



CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS PELA UNIÃO E OS REFLEXOS NOS VALORES REPASSADOS AO FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS

*Maria de Fátima Ribeiro**

Resumo

A concessão de incentivos fiscais pela União, tem gerado polêmica. Isto porque uma parte do produto da arrecadação de determinados impostos, conforme determina o art. 159, da Constituição Federal, é destinada ao Fundo de Participação dos Municípios. O governo Federal (União) tem a competência para legislar e também para conceder isenção do IPI e do Imposto de Renda conforme estabelece a Constituição Federal (art. 153). No entanto, o poder do Estado de desonerar é amplo, mas não ilimitado, sujeitando-se às diretrizes normativas e aos valores contidos no texto constitucional, que dão os contornos das normas tributárias. Considerando o RE nº 705.423 em trâmite no STF, é necessário verificar se há limites para a União isentar os tributos de sua competência. De igual modo, quais são as garantias constitucionais para o Município exigir o cumprimento por parte da União quanto ao repasse do Fundo de Participação do Município.

Palavras-Chave

Incentivos Fiscais. Fundo de Participação dos Municípios. Limitações Constitucionais.

GRANTING OF TAX INCENTIVES BY THE UNION AND REFLECTIONS ON THE VALUES PASSED TO THE REVENUE SHARING FUND OF THE MUNICIPALITIES

Abstract

The granting of tax incentives by the federal government, have generated controversy. This is because a portion of the proceeds from the collection of certain taxes, pursuant to the art. 159 of the Federal Constitution, is intended for Participation Fund of Municipalities. The Union has the competence to legislate and also to grant exemption from excise tax and income tax as stated in the Federal Constitution (art. 153). However, the power of the state to reduce taxes is broad, but not unlimited, being subject to the regulatory guidelines and values contained in the Constitution, which give the outlines of the tax rules. Considering the RE 705.423 pending in the Supreme Court, it must ensure that there are limits to the Union exempt taxes within their jurisdiction. Likewise, what are the constitutional guarantees to the municipality require performance by the Union regarding the transfer of the Municipality Participation Fund.

* Doutora em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), Pós Doutora em Direito Fiscal pela Universidade de Lisboa, Professora do Programa de Mestrado em Direito da Universidade de Marília (Unimar).

Keywords

Tax Incentives. Participation Fund of Municipalities. Constitutional Limitations.

1. INTRODUÇÃO

Devido as recentes crises econômicas, o Brasil vem adotando medidas de intervenção na economia. Dessa forma, o Governo Federal se valeu de inúmeras medidas fiscais, dentre as quais merece destaque a redução das alíquotas de diversos produtos do Imposto sobre Produtos Industrializados. Como parte da arrecadação do IPI, deve ser repassada obrigatoriamente aos Municípios, por intermédio do Fundo de Participação dos Municípios, os entes subnacionais ficaram prejudicados quanto à sua autonomia financeira, considerando a diminuição de recursos. A concessão de incentivos fiscais pela União, especialmente quanto às isenções de IPI e do Imposto sobre a Renda, tem gerado polêmica. Isto porque o percentual de 22,5% do produto da arrecadação de tais impostos, é destinado ao Fundo de Participação dos Municípios, conforme determina o art. 159 da Constituição Federal,

A União tem a competência para legislar e também para conceder isenção do IPI e do Imposto de Renda conforme estabelece a Constituição Federal (art. 153). No entanto, o poder para desonerar é amplo, mas não ilimitado, sujeitando-se às diretrizes normativas e aos valores contidos no texto constitucional, que dão os contornos para as normas tributárias.

Diante dos questionamentos destacados no RE nº 705.423 que se encontra em trâmite no STF, é necessário verificar se há limites para a União isentar os tributos de sua competência. De igual modo, quais são as garantias constitucionais para o Município exigir o cumprimento por parte da União, quanto ao repasse do Fundo de Participação do Município. O Ministro Relator, Ricardo Lewandowski, ao entender pela repercussão geral do Recurso (Tema 653 da Repercussão Geral - RE 705.423), considerou que a discussão é de extrema importância do ponto de vista econômico, jurídico e político. Ao delimitar seu alcance constitucional, o Relator manifestou-se no sentido de que “a questão constitucional versada neste recurso consiste em definir, sob o prisma constitucional, até que ponto a concessão de benefícios e incentivos fiscais relativos ao Imposto de Renda e ao Imposto Sobre Produtos Industrializados pode impactar nos valores transferidos aos Municípios a título de participação na arrecadação daqueles tributos”.

O tema em questão precisa ser amplamente discutido por afetar diretamente o pacto federativo, a autonomia financeira dos Municípios e a competência tributária da União e porque a presente discussão interessa a todos os Municípios do país, considerando a identidade de critérios de repartição das receitas federais aos Municípios.

Daí questionar: até que ponto as concessões de benefícios e incentivos fiscais relativos ao Imposto de Renda e ao IPI podem impactar nos valores transferidos aos Municípios a título de participação na arrecadação desses tributos? Diversos municípios recorreram ao Poder Judiciário para ver cumprido os ditames constitucionais (art. 158 e 159) que garantem o repasse do percentual do IR e do IPI, sem descontar os valores correspondentes aos incentivos fiscais concedidos pela União. Essa discussão está longe ainda de ser resolvida porque envolve questões polêmicas sobre a autonomia financeira do município e a competência legislativa para a instituição dos impostos mencionados. Até então, era aceito na doutrina e na jurisprudência o repasse referente ao percentual que incidia somente sobre o montante realmente arrecadado. Mesmo com algumas transferências voluntárias isso não afasta a inconstitucionalidade presente no ato de renúncia fiscal, praticado pela União, uma vez que estas transferências são obrigatórias.

Uma questão que merece especial atenção refere-se ao modelo atual do federalismo fiscal cooperativo e o seu papel atual na forma de governo existente no Brasil. Isto porque há notório desequilíbrio financeiro na distribuição e arrecadação de recursos financeiros, comprometendo a autonomia financeira e política dos estados e municípios.

