rápido, inclusive todas as obras e edificações necessárias ao funcionamento do sistema;
- d) serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública;
- e) proteção contra secas, inundações, erosão, ressacas, e de saneamento de drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos de água e irrigação;
- f) construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem;
- g) construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos; e
- h) aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico.

Deste modo, o fato gerador da contribuição de melhoria é definido por dois subsídios: a matéria tributável (a valorização) e o caráter de contraprestação (a necessidade de execução de obra pública). Combinando-se esses dois elementos, encontra-se a hipótese de incidência e o critério de definição de quais imóveis deverão ser objeto de lançamento do tributo. (BIAVA, 1986, p. 88)

Segundo o artigo 8º, do Decreto-lei n.º 195, de 1967, responde pelo pagamento da Contribuição de Melhoria, o proprietário de imóvel de domínio privado, localizado nas áreas direta ou indiretamente favorecidas pela obra, sendo que a obrigação se transmite aos adquirentes e sucessores, a qualquer título.

Logo, quando do lançamento da Contribuição de Melhoria, cada obra deverá ser estudada, para identificar os seus benefícios e para se determinar o conjunto de imóveis que foram valorizados em consequência da realização da obra, em uma operação para determinação da zona de influência da obra. As dificuldades encontradas nessa operação se

preendem aos aspectos subjetivos da verificação da valorização dos imóveis. A determinação da valorização dos imóveis é apontada como o principal fator restritivo à aplicação prática da Contribuição de Melhoria. (BIAVA, 1986, p. 88)

Os elementos quantitativos da Contribuição de Melhoria, a base de cálculo e a alíquota, regulam-se por dois limites:

- a) O benefício resultante da valorização do imóvel decorrente da obra executada pelo poder público: aqui consideram-se a situação do imóvel na zona de influência, sua testada, área, finalidade de exploração econômica e outros elementos, que poderão ser levados em conta isolada ou conjuntamente;
- b) O custo da obra: como denota o Decreto-lei nº 195, de 1967, poderão ser computados na apuração do custo da obra as despesas de estudos, projetos, fiscalização, desapropriações, administração, execução e financiamento; prêmios de reembolso e outros de praxe em financiamento ou empréstimos; expressão monetária atualizada na época do lançamento mediante aplicação de coeficientes de correção monetária; e todos os investimentos necessários para que os benefícios delas decorrentes sejam integralmente alcançados pelos imóveis beneficiados.

Resumindo-se, o valor da Contribuição de Melhoria se determina considerando o custo da realização da obra pública. Deste montante, haverá a divisão proporcional entre os imóveis beneficiados, limitando-se à efetiva valorização constatada para cada imóvel. Com estes critérios e identificando-se o valor do tributo devido, a Contribuição de Melhoria será exigida de cada contribuinte, respeitando-se a parcela anual não excedente a 3% do maior valor fiscal do seu imóvel, de livros ou de mercado, atualizado à época da cobrança.

No entanto, a administração pública encontra dificuldades para sua cobrança, quase que inviabilizando a utilização deste tributo. Na prática, este tributo só é cobrado em contrapartida às obras de pavimentação de vias públicas realizadas pelas Prefeituras, culminando que a Contribuição de Melhoria seja o tributo de competência do Município que tem a menor expressão na formação das receitas da Fazenda Pública Municipal, representando apenas 1% de toda a receita tributária municipal. O que torna complexa a cobrança da Contribuição de Melhoria é que os seus critérios são subjetivos para a estipulação do quanto os imóveis se valorizaram pela obra pública. (KHAIR, 2000, p. 140)

4.5.5 Taxas

Conforme estipulado no Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 77, a taxa é um tributo a ser arrecadado para custear o gasto com o exercício do poder de polícia ou com serviços públicos de respectiva atribuição, específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição, com a ressalva feita pela CRFB/1988, no art. 145, § 2º, de que a sua cobrança não poderá tomar como base de cálculo a mesma que tenha servido para a incidência de impostos.

As taxas são tributos vinculados, pois sua hipótese de incidência consiste numa atividade estatal determinada. Tributos vinculados, como as taxas, somente podem ser cobrados em contrapartida a uma prestação do Estado, mesmo que esta prestação não traga vantagem ou utilidade direta ao obrigado, como acontece com o exercício do poder de polícia. (ATALIBA, 1998, p. 36)

Diversamente dos impostos, a competência para instituir as taxas é comum e cada pessoa jurídica de direito público poderá cobrá-las em razão do exercício regular do poder de polícia que lhe tenha sido conferido pela CRFB/1988 e pelos serviços prestados ou postos à disposição do contribuinte, mas apenas aqueles que Constituição atribua ao governo tributante.

Destarte, também em relação à taxa existe uma certa repartição de competência, em que se define não diretamente pela fixação do fato gerador de cada uma, mas em virtude das atribuições dos governos. Assim, evitam-se as invasões de competência e os conflitos decorrentes da criação indiscriminada de taxas que, muitas vezes, se constituíam em verdadeiros impostos. (ATALIBA, 1998, p. 38)

Como se constata, a legislação apresenta dois fatos geradores para a cobrança das taxas:

- a) Pelo poder de polícia e;
- b) Pela utilização de serviços públicos específicos e divisíveis.

O artigo 78 do CTN dispõe que o poder de polícia é aquela atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades

econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Nos regimes constitucionais, o Estado aparece como ente autônomo dos seus cidadãos, centralizando e possuindo o monopólio do uso da força, com o objetivo de manter a ordem e a justiça social. Deste modo, define-se o poder de polícia como:

"(...) a faculdade de que dispõe a Administração Pública para condicionar e restringir o uso e gozo de bens, atividades e direitos individuais, em benefício da coletividade ou do próprio Estado. Em linguagem menos técnica podemos dizer que o poder de polícia é o mecanismo de frenagem de que dispõe a Administração Pública para conter os abusos do direito individual. Por esse mecanismo, que faz parte de toda a administração, o Estado detém a atividade dos particulares, que se revelar contrária, nociva ou inconveniente ao bem-estar social, ao desenvolvimento e à segurança nacional". (MEIRELLES, 1998, p. 351.)

A legislação atribui a cobrança de taxa aos serviços públicos que sejam de efetivamente ou potencialmente utilizados, além de serem específicos e divisíveis. O artigo 79, inciso I, do CTN, dispõe que:

"Os serviços públicos (...) consideram-se utilizados pelo contribuinte: a) efetivamente, quando por ele usufruído, a qualquer título; b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento" (BRASIL, 1966)

Logo, diversamente do que ocorre no caso das taxas cobradas pelo poder de polícia, quando se refere aos serviços públicos, as taxas podem ser cobradas ainda que não haja a efetiva utilização pelo cidadão, bastando que o serviço esteja à sua disposição. Outra condição para a cobrança desse tributo é que os serviços sejam específicos e divisíveis, conforme estatuído pelo art. 79, II, do CTN:

"Os serviços públicos [...] consideram-se: I – específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilização ou de necessidade públicas; II – divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários". (BRASIL, 1966)

Segundo BARRETO (BARRETO *In*: MARTINS, 1998, p. 90): "A base de cálculo das taxas é sempre o valor da atuação do Poder Público que enseja a taxa. Em sendo o valor este, só pode ser expresso em reais, por unidade de atuação. As unidades de medida são as alíquotas da taxa".

Assim, a atuação deve se dimensionar por unidade de atuação (por exemplo, R\$ 50,00 [cinquenta reais]), sobre a qual se aplicará a alíquota genericamente referida em lei (metro quadrado, testada, alqueire, exemplificativamente).

Em relação ao quantitativo do fato gerador da taxa, cabe observar as restrições do art. 77, parágrafo único, do CTN: "A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a impostos, nem ser calculada em função do capital das empresas". (BRASIL, 1966)

A primeira parte das restrições está prevista pelo art. 145, §2º, da Constituição Federal, que, como supracitado, veda às taxas terem a mesma base de cálculo dos impostos. Essa restrição se justifica pela diferença de natureza dos dois tributos e para que não ocorra dúplice incidência tributária sobre a mesma base de cálculo. A segunda parte do dispositivo legal mencionado, procura impedir que o capital das empresas tenha como critério de valor (unidade de atuação) para mensurar a prestação desenvolvida pelo Estado.

Geralmente, as cobranças de taxas nos municípios são em grande número. Isso ocorre porque alguns serviços prestados pela Municipalidade são cobrados como Taxa, enquanto que o correto deveria ser a cobrança como preços públicos. Como exemplo, cita-se a cobrança de taxas para a retirada de cópias de documentos, a expedição de alvarás e laudos técnicos, que de forma geral, são cobrados com Taxas de Expediente. A solução seria cobrar um preço pela prestação desses serviços. (KHAIR; VIGNOLI, 2000, p. 120)

As taxas representam no Brasil cerca de 20% da receita tributária municipal e apenas 6,7% dos municípios não as cobram. No que se refere à arrecadação por taxas, somente seis delas – limpeza, conservação de vias, combate a incêndios, iluminação pública, anúncio e licenças e funcionamento – respondem por cerca de 95% do montante arrecadado. Para que haja um crescimento das taxas nos municípios, a sugestão é que elas sejam cobradas pelo custo real dos serviços a que se destinam. (KHAIR; VIGNOLI, 2000, p. 13)

4.5.6 Cosip – Contribuição Para o Custeio de Serviço de Iluminação Pública

Mesmo ainda residindo muitas polêmicas sobre este tema, a contribuição sobre a iluminação pública foi declarada constitucional, após grande mobilização do Conselho Nacional de Municípios perante o Congresso Nacional.

Muitos Municípios, ao invés de instituir a contribuição, instituíam taxas de iluminação pública, sendo que o Supremo Tribunal Federal – STF, declarou inconstitucional a cobrança do custeio da iluminação pública através de taxas.

Desta forma, a CRFB/1988, fez a previsão, em seu art. 149-A, por meio da emenda Constitucional n.º 39 de 2002, a possibilidade de instituição de Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, e que a competência para a cobrança era do Município, ou seja, o Município deve instituir este tributo por meio de Lei, definindo suas alíquotas, quem será o contribuinte e qual será sua forma de arrecadação. A destinação deve ser específica, com os valores arrecadados pela Contribuição sendo obrigatoriamente aplicados na manutenção, melhoria e expansão desses serviços das redes de distribuição e fornecimento, não podendo a arrecadação ser destinada para outras atividades ou qualquer outro tipo de custeio da administração. (CNM, 2012)

A Cosip deve respeitar o princípio da legalidade e pode ser cobrada na fatura de energia elétrica. O Município deve estar atento a qualquer movimento que tente inviabilizar a cobrança da Cosip, pois é dela que sai o custeio da iluminação pública, que é de altíssimo custo. Sem esse tributo, o Município dificilmente terá possibilidades de custear os serviços de iluminação, que é uma forma de trazer segurança aos cidadãos que moram no Município, pois a iluminação noturna, por exemplo, é uma forma de segurança pública. (CNM, 2012)

Alguns municípios recorreram ao judiciário e, com decisões liminares, conseguiram, por enquanto, não se responsabilizar pela manutenção da iluminação pública, ficando ainda a encargo da empresa concessionária do serviço público, a exemplo do Município de Registro-SP, a qual a Elektro ainda é quem tem a competência para a manutenção.