Se a União tem competência para legislar sobre o IPI e IR, teria competência plena para conceder isenções desses impostos? Em princípio parece que sim, conforme inúmeros pronunciamentos dos tribunais pátrios e da doutrina. No entanto, uma releitura dos textos constitucionais releva a questão para os comandos gerais e específicos. Se a União tem competência para isentar deve ser interpretada com prevalência sobre o artigo 159 (repasse aos Fundos que menciona), sem respeitar o limite estabelecido? Poderá no caso ser aplicado o princípio da proporcionalidade e da razoabilidade?

2. CONSIDERAÇÕES SOBRE O DIREITO DO MUNICÍPIO DE RECEBER OS VALORES QUE NÃO FORAM RECOLHIDOS MEDIANTE A CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS

Por meio do Recurso Extraordinário nº 705.423 o Município de Itabi, em Sergipe, contesta acórdão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, que negou àquele Município o direito de receber os valores que não tenham sido recolhidos devido à concessão de isenções fiscais de IPI e Imposto de Renda. A Quarta Turma do respectivo Tribunal, ao dar provimento à Apelação e à Remessa Oficial nº 10424/SE, assentou que a competência tributária da União para instituir Imposto de Renda e Imposto Sobre Produtos Industrializados não poderia sofrer restrições em decorrência do repasse de parte do produto da arrecadação dos tributos ao Fundo de Participação dos Municípios — FPM.

O município solicita que a União seja proibida de incluir a parte dos impostos devidos aos municípios nas desonerações que vier a conceder. Também requer que a União seja condenada a devolver o que as prefeituras deixaram de receber nos benefícios já praticados. O Fundo de Participação dos Municípios é composto de 22,5% da arrecadação do IR e do IPI, e segundo o Município de Itabi, a Constituição não determina que sejam deduzidos os incentivos fiscais de IPI e IR do cálculo do montante do FPM. Para o município de Itabi, os incentivos, isenções, créditos presumidos, perdão de dívidas e outros favores podem ser concedidos pela União, mas somente poderiam afetar a parcela de recolhimento de IR e de IPI que lhe compete, ou seja, os 52% do total recolhido.

Como já mencionado, as polêmicas têm início na discussão da autonomia financeira do Município decorrente do pacto federativo, razão pela qual a concessão dos benefícios não poderia incidir sobre a parcela repassada ao FPM. A defesa do governo federal argumenta que a sua competência tributária compreende a competência legislativa plena, conforme estabelece o parágrafo único do art. 6º do Código Tributário Nacional, ou seja: “Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencem à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos”. Argumentou também que a competência tributária da União para instituir imposto de renda e imposto sobre produtos industrializados não sofre qualquer alteração pela circunstância de parte da arrecadação de tais tributos para ser destinada ao Fundo de Participação dos Municípios.

Conforme preceitua o art. 159, inciso I da Constituição a União deverá entregar 48% da arrecadação do IPI e do IR para entes federativos e fundos constitucionais, restando-lhe apenas 52% do montante arrecadado. E não poderá fazer renúncia fiscal além desses 52%, que é a parte que lhe cabe da arrecadação, seja sob a forma de incentivo, isenção, política anticíclica ou outro nome que se lhe atribua. (SCAFF, SILVEIRA, 2009)

O município de Itabi afirma que o STF já teria analisado o tema no julgamento do RE 572.762, quando o Tribunal garantiu a municípios catarinenses parcela da arrecadação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). No entanto, o Ministro Relator Ricardo Lewandowski, ressalta que a questão constitucional em discussão no Recurso Extraordinário do município, revela matéria mais abrangente do que a situação do município de Timbó - SC, discutida no RE 572.762. O tema 653 da Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 705.423 (Itabi) envolve discussões sobre o pacto federativo, a autonomia financeira dos Municípios e a competência tributária da União, portanto é bem mais complexo.

A título de informação comparativa, teceremos algumas considerações sobre o Recurso Extraordinário RE nº 572.762. Trata-se de Recurso que envolveu o município de Timbó e o Estado de Santa Catarina. O Estado criou uma

política de incentivos fiscais em que permitia desonerar até 100% do ICMS devido pelas empresas instaladas em seu território, denominado Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense (PRODEC). Referido Programa apresenta propostas de desenvolvimento sócio econômico do estado, que permite que empresas instaladas em Santa Catarina sejam beneficiadas com financiamento por meio de uma instituição financeira oficial ou com a postergação do recolhimento do ICMS. O município alegou, com base na Constituição Federal, que teria direito a 25% do ICMS sobre o que o estado estava desonerando. O STF decidiu que a parcela do ICMS referida no artigo 158, inciso IV, da Constituição, pertence de pleno direito aos municípios. Fernando Scaff e Alexandre Silveira destacaram os principais aspectos que foram considerados pelos ministros, quando da análise da decisão do STF:

- a) deve ser preservada a autonomia financeira do município, vedando qualquer condicionamento ao repasse constitucional, e assim efetivando a autonomia política;
- b) o valor a ser repassado sequer constitui receita do ente arrecadante;
- c) este não pode livremente dispor da arrecadação, sob pena de ofensa ao pacto federativo;
- d) o estado-membro, ao instituir benefício fiscal que reduz a arrecadação, atingindo a parcela de repasse aos municípios, faz “cortesia com o chapéu alheio”, na expressão do ministro Ricardo Lewandowski;
- e) os incentivos fiscais devem ser instituídos com exclusão da parcela de repartição tributária; e
- f) há um condomínio federativo no plano das receitas, para sustentar a autonomia tributário-financeira dos municípios, e assim suportar sua autonomia político-administrativa. (SACAFF, SILVEIRA, 2009)

O STF entendeu que o direito ao repasse não estava condicionado ao valor efetivamente arrecadado, mas lhe é preexistente. Logo, “não pode o ente arrecadante dispor livremente do tributo, sob pena de afetar o valor a ser repassado, prejudicando a receita e assim a autonomia municipal (e o custeio de suas atividades básicas)”. Deve dispor apenas da parte que lhe pertence (da sua receita pública que, como lembra o Ministro Eros Grau, é apenas o valor que fica com o ente, excluída a percentagem de transferência obrigatória). (SCAFF, SILVEIRA, 2009)

Conforme exposto, os benefícios concedidos pelo Estado de Santa Catarina colocam em risco a autonomia política e financeira dos municípios, diminuindo o valor das verbas destinadas ao custeio das suas atividades básicas,

contrariando a Constituição. A concessão de incentivo fiscal não é argumento para um estado deixar de repassar aos municípios valores correspondentes ao ICMS. A decisão é do Supremo Tribunal Federal, que manteve entendimento do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, que reconhecia que a concessão de incentivos fiscais pelo estado não pode afetar o repasse do ICMS, constitucionalmente assegurado aos municípios.

O STF declarou que os repasses não podem ser prejudicados pela política fiscal. O relator, ministro Ricardo Lewandowski, negou provimento ao recurso do Estado de Santa Catarina e destacou a necessidade de o município ter autonomia financeira para poder agir com independência. Ressaltou que o repasse da cota constitucionalmente devida aos municípios não pode se sujeitar à condição prevista em programa de benefício fiscal estadual.

No caso em questão, ficou demonstrado que o ICMS já havia sido efetivamente arrecadado, e o Estado de Santa Catarina ao reter a parcela pertencente aos municípios, interferiu indevidamente no sistema constitucional de repartição de rendas, conforme ressaltado pelo Tribunal de Justiça.

O Ministro relator demonstrou que o Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense foi instituído por lei ordinária estadual, contrariando o artigo 155, § 2º, alínea “g”, da Constituição. Isto porque compete à lei complementar regular, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, a forma como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão revogados. De igual modo, destacou que benefícios tributários concedidos unilateralmente por estados-membros afrontam o princípio federativo por incentivarem a guerra fiscal. No recurso, o estado argumentou que o recolhimento do imposto é diferido e que, assim, não seria possível falar em arrecadação da tributação e muito menos do direito dos municípios à repartição da receita dele decorrente.

O STF, por unanimidade, negou provimento ao recurso do estado de Santa Catarina e reconheceu o direito do município de Timbó a receber, imediata e integralmente, a fração do produto da arrecadação do ICMS a que teria direito, independentemente do que dispunha a legislação estadual. O diferimento acabava por reduzir também os valores repassados aos municípios do Estado, que receberiam imediatamente só 25% dos 25% a que fariam jus, de acordo com o artigo 158, IV, da Constituição.

A Procuradoria Geral de Santa Catarina alegou que os municípios só têm direito aos valores quando o ICMS deixar de existir como tributo e passar a existir como receita pública, ou seja, quando for arrecadado, mas o Plenário do STF considerou que o fato gerador já havia acontecido, o que criara o direito de o município receber sua parte.

O IPI tem características diferentes se comparado ao ICMS. O IPI tem função extrafiscal de regulação do mercado, e não apenas arrecadatória e é controlado por alíquotas. Não é necessária sequer uma lei para a concessão de benefícios.

No caso da ação proposta pelo município catarinense de Timbó, houve retenção do governo do estado, de receita constitucionalmente garantida aos municípios, enquanto que, no caso da redução do IPI, o governo federal reduziu o repasse aos municípios, portanto houve redução da alíquota do imposto.

3. A PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS NO FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO

A característica fundamental do federalismo é a autonomia do ente federado conforme afirma Sacha Navarro Coelho:

No âmbito tributário, a sustentar a autonomia política e administrativa do Estado Membro e do Município — que no Brasil, como vimos tem dignidade constitucional — impõe-se a preservação da autonomia financeira dos entes locais, sem a qual aquelas outras não existirão. Essa autonomia resguarda-se mediante a preservação da competência tributária das pessoas políticas que convivem na Federação e, também, pela equidosa discriminação constitucional das fontes de receita tributária, daí advindo a importância do tema referente à repartição das competências no Estado Federal. (COELHO, 1999, p. 62/3)

Nos termos da Constituição, a Federação brasileira é constituída pela União, Estados, Distrito Federal e pelos Municípios (art. 1º). Os entes federados possuem autonomia administrativa, política, organizativa, financeira bem como independência. Tanto os Estados, o Distrito Federal e os Municípios possuem competência para exercer atividade financeira específica no intuito de viabilizar a sua existência, seja cobrando os tributos da sua competência, seja recebendo parcelas da repartição de receitas tributárias obrigatórias, decorrentes do próprio texto constitucional, como o Fundo de Participação dos Municípios - FPM. Alguns municípios dependem praticamente dos repasses dos governos estaduais e federal para executar políticas públicas¹. A Constituição Federal trata, em seu Título VI (Da Tributação e do Orçamento), Capítulo I (Do

¹ Denise Lucena Cavalcante e Raimundo Márcio Ribeiro Lima, em interessante artigo, escrevem que inexistente pacto federativo cooperativo, ainda que permeado num engendrado sistema de repartição de competências e de receitas tributárias, quando existe ente federados num inevitável regime de sujeição financeira e, assim, corporificando intoleráveis obstáculos político-econômicos de transformação social por meio da prestação dos serviços públicos, tal como denuncia a parca qualidade e quantidade dos serviços públicos ofertados à sociedade pelos Municípios. Concluem, também que a discussão sobre o federalismo fiscal não se limita à mera definição

Sistema Tributário Nacional), Seção VI (Da Repartição das Receitas Tributárias), ponto importante para fortalecer o Federalismo Fiscal.