4.6 Transferências intergovernamentais aos municípios

Os recursos arrecadados através da competência tributária nem sempre pertencerão, em sua integralidade, ao ente tributante, pois poderão ser objeto das transferências intergovernamentais, ou seja, da repartição da totalidade arrecadada entre os entes políticos e federados. (GADELHA, 2010, p. 86)

Muito embora cada ente possua seus próprios tributos, conforme já trabalhado, Celso Bastos (1995, p. 104) explicita:

“Tal princípio é progressivamente abrandado diante da gradual mas sempre crescente ampliação de transferências de parte da receita arrecadada em benefício de outras esferas governamentais. Destarte, nota-se que, embora rigorosa na definição

dos tributos e competências tributárias o quadro é atenuado pela circunstância de que o produto da arrecadação não fica necessariamente para os cofres da pessoa de direito público que o arrecadou.”

Desta forma, há repartição do produto da arrecadação originada dos tributos entre a União, Estados e Municípios, objetivando o desenvolvimento nacional e a diminuição das diferenças regionais, tal como já explicado anteriormente, pois, para compensar a fragilidade econômico-financeira dos Estados e Municípios em relação à União, institui-se o mecanismo das transferências intergovernamentais da receita tributária, por meio de partilha de parcelas das receitas arrecadadas pela União e pelos Estados, onde o elemento essencial não é a dicotomia centralização/autonomia, mas a garantia do desenvolvimento equilibrado da União e dos entes federados. (BERCOVICI, 2003, p. 161/162)

As transferências originaram-se na Constituição de 1946, regulamentando-se somente com a Constituição de 1988, que estabeleceu os critérios de partilha para promover, de fato, o federalismo fiscal implantado em 1889 (com a instituição da Proclamação da República ‘Federativa’ do Brasil), e que tinha por objetivo estabelecer uma ordem federativa e de divisão de poderes e competências, embora isso só viesse a ocorrer, de fato, cem anos depois com a Constituição Federal de 1988. (STN, 2013)

Há três critérios que distinguem as transferências intergovernamentais. Quanto à sua natureza, as transferências se classificam em obrigatórias, automáticas ou constitucionais, quando já estiverem previstas na Constituição, devendo ser, então, automaticamente transferidas as receitas tributárias para os entes especificados, independentemente da existência de autorização, como, por exemplo, nas transferências previstas nos arts. 157 a 159 da CRFB/1988. Também podem ser transferências discricionárias ou voluntárias, quando dependem de decisão da autoridade, podendo se modificar conforme as circunstâncias, como exemplo, temos as realizadas mediante convênios. (DI PIETRO *In*: CONTI, 2004, p. 71)

Também podem existir situações em que as transferências governamentais se apresentam como mistas, com uma primeira etapa com a previsão constitucional de forma obrigatória que um ente repasse a outro ente, e uma segunda etapa na qual este último ente que recebeu o repasse, fica responsabilizado de transferir parcela a outros entes federados. Como exemplo, temos os Fundos de Financiamento das Regiões Norte (FNO), Nordeste (FNE) e Centro-Oeste (FCO), os quais possuem uma primeira fase cuja transferência é obrigatória, sendo estatuído no art. 159, I, *c*, da CRFB/1988, e uma segunda fase consistente na distribuição da receita, a qual é realizada com base em programas de financiamento ao setor produtivo a serem previamente analisados e aprovados pelo órgão competente.

Quanto ao destino dos recursos, as transferências podem ser classificadas como vinculadas/condicionadas e não vinculadas/incondicionadas. Para aquelas, existe o repasse dos recursos às unidades federadas com destinação específica afetada, onde a receita deve ser aplicada em determinada atividade, fundo ou serviço público específico, como o Fundo de Manutenção de Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (FUNDEF), o Sistema Nacional de Saúde etc. Já estas, as não vinculadas, se caracterizam pelo repasse dos recursos às unidades federadas sem que haja destinação específica, havendo plena autonomia para sua utilização, como nos Fundos de Participação dos Estados e do Distrito Federal e do Fundo de Participação Municipal (FPM), previstos no art. 159 da CRFB/1988.

Quanto à forma, as transferências poderão ser diretas, que não precisam de intermediação, e indiretas, quando dependem da realização de fundos, como no Fundo de Participação dos Municípios.

Há ainda o critério da cooperação ou dos entes envolvidos nas transferências, em virtude do federalismo, classificando-se em cooperação vertical, quando o repasse dos recursos ocorre entre entes de grau diferente, e a cooperação horizontal, quando a transferência se dá entre entes políticos do mesmo grau. (CONTI, 2001, p. 40)

Além dessas classificações supracitadas, ainda se prevê mais três modalidades de transferências intergovernamentais: as devolutivas, as redistributivas e as compensatórias. As devolutivas se apresentam como aquelas receitas devolvidas aos entes que possuem relação direta com o fato gerador da tributação, como no Imposto sobre Veículos Automotores (IPVA), de competência dos Estados-membros, em que se repassa 50% (cinquenta por cento) do arrecadado para os Municípios onde os veículos foram licenciados, conforme o art. 158, I da CRFB/1988. Igualmente, temos o Imposto Territorial Rural (ITR) e o Imposto de Operações Financeiras (IOF) sobre o ouro, conforme previsto nos arts. 153, §5º e 158, II da CRFB/1988. As redistributivas são distribuídas aos Municípios e Estados de acordo com critérios vinculados à promoção do equilíbrio econômico entre os entes. Finalmente, as compensatórias são as receitas transferidas como compensação de perdas de receita dos entes políticos, como, por exemplo, no caso da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre a Importação e Comercialização de Petróleo e seus derivados, gás natural, álcool e combustível (CIDE-combustíveis), em que parte da receita se repassa para os Estados, para compensar a perda do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de

comunicação (ICMS), pela instituição de imunidade de imposto sobre mercadorias destinadas ao exterior, conforme art. 159, III da CRFB/1988. (PRADO, 2006, p. 33-43)

Tais transferências intergovernamentais não são inovação da CRFB/1988, pois desde a Constituição Federal de 1934, mesmo que de forma tímida, já eram previstas, sob a forma obrigatória e automática. O Imposto de Indústria e Profissões, que era de competência dos Estados, deveria ser compartilhado com os Municípios em partes iguais, bem como, o produto dos impostos residuais da União ou Estados, deveriam ser compartilhados entre os três entes federados. (CONTI, 2001, p. 62-63)

A Constituição Federal de 1937 não trouxe inovações quanto às transferências. No entanto, a Constituição de 1946 sim, determinando que houvesse o repasse de 10% da receita do imposto de renda da União aos Municípios, com o compartilhamento de 60% da receita do imposto sobre os combustíveis com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Ainda houve a Emenda Constitucional n.º 05 de 1961, que alterou a Constituição de 1946, aumentando para 15% a participação dos Municípios sobre a receita da União oriunda do imposto de renda. (CONTI, 2001, p. 64)

Desta forma, constata-se inúmeras modificações no sistema de transferências intergovernamentais nas Constituições, sempre trazendo uma mudança gradual no federalismo fiscal, inicialmente centralizado e posteriormente migrando-se para um possível federalismo fiscal cooperativo e de integração.

Na vigente Constituição Federal, percebe-se a existência de transferências intergovernamentais diretas e indiretas, condicionadas e incondicionadas, conforme previsto nos arts. 157 a 159.

No art. 157 da Constituição Cidadã, discrimina-se as transferências intergovernamentais automáticas, diretas e incondicionadas aos Estados e do Distrito Federal:

- a) o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza (IR), incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;
- b) 20% do produto da arrecadação do imposto que a União instituir sob a competência residual (art. 154, I);
- c) 30% da receita do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) incidente sobre o ouro como ativo financeiro, nos moldes do art. 155, §5º, I
- d) 10% da arrecadação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), proporcional ao valor das exportações destes produtos, conforme previsto no art. 158, II.

Já no art. 158 da CRFB/1988 estão previstas as transferências intergovernamentais automáticas, diretas e incondicionadas aos Municípios:

- a) O produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza (IR), incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;
- b) 50% do produto de arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural (ITR), relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, §4º, III;
- c) 50% do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) licenciados em seus territórios;
- d) 25% 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 (ICMS);
- e) 70% da receita proveniente da incidência do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) sobre a operação de ouro;
- f) 25% da arrecadação do IPI pelos Estados (10%), relativos às exportações de produtos industrializados.

No art. 159 da Constituição, regulam-se as transferências intergovernamentais automáticas:

- a) Os Fundos de Participação dos Estados e do Distrito Federal (art. 159, I, a);
- b) Os Fundos de Participação dos Municípios (art. 159, I, b);
- c) Os Fundos de Participação do Norte (FNO), do Nordeste (FNE) e do Centro Oeste (FCO).

Nos demais dispositivos, a CRFB/1988 prevê diversas espécies de Fundos, como o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério – FUNDEF (art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT), o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza (art. 79 a 83 do ADCT) e o Fundo Nacional de Saúde (art. 77 do ADCT).

4.6.1 O Fundo de Participação dos Municípios – FPM

O FPM, conforme relatado, é um dos exemplos de transferências intergovernamentais constitucionais e se refere às transferências incondicionais da União para os municípios. Assim, a Secretaria do Tesouro Nacional (2013) explica que a origem do FPM se deu na Constituição Federal de 1946, quando se destinava 100% do Imposto de Renda aos municípios e a distribuição dos recursos aos municípios era feita em partes iguais. Ainda havia a obrigatoriedade de que 50% deste repasse fosse gasto em benefício de atividades agrícolas, trazendo característica de condicionalidade.

Em 1965, foi reformulada a Constituição e as transferências, buscando a redução das disparidades na renda dos municípios, com a devida descentralização do IR e do IPI. Neste ano, as transferências do FPM se compunham de 10% do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados, menos as reduções, deduções e incentivos fiscais da época. O Código Tributário Nacional de 1966 foi a norma que regulamentou a transferência, no entanto, sua efetivação só ocorreu em 1967, com a transferência realizada a cada decêndio (período de 10 dias) de cada mês. A Constituição de 1988, conforme já explanado, ratificou o FPM, aumentando para 22,5% da arrecadação líquida do IR e do IPI.

Neste interim, sobreveio a Emenda Constitucional n.º 55, de 20 de agosto de 2007, em que os municípios passaram a receber um adicional de 1% do FPM, entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano. Tal adicional foi implementado com a pretensão de auxiliar no planejamento do encerramento do ano e pagamento do 13º salário dos servidores públicos municipais.

A União, atualmente, transfere do total arrecadado, 48% para as sub-esferas administrativas, com 21,5% de repasse aos Estados e Distrito Federal e 23,5% aos Municípios. Os outros 3% são destinados para os Fundos das regiões Norte, Nordeste e Centro Oeste, para emprego no setor produtivo.

O coeficiente que norteia o valor repassado para cada município, é distribuído conforme cálculo realizado com base em alguns critérios: a população, a região a qual o município pertence e a renda per capita. O coeficiente aumenta de acordo com o tamanho populacional, entretanto, municípios com o mesmo número populacional mas localizados em estados e regiões diferentes, podem receber transferências diferenciadas. (STN, 2013)

Estes critérios que compõem o embasamento para o cálculo de repasses do FPM, o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) é quem se responsabiliza por realizar as informações do quantitativo populacional e da renda per capita de cada município, sendo que

ao Tribunal de Contas da União (TCU) cabe, tomando como base as informações colhidas e disponibilizadas pelo IBGE, calcular o coeficiente de participação de cada município, conforme disposto no Decreto 1.881/1981. (CNM, 2012)

Assim, o FPM se distribui de acordo com a classificação dos municípios e do montante do FPM, onde:

- 1) 10% se direciona às capitais dos Estados;
- 2) 86,4% aos municípios do interior;
- 3) E o restante de 3,6% constitui o Fundo de Reserva, que se destina à distribuição entre os municípios do interior com mais de 142.633 habitantes. (STN, 2013)

O FPM é calculado para os municípios de acordo com critérios de faixa populacional, definindo-se os coeficientes que vão de 0,6 a 4,0 , conforme a tabela a seguir. Destarte, o menor coeficiente é de 0,6 das receitas, para municípios que tenham até 10.188 habitantes. O coeficiente intermediário, constante de 2,0 , destina-se aos municípios que tenham entre 44.149 a 50.940 habitantes. O maior coeficiente, de 4,0 , é destinado para municípios com mais de 156.216 habitantes. Para ilustrar, segue Tabela dos Coeficientes por faixa de habitantes:

Tabela 2 – Coeficiente por faixa de habitantes para FPM Interior

Faixa de Habitantes	Coeficiente
Até 10.188	0,6
De 10.189 a 13.584	0,8
De 13.585 a 16.980	1,0
De 16.981 a 23.772	1,2
De 23.773 a 30.564	1,4
De 30.565 a 37.356	1,6
De 37.357 a 44.148	1,8
De 44.149 a 50.940	2,0
De 50.941 a 61.128	2,2
De 61.129 a 71.316	2,4
De 71.317 a 81.504	2,6
De 81.505 a 91.692	2,8

De 91.693 a 101.880	3,0
De 101.881 a 115.464	3,2
De 115.465 a 129.048	3,4
De 129.049 a 142.632	3,6
De 142.633 a 156.216	3,8
Acima de 156.216	4,0

Fonte: STN, 2013

Para o cálculo do FPM dos municípios localizados no interior, é considerado a população dos municípios, a população dos Estados e a população do país. A STN apresenta em tabela a participação dos Estados, classificando os que mais tem participação e os que tem menos no total distribuído aos municípios. Os Estados que possuem maior participação, São Paulo, Minas Gerais e Bahia, são os que possuem maior número de municípios e população nas suas respectivas regiões.

Tabela 2 – Participação dos Estados na distribuição do total do FPM

ESTADO	Participação %	Posição
São Paulo	14,2620	1º
Minas Gerais	14,1846	2º
Bahia	9,2695	3º
Rio Grande do Sul	7,3011	4º
Paraná	7,2857	5º
Amazonas	1,2452	22º
Rondônia	0,7464	23º
Acre	0,2630	24º
Amapá	0,1392	25º
Roraima	0,0851	26º
Distrito Federal ¹⁰	0,0	27º

Fonte: STN, 2013.

¹⁰ O Distrito Federal não possui participação na distribuição, tendo em vista que é a menor unidade da federação e a única que não possui municípios, pois é dividida em 31 regiões administrativas.

Já para calcular o FPM destinado para as capitais dos Estados e o fundo de reserva, calcula-se o fator população e fator renda. Aquele primeiro fator se obtém calculando-se a relação entre a população da capital e a soma das populações de todas as capitais, para, em seguida, se calcular o fator resultante.

Tabela 3 – Fator População

População do Município / População de Referência	Fator
Até 2%	2
Acima de 2% até 2,5%	2,5
Acima de 2,5% até 3,0%	3
Acima de 3,0% até 3,5%	3,5
Acima de 3,5% até 4,0%	4
Acima de 4,0% até 4,5%	4,5
Acima de 4,5%	5

Fonte: STN, 2013

Quanto ao fator renda per capita, calcula-se dividindo a renda per capita nacional pela renda per capita do Estado em que está sediada a capital, para, após, dividir-se o resultado por 100 (cem), utilizando o valor encontrado para o Fator renda.

Tabela 4 – Fator Renda Per Capita

Inverso do Índice de Renda Per Capita do Estado (%)	Fator
Até 0,0045	0,4
Acima de 0,0045 até 0,0055	0,5
Acima de 0,0055 até 0,0065	0,6
Acima de 0,0065 até 0,0075	0,7
Acima de 0,0075 até 0,0085	0,8
Acima de 0,0085 até 0,0095	0,9
Acima de 0,0095 até 0,0110	1
Acima de 0,0110 até 0,0130	1,2
Acima de 0,0130 até 0,0150	1,4
Acima de 0,0150 até 0,0170	1,6
Acima de 0,0170 até 0,0190	1,8
Acima de 0,0190 até 0,0220	2

Acima de 0,0220	2,5
-----------------	-----

Fonte: STN, 2013.

Assim sendo, encontrando-se os fatores população e renda, é multiplicado os dois índices para, posteriormente, calcular a participação de cada capital, representando-se pela seguinte fórmula:

$$\{[(\text{Fator População} \times \text{Fator Renda}) / \sum(\text{Fator População} \times \text{Fator Renda})] \times 100\}$$

Quanto à distribuição do FPM, utiliza-se o critério de destinar-se 10% para os municípios que são capitais dos seus respectivos Estados, 86,4% para os municípios do interior dos Estados, e para os municípios com população superior a 142.633 habitantes há complementação de 3,6%.

Tabela 5 – Divisão do FPM segundo critérios de distribuição

O FPM é composto por 23,5% do IR e IPI			
	10% às Capitais	86,4% aos municípios do interior	3,6% de Reserva
Distribuição dos recursos do FPM	Inversamente proporcional à renda per capita.	Segundo o tamanho da população, com limites máximos e mínimos.	Inversamente proporcional à renda per capita.
	Diretamente proporcional à população.	Diretamente proporcional à população.	Diretamente proporcional à população.

Fonte: TRISTÃO, 2003

Hodiernamente, o FPM apresenta vinculações de obrigatoriedade como condições, onde encontramos que, do valor total bruto das transferências, 20% são para o Fundo de Educação Básica (FUNDEB), 15% para o Sistema Único de Saúde (SUS) e 1% para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP). Destarte, 64% das transferências não possuem condição vinculada obrigatória de destinação, enquanto 36% possui vinculação pré-estabelecida.

Os valores totais do FPM poderão sofrer alteração, desde que haja a criação de novos municípios no Brasil, se houver variação de habitantes nos municípios (com aumento ou diminuição) e, bem como, pelo crescimento ou decréscimo da arrecadação dos impostos que

compõem a formação do Fundo. Caso se criem novos municípios, tal situação ocasionará a alteração da cota dos demais municípios, pois reduzirá o valor do FPM a se repassar. Quanto à quantidade populacional, caso haja redução do seu quantitativo no município, o repasse também se reduzirá.

Nisto reside um importante fato ocorrido no último censo demográfico do IBGE em 2010, pois apontou que na maioria das cidades houve decréscimo populacional desde o censo de 2000. Essa constatação trouxe a diminuição dos repasses do FPM aos municípios, com a discussão pelos seus representantes se houve realmente a diminuição das populações nesse período ou se no censo de 2000 houve uma aferição irreal, apenas para que houvesse mais benefícios do FPM com base no número obtido. (SANTOS; SANTOS, 2014)

4.7 Descentralização e obrigações do município quanto ao custeio dos serviços públicos

A grande maioria dos serviços públicos é de responsabilidade do Município, que deve realizá-los dentro dos seus limites territoriais.

A noção de serviço público confunde-se com a do próprio Direito Administrativo, tendo os serviços públicos, por fim, o atendimento dos interesses gerais, estes previstos no parágrafo único do art. 175, da Constituição Federal.

O serviço público é a atividade administrativa, assegurada ou assumida pelo Estado, que se dirige à satisfação de interesses coletivos secundários, de fruição individual, e considerada, por lei, como de interesse público. (MOREIRA NETO, 2006, p. 425)

Por outro lado, entende-se que o serviço público é uma atividade pública administrativa de satisfação concreta de necessidades individuais ou transindividuais, materiais ou imateriais, vinculadas diretamente a um direito fundamental, destinada a pessoas indeterminadas e executada sob regime de direito público. (JUSTEN FILHO, 2008, p. 478)

A criação do serviço público é feita por lei e corresponde a uma opção do Estado, ou seja, sua função é atingir o interesse público, como mencionado, possuindo, por conseguinte, regime de direito público. Todo o sistema de Direito Administrativo se constrói sobre os mencionados princípios da supremacia do interesse público sobre o particular e indisponibilidade do interesse público pela Administração. (MELLO, 2010, p. 56)

Seu regime jurídico-administrativo, segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, extrai seu fundamento de validade da supremacia do interesse público e, por consequência, da indisponibilidade deste interesse. (MELLO, 2010, p. 56)

A gestão do serviço público pode ser realizada de forma direta pelo ente federado ou indiretamente por pessoas jurídicas ou físicas delegadas. Celso Antônio Bandeira de Mello (2001) menciona que há nítida distinção entre serviço público e a obra pública:

- “(a) a obra é em si mesma, um produto estático; o serviço é uma atividade, algo, dinâmico;
- (b) a obra é uma coisa: o produto concretizado de uma operação humana; o serviço é a própria operação ensejadora do desfrute;
- (c) a fruição da obra, uma vez realizada, independe de uma prestação, é captada diretamente, salvo quando é apenas o suporte material para a prestação de um serviço; a fruição do serviço é a fruição da própria prestação, assim depende sempre integralmente dela;
- (d) a obra, para ser executada, não presume a prévia existência de um serviço; o serviço público, normalmente, para ser prestado, pressupõe uma obra que lhe constitui o suporte material”.