Considerando o Princípio Federativo, a Constituição em sua Seção VI, Capítulo I, sob a denominação de Repartição de Receitas Tributárias, estabeleceu três modalidades diferentes de participação dos Estados, Distrito Federal e Municípios na Receita Tributária da União, a saber: a) Participação direta no produto da arrecadação de imposto de competência impositiva da União: artigos 157, I e 158, I da CF. b) Participação no produto de imposto de receita partilhada: artigos 157, II, 158, II, III e IV e 159, III da CF; c) Participação em fundos:

Art. 159. A União entregará:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados quarenta e oito por cento na seguinte forma:

a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;

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

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

É oportuno esclarecer o enunciado do artigo quando afirma que *a União entregará*. Trata-se aí de um comando legislativo que deve ser observado pela União para *entregar* o percentual do produto da arrecadação. Ao creditar aos demais entes, a União compensa os valores já repassados, retidos na fonte (artigos 157, I e 158, I da CF).

Ricardo Lobo Torres ressalta que a repartição constitucional de receitas tributárias configura “instrumento financeiro, e não tributário, que cria para

dum sistema de repartição fiscal, mas também sobre os encargos a serem suportados por cada ente político, ou seja, sobre o dimensionamento das competências administrativas e, conseqüentemente, o nível de descentralização na prestação dos serviços públicos. Cf. CAVALCANTE, Denise Lucena; LIMA, Raimundo Márcio Ribeiro. Ilusão do pacto federativo cooperativo e os custos dos direitos sociais. **Nomos**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, v. 35.1, jan./jun. 2015, p. 151-152.

os entes políticos menores o direito a uma parcela da arrecadação do ente maior". (TORRES, 2006, p. 366)

Regis Fernandes de Oliveira ao escrever sobre o termo federalismo fiscal envolve a suficiência da receita do ente, de modo a lhe garantir a consecução satisfatória de suas competências. Significa a partilha dos tributos pelos diversos entes federativos, de forma a assegurar-lhes meios para o atendimento de seus fins, sendo que para tanto, mister se faz, coadunar no texto magno, as necessidades financeiras do membro com os encargos que lhe são atribuídos. (OLIVEIRA, 2008, p. 40)

O Princípio Federativo define a forma de Estado. É a união indissolúvel de organizações políticas autônomas. A Constituição Federal estabelece no art. 1º que é indissolúvel a união dos Estados, Distrito Federal e Municípios, e que, tais entes integram a República Federativa do Brasil, confirmando o pacto federativo. Referida Carta estabelece a competência legislativa, inclusive a competência legislativa tributária, de cada membro da Federação bem como a repartição das receitas tributárias.

Sobre a autonomia dos entes políticos, escreve Hely Lopes Meirelles, reforçando por sua vez, a autonomia municipal:

A Autonomia não é poder originário. É prerrogativa política concedida e limitada pela Constituição Federal. Tanto os Estados-membros como os Municípios têm a sua autonomia garantida constitucionalmente, não como um poder de autogoverno decorrente da Soberania Nacional, mas como um direito público subjetivo de organizar o seu governo e prover a sua Administração, nos limites que a Lei Maior lhes traça. No regime constitucional vigente, não nos parece que a autonomia municipal seja delegação do Estado-membro ao Município para prover a sua Administração. É mais que delegação; é faculdade política, reconhecida na própria Constituição da República. Há, pois, um minimum de autonomia constitucional assegurado ao Município, e para cuja utilização não depende a Comuna de qualquer delegação do Estado-membro. (MEIRELLES, 1993, p. 82/3)

Os artigos 157 e 158 da Constituição estabelecem os repasses constitucionais obrigatórios de recursos provenientes da arrecadação de impostos federais ou estaduais aos demais entes da federação. Dessa forma, esse sistema de repartição de receitas tributárias é estabelecido entre os entes e a União, sendo instituídas transferências de rendas entre as unidades federativas.

A carência financeira dos Municípios, segundo Luís Roberto Barroso, não se deve apenas à repartição de rendas, mas também, à repartição de encargos. A receita tributária tanto de arrecadação quanto de repasse pelo Estado ou pela União é essencial à consolidação de um sistema federativo, na medida

em que, efetivando a autonomia econômica dos entes da federação, por meio da distribuição de receita, permite que as unidades federativas tenham força suficiente para manterem parte da autonomia política, sem serem, nesse aspecto, totalmente subjugadas pela União (BARROSO, 2006, p. 145). Sobre o federalismo, o autor registra um momento crítico na Federação brasileira e um grave problema de natureza fiscal, que tem comprometido o funcionamento adequado das instituições e serviços estaduais e municipais. O reconhecimento deste cenário é imperativo para qualquer atividade de interpretação e construção jurídica acerca da matéria. (BARROSO, 2006, p. 149)

Pelo exposto é possível afirmar que a autonomia política dos entes federados pressupõe a sua autonomia financeira, conforme determina a Carta constitucional. As distorções na repartição geram desequilíbrio político e fiscal à medida que tornam os entes menos favorecidos extremamente dependentes dos recursos externos. Assim, sendo a Federação um pacto de igualdade entre as pessoas políticas e “sendo a autonomia financeira o penhor da autonomia dos entes federados, tem-se que qualquer agressão, ainda que velada, a estes dogmas, constitui inconstitucionalidade”. (ROCHA, 1997, p.185)

4. INCENTIVOS FISCAIS CONCEDIDOS PELA UNIÃO E OS REFLEXOS NOS VALORES REPASSADOS AO FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS — FMP

A Constituição Federal determina que os Municípios devem receber 22,5% do produto da arrecadação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados. O produto da arrecadação desses impostos é destinado um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano. (art. 159, I, “d”)

Seguindo a doutrina de Luciano Amaro, “no que respeita às receitas (ou, mais genericamente, aos ingressos) de natureza tributária, optou a Constituição por um sistema misto composto por dois mecanismos o de competência constitucional e de partilha do produto da arrecadação”. (AMARO, 2002, p. 93/4) Assim, nos impostos de receitas partilhadas há, necessariamente, mais de um titular, pelo que cabe à entidade contemplada com o poder impositivo restituir e não repassar a parcela pertencente à outra entidade política. O imposto já nasce, por expressa determinação do Texto Magno, com dois titulares no que tange ao produto de sua arrecadação. (HARADA, 1999).