Destarte, o que o serviço público objetiva, o que tem por objeto, é algo material: fornecer água, iluminação elétrica, comunicação telefônica, telegráfica, recolhimento de lixo, tratamento médico, ministério de aulas etc. A realização de obra pública, igualmente, é a oferta de uma utilidade material: a rua, a estrada, a ponte, o viaduto etc.

Há três elementos que constituem o serviço público (CARVALHO, 2014):

- a) Elemento Subjetivo: considera a pessoa jurídica prestadora de atividade, o serviço público será aquele prestado pelo Estado, por órgão estatal;
- b) Elemento Material: considera a atividade exercida, é a atividade que tem por objetivo a satisfação de necessidades coletivas.
- c) Elemento Formal: considera o regime jurídico, exercido sobre o regime de direito público derogatório e exorbitante do direito comum.

Os serviços públicos também são classificados como primários ou essenciais, em que o Estado deve prestá-lo, pois atende diretamente às demandas principais da coletividade, por exemplo, saúde, educação, segurança pública, são chamados serviços indelegáveis; bem como, também se classifica como secundários ou não-essenciais, que são aqueles serviços delegáveis à iniciativa privada, como, por exemplo, serviço de transporte público coletivo, energia elétrica, sistema de telefonia etc.

A Constituição Federal, em seu art. 30, outorgou ao Município a prestação do serviço público de interesse local ou pela predominância do interesse.

O conceito de “peculiar interesse” resume, em sua simplicidade, o âmbito da descentralização ou autonomia administrativa, embora não o da autonomia, no sentido

rigorosamente técnico. O vocábulo “peculiar” deve ser entendido, porque alguns o dão, indevidamente, como sinônimo de exclusivo. Neste caso, o peculiar interesse do Município refere-se a assuntos exclusivos do Município, assuntos dos quais não participam de maneira alguma o Estado-membro, nem a União. O critério de exclusividade, aplicado ao peculiar interesse, é totalmente insustentável. (DEZEN JÚNIOR, 2010, p. 476)

Tal interesse local é definido por Alexandre de Moraes como aqueles interesses que se referenciam mais diretamente às necessidades imediatas do município, mesmo que gerem reflexos no interesse regional (Estados) e ou geral (União), tais como: fixação de horários para funcionamento de farmácias e drogarias e de plantões obrigatórios, funcionamento de estabelecimentos comerciais, instalação, em estabelecimentos bancários, dos pertinentes equipamentos de segurança, serviços funerários constituem serviços municipais. (DEZEN JÚNIOR, 2010, p. 314-315)

Desta forma, o Município detém papel primordial na prestação dos serviços públicos.

Na área da educação, a rede pública de escolas de ensino básico e fundamental, além de todas as creches municipais, são administradas pelos municípios. Além de pagar os salários dos professores e demais funcionários componentes da rede, deve prover e manter toda a estrutura física das unidades escolares, bem como, também, se responsabilizar por garantir o transporte escolar dos estudantes.

Na saúde pública, a responsabilidade é compartilhada desde a implementação do SUS (Sistema Único de Saúde) em 1988, com o advento da Constituição Federal Cidadã. Os atendimentos básicos, que incluem a gestão dos postos de saúde e unidades básicas de saúde, ficam a cargo dos Municípios, que prestam todo o atendimento básico à população. Cabem aos Estados os serviços secundários, como os atendimentos especializados e de apoio diagnóstico e terapêutico, e terciários, que são os atendimentos de alta complexidade, com equipamentos de alta incorporação tecnológica. A União, por sua vez, é a maior financiadora dos custos, através das transferências intergovernamentais.

As políticas de mobilidade urbana, que envolvem o transporte público, a manutenção e pavimentação de vias e calçadas, bem como a fiscalização do trânsito, também dependem dos Municípios. Assim, se o trânsito da cidade estiver caótico, as ruas esburacadas e as calçadas em estado ruim, este serviço público é de responsabilidade do ente municipal.

A segurança pública é um serviço de responsabilidade dos Estados, apesar de muitos municípios criarem e manterem uma guarda municipal, que apenas auxiliam no trabalho da polícia militar ostensiva, não é obrigatoriedade constitucional a sua existência.

Os serviços de zeladoria da cidade também são de competência do Município. Assim, se a cidade está suja, os parques sem cuidados, os prédios históricos e públicos caindo aos pedaços, a iluminação pública deficitária, é o Município que deve cuidar deles. Manter a limpeza e a organização da cidade é responsabilidade do ente municipal, bem como, também são responsáveis por financiar serviços de limpeza urbana e coleta de lixo. Os Municípios, além de se responsabilizar pela manutenção de ruas, parques, praças e outros espaços públicos, também possuem a competência para construir novos. Da mesma forma, as Prefeituras devem garantir que o patrimônio histórico dos municípios esteja seguro e cuidadosamente preservado. (PARAISO, 2016)

Além de todos os serviços elencados, uma responsabilidade que se destaca é a garantia de saneamento básico para a população. No Brasil, um número enorme de moradias não conta, ainda hoje, com acesso à rede pública de água e esgoto, e incumbe aos Municípios a tarefa de concretizar tal serviço público básico aos cidadãos.

Também não se pode deixar de recordar que, as receitas públicas municipais servem também para o devido pagamento da remuneração (vencimentos e subsídios) aos servidores públicos, sejam eles concursados, comissionados (de livre nomeação e exoneração) ou agentes políticos (Prefeito, vice-prefeito e vereadores).

Assim sendo, percebe-se que o fardo de proporcionar a maioria dos serviços públicos à coletividade pertence ao ente municipal.

4.8 Equalização Fiscal e Federalismo Cooperativo

4.8.1 Questões conceituais sobre Equalização Fiscal

A repartição de receita tributária estatuída na CRFB/1988, possui, entre seus objetivos, atingir a igualdade fiscal entre os entes federativos, buscando-se a promoção da autonomia financeira dos entes e a implementação de políticas públicas regionais.

No sistema brasileiro, a repartição é feita com base nas transferências de receitas, conforme já visto nos itens anteriores, no entanto, o país tem dimensão continental, apresentando grandes disparidades no que concerne à captação de rendas provenientes de tributos e quanto à oferta de serviços públicos necessários.

As mudanças sociais as quais se operam atualmente, acabam resultando em necessárias alterações e aumento na qualidade dos serviços públicos ofertados pelo governo.

No entanto, se questiona como o poder público responderá de forma satisfatória aos anseios sociais, já que deverá, inevitavelmente, aumentar a carga tributária, questão esta que não tem apoio popular. (PIANCASTELLI; BOUERI; LIMA; *In*: REZENDE, 2006. p. 66/67.)

O implemento de políticas públicas tem como objetivo a realização de direitos pelo Estado, através de prestações positivas, pois o objetivo principal do Estado social é a prestação de serviços públicos de forma igual para os cidadãos, pois o direito ao desenvolvimento é considerado direito fundamental, onde o Estado deve estabelecer e financiar as atividades de serviços públicos, financiando-as com a receita tributária.

A CRFB/1988, baseada no princípio federativo, regulamentou as transferências constitucionais da União para os Estados e Municípios, bem como dos Estados para os Municípios, de forma a não influenciar na competência privativa tributária de cada um dos entes, instituindo uma relação jurídica de direito público entre os entes. (CARRAZZA, 2012. p. 688)

Assim, a previsão constitucional repartiu as competências tributárias de forma taxativa, conforme já estudado, apresentando-se a União como o poder central do sistema federativo e fatalmente privilegiada pelo legislador constitucional, constando-se não apenas pela quantidade de impostos de sua competência, mas também pelo direito do exercício da competência residual. O Brasil então, se utiliza das transferências de receitas entre os entes federados com o escopo de fortalecer o sistema federativo cooperativo, em que há auxílio às unidades federadas. (ELALI, 2005, p. 46/47)

No entanto, como já explanado, na atual conjuntura deste rigoroso sistema de transferências, se percebe que a repartição de receitas não considera as inúmeras desigualdades existentes entre os entes federativos, tendo em vista que:

“Num mundo onde as fronteiras econômicas tornam-se porosas e as novas tecnologias aplicadas à produção e comercialização de bens e serviços não respeitam a geografia política, as disparidades regionais aumentam, acarretando conflitos de interesses e aumentando a complexidade das soluções requeridas para manter o equilíbrio federativo e a coesão interna. A consequência da ampliação das disparidades é a concentração territorial das bases tributárias e o aumento dos desequilíbrios na repartição das receitas tributárias entre os membros da federação (...).” (REZENDE *In*: REZENDE, 2006, p. 15)

O instituto de transferências intergovernamentais constitucionais entre os entes, denomina-se equalização fiscal, eis que surge como novo parâmetro das transferências de receitas tributárias, pois objetiva reduzir as desigualdades entre os entes, como instrumento de

fortalecimento do princípio federativo e dos direitos fundamentais dos cidadãos, com a consequente redistribuição de rendas fiscais.

Assim sendo, a equalização fiscal se compreende como um sistema que objetiva reduzir as diferenças, respeitando-se as capacidades de cada ente da federação e cumprir com suas responsabilidades financeiras, oferecendo um padrão de igualdade no atendimento das necessidades de cada região do país. (REZENDE *In*: REZENDE, 2006, p. 15)

Tal sistema já é aplicado, com fórmulas mais ou menos intrincadas, como no Canadá, Alemanha e Austrália, conforme se verificará posteriormente.

“(…) dois modelos federativos oferecem alternativas de relações intergovernamentais no campo do federalismo fiscal. No primeiro deles, representado pela experiência da Alemanha Ocidental, privilegia-se a uniformidade dos serviços públicos, alcançada pela racionalização da alocação dos encargos e gastos por esfera de governo pela adaptação correspondente da estrutura e da partilha da receita pública. O segundo, que corresponde ao Canadá, enfatiza a diversidade nos serviços públicos, com patamares mínimos assegurados pelos mecanismos de transferência e de harmonização tributárias.” (DAIN *In*: AFFONSO; SILVA, 1995, p. 34)

A aplicação deste modelo no Brasil deve ser repensada, estudando-se seus contornos, tendo como base os princípios constitucionais, como o fortalecimento dos entes, principalmente dos Municípios, através da melhor repartição de receitas no regime tributário nacional, levando-se em consideração os impactos sociais e analisando-se os aspectos que permeiam a concentração de rendas, a descentralização fiscal e a economia globalizada.

A equalização fiscal aspira um Direito Tributário humanizado, com a devida efetivação dos direitos fundamentais. O cidadão, para ter atendido e respeitado as suas necessidades básicas e concretizado os seus direitos fundamentais, depende da atuação estatal para tanto, efetivando políticas públicas, que só se realiza por meio das receitas públicas.

Sobre o tema, entende-se que:

“(…) Uma característica fundamental dos mecanismos de equalização fiscal é que a compensação financeira às unidades menos desenvolvidas deve levar em conta o uso que fazem dos tributos de sua competência – o esforço tributário próprio – e todas as demais fontes de recursos que compõem o seu orçamento. Assim, a compensação financeira fica limitada a recursos adicionais efetivamente necessários à equalização da capacidade de gasto ou da capacidade de prover um mesmo padrão de serviços.” (REZENDE *In*: REZENDE, 2006, p. 15)

Neste sentido, indaga-se se as transferências constitucionais intergovernamentais, a repartição de competências e responsabilidades entre os entes, ponto que é crucial no federalismo fiscal, seria capaz de responder satisfatoriamente às necessidades

contemporâneas, especialmente para os Municípios. (PIANCASTELLI; BOUERI; LIMA *In*: REZENDE, 2006, p. 26)

Tais transferências devem se basear em critérios muito bem delineados, pois a partir da cristalinidade e precisão destes é que se poderá medir a possibilidade de se atingir a redução as desigualdades regionais, que é o guia das diretrizes de equalização. (ESAF - B, 2009)

Comparando-se com a experiência de outros países, tem-se que em países mais desenvolvidos, há exemplos positivos de melhor compartilhamento de recursos tributários em regimes federativos, como no Canadá e na Alemanha. (REZENDE *In*: REZENDE, 2006, p. 12)

Desta forma, a equalização fiscal é realizada como solução às disparidades e demandas para que haja maior descentralização no fornecimento de subsídios para os Estados-membros e Municípios, aumentando a importância das transferências redistributivas proporcionais de receitas, balizadas pelas políticas nacionais de cunho social. (REZENDE *In*: REZENDE, 2006, p. 16)

Desta forma, um sistema de equalização fiscal difere de transferências redistributivas baseadas apenas em alguns impostos federais, como no Brasil, ou na totalidade das receitas federais, como na Índia. As transferências redistributivas, ao não levar em conta outras fontes de recursos e o esforço de arrecadação de tributos próprios pelos entes, acabam por ampliar os desequilíbrios horizontais e incentivar um comportamento liberal com respeito à aplicação dos tributos de competência dos governos subnacionais. (REZENDE *In*: REZENDE, 2006, p. 16)

As desigualdades internas nos países de forma federativa são a tônica atual do debate envolvendo tributação, distribuição e redistribuição de receitas, bem como o próprio federalismo. Elucidando-se sobre o tema, encontramos a seguinte citação:

“Em regimes puros de equalização fiscal, o montante das transferências não é predeterminado. Ele resulta da fórmula adotada para promover a equalização, em geral baseada no esforço de elevar a receita por habitante dos estados de menor capacidade econômica a um padrão estabelecido com base na média alcançada por um conjunto de estados mais importantes, gerando uma conta em aberto para o governo federal. Isso também pode ocorrer no caso de outras transferências em que o governo federal se compromete a complementar o gasto realizado por governos subnacionais em determinadas funções – saúde e educação, por exemplo.” (REZENDE *In*: REZENDE, 2006, p. 17)

A distribuição dos recursos destinados à equalização fiscal, pode se apresentar tanto constitucionalmente como infraconstitucionalmente, sendo que, na maioria dos países em que fora implantado, a distribuição ocorre por quotas per capita, estabelecidas pela União ou por uma equipe específica.

A característica da cooperatividade, presente no sistema federativo brasileiro, apresenta-se a composição de estado federado e assistência mútua entre os entes, visando sempre a igualdade de condições. Neste sentido, o Brasil deve harmonizar a estrutura federal com as necessidades de adequação, de modo a descentralizar o exercício do poder político, mantendo uma ordem constitucional una e enfrentando os numerosos problemas socioeconômicos do País, para ser possível a diminuição dos custos das entidades financeiras que, na prática, sempre dependeram das transferências intergovernamentais. (ESAF - B, 2009)

Neste interim, importante a apresentação do quadro que traz os mecanismos de equalização fiscal existentes em alguns países:

Tabela 6 – Equalização fiscal em países considerados desenvolvidos

Alemanha	Austrália	Canadá
Transferências do governo central oriundas da arrecadação do imposto sobre valor adicionado. Transferências entre estados mais ricos e estados mais pobres. Negociações são efetivadas no Parlamento. Critério predominante é a igualdade de oportunidades para o acesso a bens e serviços públicos	Transferências para equalização dependem da demanda local por bens e serviços públicos. Há fundo nacional com recursos financeiros para equalização; e origens dos recursos são dotações orçamentárias. Complexo processo de negociação, em conselho federativo intergovernamental, até que a proposta final seja incluída no orçamento e aprovada pelo Parlamento.	Transferências dependem da demanda local por bens e serviços públicos e da capacidade fiscal de cada província. Intenso processo de negociação entre províncias e governo central. Persistem discrepâncias no acesso a bens e serviços públicos dada a disparidade existente entre províncias mais ricas em recursos naturais e aquelas mais pobres.

Fonte: PIANCASTELLI; BOUERI; LIMA *In*: REZENDE, 2006, p. 42 *apud* AMANAJÁS, 2014

Assim, se pode comparar a realidade brasileira de equalização e transferências intergovernamentais com outros países de situação semelhante, como Índia e Nigéria:

Tabela 7 – Equalização Fiscal em países em desenvolvimento

Brasil	Índia	Nigéria
<p>- <u>Transferências Constitucionais</u>: têm o objetivo de reduzir disparidades regionais das regiões Norte e Nordeste em relação às demais; baseiam-se em três indicadores: inverso da renda per capita, população e área; não estão vinculadas a nenhuma meta de equalização específica e por isso têm se mostrado ineficientes.</p> <p>- <u>Transferências legais</u>: têm, sobretudo, caráter setorial nas áreas de educação, saúde e assistência social; foram substancialmente ampliadas após a Constituição de 1988; e têm gerado efeitos positivos em termos de equalização na provisão de serviços públicos.</p> <p>- <u>Transferências diretas de renda a pessoas</u>: de implementação mais recente, voltadas para famílias de baixa renda; têm efeitos positivos na redução do nível de pobreza, mas necessitam de aperfeiçoamento na sua execução e gestão.</p>	<p>- <u>Transferências Constitucionais</u>: implementadas por meio de decisões de um grande número de conselhos, entre os quais se destacam o Conselho de Planejamento, a Comissão de Finanças e o Conselho Interministerial, que é encarregado de dirimir disputas entre os entes federados.</p> <p>- <u>Transferências legais</u>: são efetivadas por meio de um vasto número de subsídios e têm sofrido restrições de volume por conta do ajuste das contas públicas e da redução do déficit público.</p>	<p>- <u>Transferências Constitucionais</u>: implementadas de maneira diferenciada entre os diversos estados, pois os estados produtores de petróleo recebem maior volume de recursos que os estados não produtores.</p> <p>- <u>Transferências legais</u>: têm caráter <i>ad hoc</i> e variam de acordo com o contexto econômico e político do país.</p>

Fonte: PIANCASTELLI; BOUERI; LIMA *In*: REZENDE, 2006, p. 45 *apud* AMANAJÁS, 2014

Também se aponta que, paralelamente à centralização das receitas tributárias e o consequente engessamento orçamentário, a natureza da equalização fiscal brasileira, como realizada, acabou por acentuar os desequilíbrios federativos. (REZENDE *In*: REZENDE, 2006, p. 96)

Na equalização fiscal, apresenta-se como mais importante do que a análise do aumento dos desequilíbrios verticais, causados pela forma com que se realiza a repartição dos

recursos entre os entes federados, é a análise dos desequilíbrios que se formaram com relação à capacidade financeira dos Estados e Municípios, o famigerado desequilíbrio horizontal. (REZENDE *In*: REZENDE, 2006, p. 97)

Os sistemas de equalização possuem a dinâmica como um de seus atributos, pois, conforme ocorrem alterações na realidade econômica dos entes, as transferências de receitas devem ser aumentadas ou diminuídas, objetivando sempre o incremento do sistema redistributivo. Assim, a equalização fiscal entre os entes mostra-se eficiente em federações que possuem desigualdades entre os entes. Mas, muito embora o Brasil se encaixe nesse tipo de federação, em que a renda per capita entre estados e entre municípios é muito diferente, não há um sistema de equalização fiscal *stricto sensu*. O que se verifica, na verdade, é um conjunto de fluxos redistributivos, independentes e isolados, que aparecem como mais um fundo de transferências. Eles não levam em consideração, como seria lógico para fundos cuja finalidade é buscar equalização na capacidade total de gasto orçamentário entre entes, o resultado gerado pela arrecadação própria somada aos demais fluxos de transferências. O que se alcança, ainda que de maneira pouco eficiente, é uma melhoria no padrão de gasto per capita das regiões menos favorecidas economicamente e socialmente. (ESAF - B, 2009)

No sistema da equalização, as transferências verticais adotam a forma redistributiva. Entretanto, no Brasil, as transferências de receitas se realizam através do procedimento paramétrico, assim, a renda é disseminada baseando-se na utilização de indicadores sociais e macroeconômicos, como a renda per capita, Índice de Desenvolvimento Humano – IDH, entre outros. A distribuição per capita toma estes indicadores como referência.

Na real equalização, a distribuição é efetivada sobre a receita fiscal de cada ente, sem o emprego destes indicadores ou parâmetros, ou seja, a transferência de receitas se aproxima da necessidade atual de cada ente, bem como, leva em consideração o esforço fiscal de cada ente. Desta forma, com este modelo de distribuição, aumenta-se a receita per capita dos Estados e Municípios mais necessitados, melhorando e maximizando a redistribuição, apresentando uma melhor efetividade aos reclamos sociais.