E qual seria então o conceito de Fundo de Participação? O professor Roque Carrazza conceitua o Fundo como: “Em rigor, o que a Constituição da República Federativa do Brasil faz é estipular que, na hipótese de ser criado o tributo, pela pessoa política competente, o produto de sua arrecadação será total ou parcialmente destinado a outra pessoa política”. (CARRAZZA, 2010, p. 401)

Na mesma linha já ensinava Baleeiro: “No Sistema Tributário Brasileiro, introduziu-se a participação de uma pessoa de Direito Público Interno no produto da arrecadação de imposto de competência de outra. Esta decreta e arrecada um imposto e distribui tantos por cento da receita respectiva entre as várias pessoas de Direito Público que a compõe”. (BALEEIRO, 2008, p. 69) O Fundo de Participação “é a reserva, em dinheiro, ou o patrimônio público, constituído de dinheiro, bens ou ações, afetado pelo Estado a determinado fim. É o patrimônio público, sem personalidade jurídica, mas com competência postulacional, afetada a um fim público”, conceitua Cretella Junior. (CRETELLA JUNIOR, 2002, p. 3718)

Assim, a partilha do produto da arrecadação de determinados tributos, instituídos por certo ente político, não é por este totalmente apropriado, mas partilhado com outros entes políticos. Desse modo, as decisões sobre o nível de “incidência e arrecadação dependem do ente político titular da competência, mas a arrecadação resultante das leis que ele editar não lhe pertence integralmente, pois é partilhado”. (AMARO, 2002, p. 96)

Nas lições de Cretella Junior, “deixar de entregar aos Municípios receitas tributárias fixadas nesta Constituição, dentro dos prazos estabelecidos em lei (art. 34, “b” da Constituição de 1988), que corresponde à regra paralela anterior, deixar de entregar aos Municípios as quotas tributárias a eles destinadas (art. 10, V, “b” da EC n.º de 1969) — eis outra causa determinante da intervenção federal”. (CRETELLA JUNIOR, 1991, p. 2076/7)

Ainda sobre a partilha da receita tributária, escreve Celso Bastos sobre os repasses pelos Estados:

O que o presente dispositivo visa dar garantia à co-participação tributária de umas pessoas jurídicas de direito público em outras. No caso, o Estado tem a obrigação de entregar ao Município determinada verba, o que permite a lei é estabelecer, posteriormente, os critérios de partilha, conforme previsto no parágrafo único do art. 158 da Constituição Federal. Da aplicação desse preceito resulta o crédito de cada município. A entrega dessas quantias deve ser feita em dinheiro, e não são suscetíveis de desconto com fundamentos tais como os de indenizarem despesas com a arrecadação (ônus que cabem integralmente ao Estado-Membro). (BASTOS, 2002, p. 391)

E continua o professor ao descrever os repasses para os municípios:

Queremos ressaltar que o Estado-Membro é devedor do Município quanto às receitas fixadas na Constituição, e, por sua vez, o Município constitui-se credor das quotas tributárias a ele destinadas. O Município possui o direito subjetivo público, além do poder-dever de exigir do Estado-Membro o pagamento do que lhe

corresponde, sendo que o não-cumprimento da obrigação implica a intervenção federal por parte da União no Estado-Membro. (BASTOS, 2002, p. 392)

Fernanda Vargas e Thiago Botelho entendem que está clara disposição do parágrafo único do artigo 6º do CTN, que ressalta que a competência tributária pertence plenamente à União, mesmo que a receita arrecadada com o tributo seja repartida. Mas, ressaltam os autores que deveria ser criado um fundo destinado a restituir aos Municípios das perdas com as desonerações de IPI e IR concedidas pelo Governo Federal, por não ser justo, legal ou proporcional o benefício concedido com o chapéu dos outros. (VARGAS, BOTELHO, 2013)

5. LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS PARA A CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS

Tanto o Imposto de Renda quanto o imposto sobre Produtos Industrializados são da competência tributária da União conforme determina o artigo 153 (inciso III e IV) da Constituição Federal. Ao mesmo tempo o parágrafo primeiro do referido artigo, faculta ao Poder Executivo, alterar as alíquotas do IPI, nos limites estabelecidos em lei. Embora, sendo prerrogativa constitucional quanto ao poder de tributar, devem ser observados os limites que a própria Constituição expressa ou implicitamente estabelece.

Ao lado do poder de tributar, o Estado possui o poder de desonerar. Poderá reduzir o ônus da carga tributária por meio da concessão de incentivos fiscais entre as formas de desoneração. Esse poder de desonerar é imanente ao poder de tributar. Ambos figuram como o verso e o anverso da mesma moeda. (BORGES (2007, p. 30). Entretanto, se por um lado são explícitos constitucionalmente diversos limites ao exercício do poder de tributar, por outro há uma margem de vagueza e poucas restrições expressas ao poder de desonerar. (ASSUNÇÃO, 2010, p. 14)

É comum afirmar-se que a atribuição de cobrar tributos e a de exonerá-los:

[...] são como dois lados de uma só moeda — a competência tributária. Há, no entanto, diferença essencial de ponto de vista entre a análise jurídica dos tributos e a das exonerações. As preocupações que, em geral, ocupam o centro do debate tributário não são exatamente as mesmas que ganham destaque quando estão em questão os incentivos e as renúncias fiscais. Já não se trata de limitar o poder tributário e proteger o contribuinte contra o tributo indevido, excessivo ou extemporâneo, mas o inverso: definir instrumentos e parâmetros de controle da não tributação. É preciso pensar o conceito e o regime jurídico dos incentivos e renúncias fiscais pelo caminho

oposto — ver o tributo ao avesso. (CORREIA NETO, 2014)

Não é mais oportuno, o Poder Judiciário dizer apenas que se trata mais de um juízo de conveniência e oportunidade do Poder Executivo, sem enfrentar questões bem mais complexas como os limites de controle ao poder de exonerar.

Pode-se então afirmar que a renúncia fiscal precisa estar devidamente pautada em finalidades constitucionais de interesse público, sob pena de contrariar os próprios fundamentos da intervenção estatal sobre a ordem econômica.

Souto Maior Borges destaca que os incentivos fiscais se afirmam como instrumentos indutores de comportamentos voltados ao alcance de objetivos constitucionalmente estipulados como relevantes no contexto de um Estado Social e Democrático de Direito. Sua utilização deve conciliar-se com a busca do bem comum, ditando-se por considerações de interesse coletivo, como a promoção do desenvolvimento econômico. (BORGES, 2007, p. 70/1).

Assim, a análise da legitimidade da concessão de benefícios fiscais fundamenta-se na verificação das finalidades da medida e na sua pertinência com relação aos valores refletidos no texto constitucional. Será “legítimo o incentivo fiscal concedido sob o amparo de desígnios constitucionais, como instrumento de promoção de finalidades relevantes à coletividade”. (ASSUNÇÃO, 2010)

Do mesmo modo que a tributação tem como vetor o da proibição de excesso também deve ser interpretada a exoneração do tributo. A norma que dispensa o pagamento do tributo ou posterga o seu recebimento não pode ir além do ponto necessário para alcançar os objetivos constitucionais. Tampouco deve ser editada sem prévia análise econômica da sua potencial eficiência na busca dos fins pretendidos pelo Estado. Precisa, enfim, observar a regra da proporcionalidade na intervenção econômica. NABAIS (2009, p. 648).

A exoneração do tributo deve levar em conta a regra da proporcionalidade. O exame da proporcionalidade deverá ser realizado com base em três elementos que se relacionam entre si: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. (ASSUNÇÃO, 2010).

Diante da necessidade de observância ao princípio da igualdade como parâmetro limitador para a concessão de incentivos fiscais, só será considerado legítimo quando: a) não configurar irrazoável benefício individual; b) estiver ancorado em finalidade constitucional; c) decorrer de fator de discriminação e medida de comparação adequada. (PAPADOPOL, 2009, p. 83)

Tendo em vista que os incentivos fiscais se sujeitam rigorosamente aos ditames da Constituição, “devem ser concedidos a partir de análises técnicas da economia, que deve fornecer ao direito os instrumentos úteis de busca das soluções para os problemas sociais”. (ELALI, 2007, p. 117)

Os incentivos fiscais referentes ao IPI e ao Imposto de Renda, concedidos no período da crise iniciada em 2008, embora coerentes com a regra da proporcionalidade não significam, porém, a ausência de reflexos financeiros negativos das medidas adotadas pelo governo federal sobre o equilíbrio das finanças públicas dos entes subnacionais.

Esse equilíbrio, por sua vez:

[...] é fundamental para que possa ser garantido o desenvolvimento econômico nacional de modo harmônico na Federação brasileira. Daí por que a correção de assimetrias financeiras negativas, decorrentes do uso de normas tributárias indutoras, se revela indispensável para a preservação da compatibilidade das medidas extrafiscais com as finalidades constitucionais que as lastreiam. (ASSUNÇÃO, 2010)

A renúncia fiscal tanto do IPI quanto do Imposto sobre a renda teve reflexos representativos nos repasses para os Estados, Distrito Federal e Municípios com impactos no Fundo de Participação.

Políticas fiscais que produzam impactos severos e contínuos nas receitas dos entes subnacionais precisam ser previamente discutidas, buscando-se um denominador comum, a fim de evitar que decisões centralizadas não acarretem a perda de autonomia financeira das unidades descentralizadas, abalando os pilares da cooperação federativa. (ASSUNÇÃO, 2010)

Por intermédio da Lei nº 12.058, de 13/10/2009, por exemplo, o governo federal compensou financeiramente os municípios, das perdas com as isenções dos impostos (IPI e IR) concedidas pós-crise de 2008. Referida Lei dispõe sobre a prestação de apoio financeiro pela União aos entes federados que recebem recursos do Fundo de Participação dos Municípios - FPM, no exercício de 2009, com o objetivo de superar dificuldades financeiras emergenciais.

Na exposição de motivos da Medida Provisória nº 462/2009 (que transformou na Lei nº 12.058/2009), o Poder Executivo federal justificou:

Nesse contexto, as transferências da União, bem como as receitas próprias, vêm se realizando ao longo de 2009 **abaixo das expectativas e das projeções das administrações municipais, trazendo dificuldades para o cumprimento de compromissos financeiros** com fornecedores, prestadores de serviço e com a folha de pagamento dos servidores. Os reflexos sobre a prestação de serviços municipais e a continuidade dos projetos de investimento afetam

especialmente aqueles realizados em parceria com o governo federal, sobretudo a capacidade de aporte de contrapartida, no âmbito do Programa de Aceleração do Crescimento — PAC. A desaceleração das obras, além de implicar a elevação de custos futuros e atraso no atendimento das necessidades da população, poderá ainda agravar os efeitos da retração econômica no plano local. Assim, o Ministério da Fazenda propõe a Vossa Excelência a **edição de medida provisória regulamentando a transferência de recursos pela União aos Municípios, no exercício de 2009, a título de apoio financeiro destinado à superação das dificuldades emergenciais de recursos**. Tal transferência será calculada a partir da variação negativa entre o valor nominal do Fundo de Participação dos Municípios — FPM — repassado em 2008 e o valor transferido em 2009. (destacamos)

Todavia, vale lembrar que os reflexos financeiros das reduções de alíquotas do IPI e das alterações de faixas do IR eram perfeitamente previsíveis desde o momento em que foram cogitadas como medidas de política fiscal anticíclica. Os instrumentos equalizadores demoraram muito para ser editados em um contexto emergencial. A concessão do apoio financeiro por meio de medida provisória, (que pressupõe casos de urgência, por força do art. 62 da Constituição Federal) evidencia que não houve planejamento prévio de compensação financeira concomitante à concessão dos incentivos.