Mesmo assim, tal equalização baseada na capacidade de gasto não é garantia de igualdade na possibilidade da oferta de serviços públicos, pois as desigualdades regionais podem apresentar grandes diferenças de custos, ou até distribuição irregular de demanda. (ESAF - B, 2009)

Para se ter uma aproximada ideia se o sistema de transferências intergovernamentais atingiu seu sucesso ou não, de acordo com a real equalização fiscal, é preciso aferir dados sobre o conjunto de gastos da União em cada um dos entes federados, com um estudo que

possa descrever o grau de despesa por habitante efetivamente concretizado pelo governo em cada ente. (BARRERA; ROARELLI .In: AFFONSO, 1995, p. 133)

4.8.2 Equalização fiscal no direito comparado

4.8.2.1 Equalização fiscal no Canadá

O Governo Central Canadense exerce função de liderança nos acordos e negociações existentes entre os entes. Quanto às transferências intergovernamentais, há dois programas que chegam a 85% das transferências do Governo Central às chamadas províncias. (ESAF - B, 2009)

a) CHTS (*Canadian Health and Social Transfer*): são transferências para financiamento de programas sociais e objetivam promover ajuste vertical;

b) EP (*Equaliation Program*): são transferências equalizadoras e objetivam obter o equilíbrio horizontal entre as províncias.

Estas são as principais espécies de transferências, porém, ainda existem outras, em setores como agricultura, moradia, transportes, etc. O CHST é o principal programa para reduzir o chamado desequilíbrio vertical. Este mecanismo é compreendido como um fluxo redistributivo, operando segundo um critério de distribuição baseado na renda per capita, e que tem por finalidade o custeio de programas de saúde, educação de nível superior e assistência social. (ESAF - B, 2009)

O programa de equalização fiscal diz respeito às transferências que almejam a equalização, ou seja, a redução do desequilíbrio horizontal por meio do auxílio às províncias de baixa renda, sendo totalmente incondicionadas. Ressalta-se que este sistema é concentrado na equalização das diferenças de capacidade tributária percebidas nas províncias, de modo que todas tenham a capacidade de fornecer um determinado nível mínimo de serviços públicos. (ESAF - B, 2009)

Na Federação canadense, a base legal para o programa de equalização se encontra na Constituição de 1867, que após reforma ocorrida em 1982, inseriu a responsabilidade do Governo Central de promover a equalização. O detalhamento do sistema quanto aos procedimentos de cálculo está previsto em Legislação Federal, e é controlado pelo Ministério das Finanças. O programa funciona como uma “conta aberta”, pois o montante de recursos necessários à equalização é posteriormente definido, aplicando critérios para o cálculo do

montante a ser aportado pelo Governo Central. É considerada uma peculiaridade do sistema de equalização canadense o fato de esta ser realizada para cada um dos impostos existentes no país, sendo estimada a base tributária potencial de cada província e calculada uma média per capita desta base para um conjunto de províncias tomadas como referência (standard). (ESAF - B, 2009)

Assim, as províncias que ficam abaixo da média recebem transferências do Governo Central para que a capacidade fiscal alcance o padrão, ao passo que as províncias que ficam acima do padrão não recebem aporte de transferências, ocorrendo o chamado “esquema bruto” de equalização. Ocorre o que se chama de “esquema bruto” de equalização, onde as províncias que estão abaixo do padrão são equalizadas para cima, mas as que estão acima não sofrem reduções, ao contrário do que ocorre na Austrália, que utiliza o “esquema líquido” de equalização, onde o aumento de recursos para uma província é contrabalançado, em termos exatos, pela diminuição de equalização para outra. (ESAF – B, 2009)

O montante das transferências é determinado pelo desempenho e perfil das províncias consideradas standard, e, em princípio, o único mecanismo institucionalizado de revisão se refere à fórmula de cálculo, que é renovada de cinco em cinco anos. O pagamento é mensal e ocorre a partir do 1º dia do ano fiscal, contudo, são realizadas correções ao longo do ano, por até três anos. (ESAF – B, 2009)

4.8.2.2 Equalização fiscal na Austrália

Na Federação da Austrália, a Constituição prevê que os Estados sejam os principais responsáveis e provedores dos serviços públicos, todavia, o governo central acabou desempenhando relevante papel nas áreas de saúde, infraestrutura, educação e previdência, e hoje detém aproximadamente 59% do gasto público direto. Praticamente não há atribuição de encargos aos municípios. (ESAF – B, 2009)

O traço peculiar do sistema australiano de partilha de receita é o seu sistema de equalização, cujo método para a distribuição horizontal de recursos considera as reais necessidades de cada Estado e é operacionalizado pela *Grants Commission*, um órgão institucional e independente. A *Grants Commission* foi criada em 1933, com a função de analisar e calcular os recursos livres, não-condicionados e necessários, a serem transferidos pelo governo central para os Estados, com vistas a igualar o nível dos serviços públicos oferecidos ao padrão dos dois Estados mais ricos (*standards states*), quais sejam, NSW e

Victoria. O cálculo das necessidades dos Estados tem suporte no princípio de equalização do poder de gerar receitas próprias, ou a capacidade fiscal, e das condições de oferta de serviços públicos, além dos benefícios decorrentes das transferências condicionadas. (ESAF – B, 2009)

De início, são definidos os montantes a serem partilhados, onde, o montante se refere a receita do *Goods and Sales Tax* - GST, imposto federal sobre o valor agregado), para o cálculo das dotações provisórias per capita e orçamento representativo, especificando os itens relevantes de receita e despesa. No cálculo dos indicadores fiscais redistributivos, são utilizados os seguintes critérios (ESAF – B, 2009):

- a) cálculo da receita standard (arrecadação potencial): a receita standard nacional é o somatório das receitas de todos os impostos, formando um indicador per capita;
- b) cálculo da capacidade fiscal estadual: é o somatório das receitas potenciais dos tributos estaduais, com respeito às peculiaridades das bases tributárias internas e o esforço e eficiência fiscais. Esse indicador reflete as dificuldades para geração de receita em cada estado;
- c) equalização das condições de oferta de serviços públicos: é dever da *Grants Commission* calcular as necessidades de gasto de 43 itens de despesas e compará-los com o gasto médio nacional para a provisão do mesmo serviço;
- d) apropriação das transferências condicionadas: as transferências condicionadas acabam por interferir no resultado final das transferências equalizadoras. Assim, para o cálculo das necessidades fiscais relativas (*relativities*), a *Grants Commission* faz uma apropriação parcial do montante de transferências condicionadas para cada estado, de modo a impedir a sobreposição de privilégios;
- e) definição dos indicadores: os indicadores fiscais para cada estado são decididos após a definição da capacidade fiscal, dos custos da oferta de serviços públicos e abatimento dos valores transferidos com condicionalidades. O valor per capita uniforme nacional é calculado pela divisão entre o montante a ser distribuído e a população, gerando o total per capita de transferências gerais para os estados.

4.8.2.3 Equalização fiscal na Alemanha

Existem três espécies de compartilhamentos de recursos fiscais na federação alemã (AMANAJÁS, 2014):

- a) compartilhamento de impostos (Imposto de Renda - IR e Imposto sobre Valor Adicionado - IVA);
- b) transferências interestaduais, sem a participação da União;
- c) transferências verticais, da União para os estados, e destes para os municípios.

É o IVA que serve como instrumento de ajuste vertical, por estar previsto em legislação ordinária, portanto mais facilmente alterada. As transferências interestaduais são constitucionalmente definidas, como no Brasil, e se dão entre os Estados que se encontram com capacidade fiscal acima da média nacional para os Estados abaixo deste padrão. (ESAF – B, 2009)

Na sistemática alemã, a distribuição de recursos se dá por processo sequencial, composto por três etapas: a primeira etapa divide os impostos compartilhados (o IR, o imposto sobre atividade econômica local e o de combustíveis são devolvidos de acordo com a origem; o IVA faz o ajuste, sendo 75% distribuídos pelo critério per capita, e os restantes 25% são distribuídos para incrementar a receita dos estados mais pobres, aqueles que possuem capacidade financeira abaixo de 92% da média nacional. (ESAF – B, 2009)

A segunda etapa consiste na troca horizontal de recursos entre os entes, sem a participação da União. Os estados com capacidade acima da média transferem recursos para os estados de baixa capacidade fiscal, até que estes se enquadrem em pelo menos 95% do valor de base per capita, ponderado pelo grau de urbanização e densidade populacional. Dentre os estados financiadores, os mais ricos transferem mais, de acordo com a sua capacidade, contudo, sem jamais transferir recursos a ponto de ficarem abaixo da média. A terceira e última etapa, a União participa realizando dois tipos de transferências: as transferências complementares e transferências especiais, que correspondem a ajuda financeira. (ESAF – B, 2009)

As transferências complementares são realizadas com a parcela do IVA federal, e são incondicionadas, apresentando-se como uma continuação do sistema de equalização horizontal. Com estas transferências equalizadoras, os estados mais pobres chegam a alcançar 99,5% da média nacional. (ESAF – B, 2009)

As transferências especiais são realizadas com outras fontes de recurso do orçamento da União, e sempre são vinculadas a funções e setores específicos, ou a situações de emergência. O auxílio financeiro consiste na promoção de financiamentos locais e o nivelamento de garantias como a energia elétrica, moradia, vias públicas e saneamento básico.

A administração dos valores transferidos é responsabilidade do ente, a União apenas realiza a transferência. A relação entre os estados e os governos locais (municípios), reproduz a relação União-estados, utilizando-se dos fluxos equalizadores e discricionários. (ESAF – B, 2009)

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com advento da Constituição Federal de 1988, o Município foi elevado ao *status* de ente federado, como reza em seu art. 18, pois até a promulgação da mesma, este ente não era conhecido como tal, ou seja, não detinha poderes políticos-administrativos. Assim, com a Constituição Cidadã, ao Município foi outorgado poderes para legislar, administrar e organizar-se.

No entanto, como cada ente federado necessita prestar serviços públicos e, ao Município foi responsabilizado inúmeros deles, estes de interesse local, necessitando, assim, da obtenção de receitas oriundas de certos tributos e demais receitas derivadas. Diante disso, o atual texto constitucional outorgou ao Município competências materiais e legislativas para tanto.

O Município ao criar tributos vinculados (taxas, contribuição de melhoria e contribuição de iluminação pública) e não vinculados (impostos) busca assegurar uma relativa equivalência econômico-financeira entre ele e os demais entes federados, aspecto fundamental para o equilíbrio federativo e para a realização destes serviços destinados à população local, decorrentes do interesse local.

Estes interesses estão relacionados ao cotidiano da vida municipal, que dizem respeito diretamente aos problemas da coletividade da cidade e das necessidades históricas existentes, sendo predominante a competência do Município sobre tais matérias, diante da mutação que passam certas atividades e serviços no dia-a-dia. Assim, estes serviços deverão ser destinados a toda coletividade.

Assim, o grande desafio do Federalismo Fiscal para o Município é possuir compatibilidade entre os encargos traçados pela estrutura normativa e os instrumentos fiscais capazes de custear sua execução, bem como a titularidade de tal receita, e, enfim, buscar mecanismos que permitam maior eficiência na arrecadação de tributos, maiores benefícios na partilha e no próprio gasto, tudo sob um critério que garanta uma redistribuição justa e equitativa das receitas em todo o território.