Com isso, é possível afirmar que:

O modelo de federalismo fiscal cooperativo adotado no Brasil, entretanto, não pode reduzir-se ao apoio conjuntural da União. **É preciso aprimorar mecanismos que garantam a autonomia financeira dos entes subnacionais, mesmo em face de políticas fiscais anticíclicas, a fim de evitar a dependência de auxílios emergenciais**, sob liberalidade do Poder Executivo Federal.

Nessa perspectiva, caso o emprego de normas tributárias indutoras pela União acarrete situações de **desequilíbrio no arranjo de repartição de receitas com os entes subnacionais, deverão ser adotadas medidas de compensação financeira** suficientes para corrigir as assimetrias negativas geradas, preservando os pilares do federalismo fiscal. (ASSUNÇÃO, 2010, p. 34/5) (destacamos)

Assim, os desconfortos financeiros dos entes subnacionais poderiam ser evitados se houvesse um planejamento prévio das ações isentivas do governo federal, dos repasses ou das respectivas compensações.

Os incentivos fiscais, via de regra, são concedidos por meio de políticas públicas. Estas, por sua vez, são definidas pelo legislador e executadas pelo Poder Executivo. Com isso, vedaria ao Poder Judiciário exercer o controle so-

bre as opções feitas, porque isto afrontaria o princípio da separação de poderes. E, na realidade, as grandes metas governamentais são traçadas pela própria Constituição e respectivas Emendas. O legislador disciplina as matérias postas na Constituição. No entanto, o Poder Judiciário vem interferindo nas políticas públicas, na tentativa de suprir as lacunas deixadas pela inércia dos demais poderes a partir do exame de casos concretos.

A interferência do Poder Judiciário vai ganhando adeptos, sob o argumento de que, ao interferir em políticas públicas, ele não está invadindo matéria de competência dos outros Poderes do Estado, nem a discricionariedade que lhes é própria, porque está fazendo o seu papel de intérprete da Constituição. Assim, o Poder Judiciário não estaria analisando aspectos de discricionariedade, mas fazendo cumprir a Constituição. (DI PIETRO, 2015)

Ao escrever sobre políticas públicas, Maria Sylvania Di Pietro entende que o Poder Judiciário deve analisar com muita cautela os pedidos formulados, seja quanto à matéria de fato em que se fundamentam, seja quanto à razoabilidade em relação ao fim que se pretende alcançar. A observância do princípio da razoabilidade, inclusive quanto ao aspecto da proporcionalidade, é obrigatória e impõe os seguintes questionamentos pelo magistrado: a medida solicitada é realmente necessária para o fim pretendido? Ela é adequada? Ela é proporcional? (DI PIETRO, 2015)

Essa observação pode ser aplicada diante das questões que envolvem os incentivos fiscais, como por exemplo, referentes ao IPI e ao Imposto de Renda e os respectivos repasses aos entes subnacionais.

Considerando as constantes solicitações junto ao Poder Judiciário para considerar inconstitucionais os repasses financeiros para os Estados e Municípios que contrariam a Constituição, diversos projetos de lei e proposta de emenda constitucional são objetos de análise pelo legislativo federal².

O Supremo Tribunal Federal suspendeu a publicação da Súmula nº 30 que declara a inconstitucionalidade de lei estadual que institui incentivo fiscal

² O Projeto de Lei 5.154/13 protocolado na Câmara dos Deputados limitava a concessão de incentivos fiscais às parcelas que não impliquem na alteração dos valores repassados aos Estados e Municípios, de autoria de Inocêncio Oliveira (PR-PE). Referida proposta regulamenta o art. 151, inciso I, da Constituição Federal, estabelecendo que não seja admitida a concessão de incentivos fiscais de impostos compartilhados com os Estados e Municípios. O Congresso Nacional procurou prever regra destinada a afastar os efeitos financeiros de incentivos fiscais concedidos pela União, no que tange ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) e ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM). A Câmara dos Deputados apresentou o Projeto de Lei Complementar 288/2013, que deu origem à Lei Complementar n. 143/2013 para dispor sobre os critérios de rateio do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE). O texto original: “Eventuais desonerações concedidas pelo Governo Federal incidirão apenas na cota de arrecadação destinada à União, não sendo consideradas para efeito de repasse do FPE e do FPM”, foi vetado, sob o fundamento de inconstitucionalidade e contrariedade ao interesse público, uma vez que limita o escopo de política econômica característico das desonerações.

e retém parcela do ICMS que seria destinada aos municípios. O texto, aprovado era aguardado por prefeituras que buscam uma solução para acabar com a guerra fiscal entre os Estados. Resta saber se súmula também serviria para atender os interesses dos municípios sobre os repasses dos valores referentes aos incentivos fiscais concedidos pela União. O Plenário, em 3 de fevereiro 2010, aprovou a Proposta de Súmula Vinculante 41, que deu lugar à Súmula Vinculante 30, com o seguinte teor: “É inconstitucional lei estadual que, a título de incentivo fiscal, retém parcela do ICMS pertencente aos Municípios”. Apesar de aprovada pelo Plenário, houve controvérsia quanto ao texto e ao alcance do enunciado sumulado. Referida súmula foi suspensa por um pedido do ministro Dias Toffoli, para tornar o texto mais abrangente.

Tramita na Câmara dos Deputados a Proposta de Emenda Constitucional PEC nº 16/2011 (apensada a PEC nº 148/12 e com diversas modificações) que prevê a compensação financeira para os municípios que perderem repasse por conta de concessão de incentivos fiscais. O projeto de autoria do deputado Reinaldo Azambuja (PSDB-MS), estipula que essa compensação seria necessária caso a União e os estados decidam conceder incentivos fiscais nos impostos sujeitos à repartição de receita (IPI e IR), autoriza a União a suplementar as transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios, de que tratam o inciso I e II do art. 159, da Constituição entre outras providências. Autoriza, portanto, a suplementação dos repasses constitucionais do Fundo de Participação dos Estados (FPE) e do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) devido à queda da arrecadação do imposto de renda e IPI.