Entretanto, a arrecadação direta e própria do Município se demonstra ínfima, conforme divisão entre os entes:

- a) Municípios: arrecadação direta de 5% de todos os tributos nacionais;
- b) Estados: arrecadação direta de 27%;

c) União: arrecadação direta de 68%.

Dessa forma, percebe-se que a União concentra a grande maioria da receita tributária, para que, em um segundo momento, realize a divisão deste bolo tributário com os Estados e Municípios, fazendo da receita nacional uma verdadeira “colcha de retalhos”, por meio das transferências intergovernamentais estudadas, a fim de suprir as deficiências financeiras dos entes, supostamente realizando esta divisão de forma equitativa, baseado no princípio da igualdade material, tratando os desiguais na medida da sua desigualdade. Mas pode se perceber nesta divisão de receitas um interesse “supra governamental”, pois, com a centralização dos tributos com a União, há uma vinculação dos Poderes Executivos locais com os interesses preconizados pela União, tolhendo a autonomia financeira-administrativa do Município, bem como também dos Estados-membros.

A submissão dos entes a um governo central todo poderoso sempre esteve presente na história do Brasil, desde o período colonial até o período republicano, impedindo a participação político-administrativa dos municípios. O processo de redemocratização do país levantou a bandeira de maior participação dos Municípios na Federação. A descentralização do poder político-administrativo assegurado na Constituição de 1988 teve como resultado não apenas a recomposição do poder político dos Estados, mas também o surgimento do município como ente federativo autônomo. No entanto, a esperança de que o pacto federativo fosse fortalecido com a redemocratização não se concretizou. O fortalecimento do poder e da autonomia dos Municípios em relação à União, não se converteu na construção de relações cooperativas, mas sim na utilização predatória de troca de apoio político por recursos federais.

A premência do município como novo ente federativo a partir da CRFB/1988, formando a composição do tripé político-administrativo do Estado brasileiro, assegurou a base legal para a descentralização, com a partilha de poder e de atribuições, porém, o processo de descentralização foi alijado no âmbito da crise fiscal do Estado, a partir dos governos da Nova República, com o repasse das atribuições e competências para a esfera local sem a necessária descentralização dos recursos. Jogam contra as relações de cooperação entre as três esferas de governo: a falta de coordenação política pela União das relações dos três entes federativos; falta de mecanismos jurídicos que fomentem a cooperação intergovernamental pautada na autonomia; funcionalidade das relações de dependência política, administrativa e financeira para o jogo político entre os entes federativos.

Nesse contexto, a implementação das políticas públicas conforme o modelo atual inviabiliza o alcance dos objetivos preceituados na Constituição Federal e vitimiza parcelas da população, a quem o usufruto dos serviços públicos é imprescindível.

É com base nesse quadro que se torna imperativo que esse tema entre para a agenda governamental do país, evitando que a previsão de fragmentação da nação se confirme, tanto pelos processos separatistas de regiões mais desenvolvidas na criação de novos Estados, abandonando à própria sorte as áreas menos atraentes para o capital no atual modelo, bem como pela proliferação de novos municípios como forma de enfrentamento das questões da esfera local, unicamente para entrar na divisão das transferências intergovernamentais.

O Brasil precisa repensar o pacto federativo como forma de garantir um espaço mais justo aos Municípios. A valorização do território local reforça a premissa de que temos de pensar globalmente, mas agir localmente. Estudos realizados demonstram que de cada R\$ 100,00 (cem reais) produzidos, R\$ 65,00 (sessenta e cinco reais) vão para a União, R\$ 22,00 (vinte e dois reais) para os Estados e apenas R\$ 13,00 (treze reais) aos Municípios. Necessita-se inverter essa lógica, passando o maior quinhão aos Municípios e Estados. Não se vislumbra outra forma de melhoria de vida para toda a sociedade.

O pacto federativo encontra guarida no Princípio da Subsidiariedade, aplicado com tanto sucesso nos países do Primeiro Mundo (a Alemanha foi pioneira), segundo o qual não se deve transferir a um ente maior o que pode ser feito pelo ente menor. Em resumo, o Princípio da Subsidiariedade determina que aquilo que o Estado pode executar não deve ser atribuído à União, assim como o que o Município pode realizar não deve ser transferido ao Estado. Essa é a pedra de toque de um verdadeiro federalismo. O grande problema é que no Brasil temos uma fachada de federalismo. A República Federativa só é federativa no nome, já que se insiste com a cultura da centralização política, econômica e administrativa. Existe uma federação legal, não uma federação real. Essa injusta centralização de poder e de recursos resultam em Municípios incapacitados financeiramente para o atendimento das demandas, sem vislumbrar maiores investimentos. Colocar os recursos e o gerenciamento mais próximo do cidadão é garantia de melhores soluções para as demandas da comunidade, além de ampliar a fiscalização e o combate à corrupção. Porém, o que ocorre nos últimos anos é uma concentração de recursos pela União, seja dos impostos, seja das contribuições – estas, inclusive, sem previsão constitucional de divisão e transferências. Por tais razões é que diuturnamente se constata Municípios indo aos seus Estados e a Brasília de chapéu na mão, pois foram transformados nos primos pobres da federação. Esse sistema, que acentua a concentração de renda na União, além de injusto, deforma o espírito da Constituição Cidadã,

que teve como objetivo o equilíbrio fiscal federativo, com a destinação a Estados e a Municípios de recursos na mesma proporção das atribuições que lhes foram conferidas. Entretanto, nos últimos anos, o que se tem visto na prática é a transferência cada vez maior de encargos aos Municípios sem a devida garantia da correspondente porção na partilha dos recursos arrecadados pela União, pois, conforme estudado e visto, tradicionalmente no Brasil, os Recursos e a capacidade de execução distribuem-se desigualmente entre os entes federados. Portanto, o sistema de cooperação deve procurar dotar cada ente com as condições mínimas necessárias para desempenhar seu papel dentro da estrutura federativa. Essas desigualdades caracterizam as assimetrias presentes no federalismo brasileiro.

Portanto, fica evidente a dificuldade em superarmos as desigualdade e assimetrias existentes entres os cidadãos brasileiros, os entes federados e as regiões do país, revelando que nossas instituições políticas estão tendo dificuldades no sentido de executarem as normas constitucionais elaboradas para minimizar tais problemas.

Para efetiva autonomia municipal é imprescindível que se totalize a autonomia financeira, a fim de sustentar as demais competências do ente, sem que dependa economicamente dos demais. Tal situação se revela corriqueira no que concerne ao Município. Embora ao longo dos anos os Municípios tenham atingido mais parcelas em razão das transferências intergovernamentais, tal ganho financeiro ainda não é capaz de satisfazer todas as necessidades de tal integrante federativo, de forma a persistir uma ‘tutela’ que afeta o cerne do princípio federativo e o enfraquece, à medida que minimiza a autonomia por meio da equivocada política de repartição de rendas.

O que se percebe é que o processo de descentralização foi acelerado sob a crise fiscal do Estado brasileiro nos anos 1980 e 1990, como estratégia de redução dos gastos sociais do governo federal, e assim, a descentralização aconteceu ao sabor das pressões dos entes federados. Por um lado, o governo federal e suas burocracias lutando pela manutenção do controle político e financeiro sobre os serviços e transferindo responsabilidades para os Estados e Municípios. Por outro lado, governadores e prefeitos fortalecidos pelo voto direto procurando extrair do governo federal o máximo de recursos tributários desvinculados de qualquer responsabilidade de gasto em áreas sociais pré-determinadas. A luta dos entes federativos no interior do processo de descentralização se mostra coerente com a lógica predatória do modelo federativo brasileiro, tendo como resultado a desresponsabilização máxima que cada um pode alcançar.

As desigualdades regionais que dividem o país em vários países, e que embalam sonhos de emancipação das regiões mais ricas, se constituem em forte empecilho à descentralização político-administrativa dentro do modelo de universalização das políticas sociais. A acentuada diferença tributária entre os municípios do Centro Sul e os do Norte e Nordeste, gerada pela grande desigualdade na distribuição espacial das atividades econômicas e da renda entre as regiões. Acrescenta-se ainda, a relação desigual entre centro e periferia explicitada na grande concentração de recursos financeiros e humanos nas regiões metropolitanas, em contraste com a escassez ou ausência desses recursos nos municípios do interior.

Na realidade prática brasileira, os únicos entes federativos são a União e os Estados-membros, excluídos os Municípios. Estes não fazem parte da Federação, e sim Estados a perfazem.

Desta forma, da constatação desta pesquisa, se conclui que o Brasil não efetivou as conquistas de um verdadeiro Federalismo Cooperativo, eis que:

- a) permanece a instabilidade financeira em virtude da disparidade entre as receitas municipais próprias e suas atribuições, notadamente, tendo em vista o fenômeno da descentralização de encargos públicos para o Município e a centralização na distribuição das competências tributárias;
- b) os Municípios não têm representação legislativa no senado federal, assim, não participam de modo direto das decisões na formação da vontade nacional tal como ocorre com os estados-membros. Em razão dessa opção brasileira os municípios são atingidos por políticas econômicas e tributárias decididas no legislativo federal e que interferem em sua autonomia financeira, especialmente, na redução das transferências intergovernamentais.
- c) as transferências financeiras voluntárias não têm sido destinadas de acordo com um critério técnico, mas, por outro lado, vêm se constituindo em privilégios para a base governista.

A dependência econômica dos Municípios se comprova através de estudos econômico-financeiros, incidindo, assim, na mitigação da autonomia prevista constitucionalmente ao ente municipal.

Mediante isso, constata-se que a famigerada Federação Cooperativa nacional ainda não se consolidou entre os entes federados, pois o Município é um ente umbilicalmente dependente dos demais entes, em virtude da sua hipossuficiência econômica.

A hipossuficiência do Município se apresenta devido às escolhas do federalismo fiscal brasileiro, em parte, embasadas na forma centrífuga em que ocorreu a formação federativa brasileira, ou seja, primou-se pela capitalização de competências tributárias da União, que após auferir as rendas, deve repartir os resultados entre os demais integrantes da Federação, e como acima consignado, nessa operação deve se guiar por critérios técnicos que levem à equidade entre os entes de acordo com o federalismo cooperativo.

Para suplantiar as transferências intergovernamentais, uma alternativa possível aos Municípios para a consecução de suas competências materiais seriam as formações de Associações, Consórcios e os Convênios, que, no entanto, não são incentivados pelo poder central da União ou dos Estados-membros.

Portanto, observa-se que, na ausência da autonomia financeira, as outras autonomias municipais ficam comprometidas, tornando-se apenas formalmente preconizadas.