Desta forma, se aprovadas tais medidas ou outras correlatas podem ser amenizadas as situações financeiras dos entes subnacionais, embora a necessidade ainda permaneça quanto a aprovação de parâmetros adequados para a situação dos repasses.

6. CONCLUSÕES

Com a crise econômica mundial de 2008, o Brasil adotou medidas anticíclicas de intervenção na economia com o fito de diminuir as repercussões negativas no mercado. Dessa forma, o Governo Federal se valeu de inúmeras medidas fiscais, dentre as quais merece destaque a redução das alíquotas de diversos produtos do Imposto sobre Produtos Industrializados. Contudo, como parte da arrecadação do IPI, por exemplo, comporta os repasses constitucionais obrigatórios aos Municípios, por intermédio do Fundo de Participação dos Municípios, os entes subnacionais ficaram prejudicados quanto à sua autonomia financeira por conta dos diversos incentivos fiscais concedidos pela União.

Como foi observado, diversos municípios recorreram ao Poder Judiciário para o atendimento dos ditames constitucionais (art. 158 e 159) que garantem os repasses do percentual do IR e do IPI, sem descontar os valores correspondentes aos incentivos fiscais concedidos pela União. Essa discussão está longe ainda de ser resolvida porque envolve questões polêmicas sobre a autonomia financeira do município e a competência legislativa para a instituição dos impostos mencionados. Até então, era aceito na doutrina e na jurisprudência o repasse referente ao percentual que incidia somente sobre o montante realmente arrecadado. Mesmo com algumas transferências voluntárias isso não afasta a inconstitucionalidade presente no ato de renúncia fiscal, praticado pela União, pois estas transferências são obrigatórias, ou seja, possuem outra natureza jurídica.

Uma questão que merece especial atenção refere-se ao modelo do federalismo fiscal cooperativo e o seu papel atual da forma de governo existente no Brasil. Referido modelo parece também estar em crise. Isto porque há notório desequilíbrio financeiro na distribuição e arrecadação de recursos financeiros, comprometendo a autonomia financeira e política dos estados e municípios. É necessário um ajuste constitucional para uma distribuição mais proporcional às incumbências e encargos de cada ente político.

Se a União tem competência para legislar sobre o IPI e IR, teria competência plena para conceder isenções desses impostos? Em princípio parece que sim, conforme inúmeros pronunciamentos dos tribunais pátrios e da doutrina. No entanto, uma releitura dos textos constitucionais releva a questão para os comandos gerais e específicos. Se a União tem competência para isentar deve ser interpretada com prevalência sobre o artigo 159 (repasses aos Fundos que menciona), sem respeitar o limite estabelecido? Poderá no caso ser aplicado o princípio da proporcionalidade e da razoabilidade. Ou seja, como não há limite constitucional, de forma clara sobre a concessão de incentivos fiscais, os parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade precisam ser colocados em prática pelos tribunais. Não é uma tarefa simples, mas é um começo para tentar solucionar a questão para o bem da segurança jurídica. O poder do Estado de desonerar é amplo, mas não ilimitado, sujeitando-se às diretrizes normativas e aos valores contidos no texto constitucional como foi destacado.

Os governos federal e estadual devem planejar as concessões de incentivos fiscais e os respectivos repasses ou medidas de compensação financeira aos entes subnacionais de forma a causar menos transtornos aos mesmos.

Enquanto aguarda-se uma posição, os municípios devem continuar convivendo com a possibilidade de transferências voluntárias da União para compensar as perdas com os incentivos fiscais concedidos.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, São Paulo: Saraiva, 2002.
- ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. **Incentivos Fiscais e Desenvolvimento Econômico**: a função das normas tributárias indutoras em tempos de crise. In *Finanças Públicas – XV Prêmio Tesouro Nacional – 2010*.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- BARROSO, Luís Roberto. **A derrota da federação**: o colapso financeiro dos estados e municípios. In: *Temas de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à Constituição do Brasil**, 3º volume, tomo II, São Paulo: Saraiva, 2002.
- BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, São Paulo: Malheiros, 2010.
- CAVALCANTE, Denise Lucena; LIMA, Raimundo Márcio Ribeiro. Ilusão do pacto federativo cooperativo e os custos dos direitos sociais. **Nomos**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, v. 35.1, jan./jun. 2015.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**. São Paulo: Almedina, 2014.
- CRETELLA JUNIOR, José, **Comentários à Constituição Brasileira**, Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- _____. **Comentários à Constituição de 1988**, volume IV, Rio de Janeiro: Forense Universitária, Rio de Janeiro, 1991.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Judicialização de políticas públicas pode opor interesses individuais e coletivos**, in <http://www.conjur.com.br/2015-mai-28/interesse-publico-judicializacao-politicas-publicas-opoe-interesses-individuais-coletivos> 28/12/15.
- ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP, 2007.

HARADA, Kiyoshi. Vinculação, pelo município, das cotas do ICMS para garantia de operações de crédito: efeitos. **Repertório IOB Jurisprudência**, 3, fevereiro/99.

MARTINS, Tomás Imbroisi. **As Desonerações do IPI realizadas pelo governo federal desde a crise de 2008: Análise do Recurso Extraordinário 705.423/SE**. Monografia. Curso de Direito da Universidade de Brasília. Brasília, 2014.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**, São Paulo: Malheiros, 1993.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

PAPADOPOL, Marcel Davidman. **A extrafiscalidade e os controles de proporcionalidade e de igualdade**. Dissertação. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2009. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/16164>>.

ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. **República e Federação no Brasil – Traços constitucionais da organização política brasileira**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

VARGAS, Fernanda e BOTELHO, Thiago Ramos Paixão. **Concessão de Incentivos Fiscais pela União Federal e seus Efeitos nos Valores Repassados ao FPM (Fundo de Participação dos Municípios)**, Publicado em 12 de julho de 2013, Martins Freitas Consultoria Tributária.

Recebido em 18 jan. 2016.