REFERÊNCIAS

ABRANTES, Luiz A.; FERREIRA, Marco A. M. **Gestão Tributária**. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC; [Brasília]: CAPES: UAB, 2010.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 6ª ed. São Paulo: Método, 2012.

AMANAJÁS, Grace Osvaldina Pontes de Sousa. **A equalização fiscal**. 2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/28437/a-equalizacao-fiscal/>>. Acesso em: 19 jun. 2018.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ANASTASIA, Fátima. **Federalismo e relações intergovernamentais**. In: AVELAR, Lúcia; CINTRA, Antônio Octávio (Org.). **Sistema político brasileiro: uma introdução**. Rio de Janeiro: Fundação Konrad-Adenauer-Stiftung; São Paulo: Fundação Unesp, 2007.

ATALIBA, Geraldo. **Hipóteses de Incidência Tributária**. 5ª. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria geral do federalismo**. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

BARRETO, Aires F. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 1998.

BARROS, Aidil Jesus da Silveira; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Fundamentos de metodologia científica**. 3.ª ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Celso Bastos Editora, 2002.

_____, Celso. **A Federação e o Sistema Tributário**. In: Bastos, Celso. (Coord.). Por uma nova federação. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

_____, Celso; MARTINS, Ives Gandra. **Comentários a Constituição do Brasil**. 1º vol, Tomo I, (arts. 1º a 42). São Paulo: Ed. Saraiva, 1988, p. 223. *apud* MATTOS NETO, Antônio Jose de. Competência legislativa municipal sobre meio ambiente. Rio de Janeiro: Revista de direito administrativo, n 214, p. 131. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/47271/45380>>. Acesso em: 19 maio 2018.

BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, estado e constituição**. 1ª. ed. São Paulo: Max Limonad, 2003.

BIAVA, Adriano H. R. **Contribuição de Melhoria: necessidade de inovação fiscal**. São Paulo: IPE/USP, 1986.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 10 maio 2018.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 20 jul. 2018.)

_____. Lei Complementar nº 101 – **Dispõe sobre a responsabilidade na gestão fiscal**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 10 maio 2018.

BRASILEIRO, Ana Maria. **O federalismo cooperativo**. In: Revista Brasileira de Estudos Políticos. Belo Horizonte: Universidade Federal de Minas Gerais. N.39. jul.1974. p. 116. *Apud* TAVARES, Alessandra Schettino. O federalismo cooperativo no brasil: o perfil do estado brasileiro segundo a Constituição Federal de 1988. Disponível em: <http://bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/341/federalismo_cooperativo_schettino.pdf?sequence=4>. Acesso em: 18 jul. 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28.^a Ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Vitória dos Santos. **Serviço Público**. 2014. Jus Navigandi. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/34840/servico-publico>> Acesso em: 09 jun. 2018.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino; SILVA, Roberto de. **Metodologia científica**. 6.^a ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CNM. Confederação Nacional de Municípios. **Finanças: procedimentos para otimizar a arrecadação municipal**. 2012. Disponível em: <https://www.cnm.org.br/cms/biblioteca_antiga/03.%20Finan%C3%A7as%20-%20Procedimentos%20para%20otimizar%20a%20arrecada%C3%A7%C3%A3o%20municipal.pdf>. Acesso em: 20 jul. 2018.

CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

COSTA, Nelson Nery. **Direito Municipal Brasileiro**. 5.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

DAIN, Sulamis. **Experiência Internacional e Especificidade Brasileira**. In: AFFONSO, Rui de Brito Álvares; SILVA, Pedro Luiz Barros. *Reforma Tributária e Federação*. São Paulo: FUNDAP, 1995.

DEZEN JÚNIOR, Gabriel (org). **Constituição Federal interpretada**. 1.^a ed. Niterói: Impetus, 2010.

DI PIETRO, Juliano. **Repartição das receitas tributárias: a repartição do produto da arrecadação, as transferências intergovernamentais**. In: CONTI, José Maurício. *Federalismo Fiscal*. São Paulo: Manole, 2004.

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

ESAF - B. Escola de Administração Fazendária. **Caderno Fiscal n.º 1: Equalização Fiscal**. 2009. Disponível em: <<http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/pesquisas-e-premios/pesquisas/pesquisas-antiores/forum-fiscal/publicacoes/cadernos-2004-a-2009/caderno-forum-fiscal-nb01-equalizacao-fiscal/view>>. Acesso em: 20 jul. 2018.

ESAF. Escola de Administração Fazendária. **Legislação Tributária: função social dos tributos**. 2009. Disponível em: <<http://www.ebah.com.br/content/ABAAAgHy4AL/legislacao-tributaria-funcao-social-dos-tributos-esaf?part=4>>. Acesso em: 19 jun. 2018.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. **Competências Administrativas dos Estados e Municípios**. In: *Revista de Direito Administrativo*. Vol. 207: jan/mar, 1997. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. **Curso de direito ambiental brasileiro**. 4ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

FRANCISCO NETO, João. **Responsabilidade Fiscal e Gasto Público no Contexto Federativo**. 2009. 272 f. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário. Universidade de São Paulo. Faculdade de Direito. São Paulo, 2009, p. 51. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/index.php?option=com_jumi&fileid=9&Itemid=159&lang=pt-br&id=2133&prog=2001&exp=0>. Acesso em: 19 jul. 2018.

GADELHA, Gustavo de Paiva. **Isenção Tributária: crise de paradigma do federalismo cooperativo**. 1ª. ed. Curitiba: Juruá, 2010.

GIROLDO, Camila Nayara. **Autonomia municipal e o federalismo fiscal brasileiro**. 2012. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/download/12846/11714>>. Acesso em: 22 jul. 2018.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. 3ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

KHAIR, Amir Antônio; VIGNOLI, Francisco Humberto. **Manual de Orientação para Crescimento da Receita Própria Municipal**. São Paulo: EAESP, 2000.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 7.^a ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LOVATO, L. G. **Federalismo e Federalismo Fiscal**: Controvérsias sobre o sistema brasileiro de desenvolvimento regional. 2006. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/8179/federalismo-efederalismo-fiscal>>. Acesso em: 20 jul. 2018.

MACHADO, Hugo de Brito de. **Curso de Direito Tributário**. 32.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MARTORANO, Dante. **Direito Municipal**. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

MATTOS NETO, Antônio Jose de. **Competência legislativa municipal sobre meio ambiente**. Rio de Janeiro: Revista de direito administrativo, n.º 214, p. 131. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/47271/45380>>. Acesso em: 19 maio 2018.

MAXIMILIANO, Carlos. **Comentários à Constituição Brasileira**: 1946. Vol. I, 4.^o ed. Rio de Janeiro/São Paulo: Freitas Bastos, 1948, p. 172., *apud* MATTOS NETO, Antônio Jose de. Competência legislativa municipal sobre meio ambiente. Rio de Janeiro: Revista de direito administrativo, n.º 214, p. 131. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/47271/45380>>. Acesso em: 19 maio 2018.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 10.^a ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 27.^a ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Serviço público e poder de polícia**: concessão e delegação. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. I, n.º 5, agosto, 2001. Disponível em: < <https://livros-e-revistas.vlex.com.br/vid/publico-poder-policia-59629215> >. Acesso em: 09 jun. 2018.

MENDES, M. **Federalismo fiscal**. In: ARVATE, P.; BIDERMAN, C. (Org.). Economia do Setor Público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. 2ª ed. Tomo III. Coimbra: Ed. Coimbra, 1988, p. 235. *apud* MATTOS NETO, Antônio Jose de. Competência legislativa municipal sobre meio ambiente. Rio de Janeiro: Revista de direito administrativo, n.º 214, p. 131. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/47271/45380>>. Acesso em: 19 maio 2018.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 26ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de direito administrativo**. 14ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

MUKAI, Toshio. **Direito Ambiental Sistematizado**. 10ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

NOVELINO, Marcelo. **Manual de Direito Constitucional**. 8ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

PARAISO, Rafael. **As responsabilidades que tem um Prefeito no Brasil**. 2016. Disponível em: < <http://projeto.politique.com.br/as-responsabilidades-que-tem-um-prefeito-no-brasil/>>. Acesso em: 20 jul. 2018.

PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. **Direito Constitucional Descomplicado**. 24ª. ed. São Paulo: Método, 2016.

PIANCASTELLI, Marcelo. BOUERI, Rogério. LIMA, Edilberto Pontes. **Descentralização Fiscal**. In: REZENDE, Fernando (Coord.). Desafios do Federalismo Fiscal. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

PRADO, Sérgio. **Equalização e federalismo fiscal: uma análise comparada**. Rio de Janeiro: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2006.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2.^a ed. – Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

REZENDE, Fernando. **O Financiamento das Políticas Públicas: Problemas Atuais**. In: AFFONSO, Rui de Britto Álvares; SILVA, Pedro Luís de Barros (Org.) *A Federação em Perspectiva: ensaios selecionados*. São Paulo: FUNDAP, 1995.

_____, Fernando. **Os Desafios do Federalismo Fiscal**. In: REZENDE, Fernando (Coord.). *Desafios do Federalismo Fiscal*. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 1^a ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

SANTANA, Jair Eduardo. **Competências Legislativas Municipais**. 2.^a ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

SANTOS, Karla G. B. dos; SANTOS, Carlos Eduardo Ribeiro. **Dependência municipal das transferências do fundo de participação dos municípios: uma análise para os municípios do Sul da Bahia entre 2008 e 2012**. Disponível em: <<http://www.uesc.br/eventos/ivsemeconomista/anais/gt1-5.pdf>>. 2014. Acesso em: 18 jul. 2018.

SARMENTO, Daniel. **A trajetória constitucional brasileira**. Por um constitucionalismo inclusivo: história constitucional brasileira, teoria da constituição e direitos fundamentais. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 23.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____, José Afonso da. **O Município na Constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

SOARES, Mario Lucio Quintão Soares. **Teoria do Estado: o substrato clássico e os novos paradigmas como pré-compreensão para o Direito Constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

STN. Secretaria do Tesouro Nacional. **O que você precisa saber sobre as Transferências Constitucionais e Legais: Fundo de Participação dos Municípios.** STN, 2013. Disponível em: < http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/329483/pge_cartilha_fpm.pdf>. Acesso em: 20 jul 2018.

TAVARES, André Ramos Tavares. **Curso de Direito Constitucional.** 11^a ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional.** 16^a. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

TRISTÃO, José Américo Martelli. **A Administração Tributária dos Municípios Brasileiros: uma avaliação do desempenho da arrecadação.** 2003. 172 f. Tese (Doutorado em administração) - Fundação Getúlio Vargas, EAESP, São Paulo, 2003. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/2568/86620.pdf?sequence=3&isAllowed=y>>. Acesso em: 19 jul. 2018.