

**FUNDAÇÃO EDUCACIONAL MACHADO DE ASSIS
FACULDADES INTEGRADAS MACHADO DE ASSIS
CURSO DE DIREITO**

KELI CATARINA LOEBENS

**PACTO FEDERATIVO BRASILEIRO: (IM)POSSIBILIDADE DE UM REFORMA
TRIBUTÁRIA
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

Santa Rosa
2019

KELI CATARINA LOEBENS

**PACTO FEDERATIVO BRASILEIRO: (IM)POSSIBILIDADE DE UMA REFORMA
TRIBUTÁRIA
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

Monografia apresentada às Faculdades Integradas Machado de Assis, como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Ms. Adriano Nedel dos Santos

Santa Rosa
2019

KELI CATARINA LOEBENS

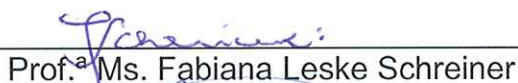
**PACTO FEDERATIVO BRASILEIRO: (IM)POSSIBILIDADE DE UM REFORMA
TRIBUTÁRIA
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

Monografia apresentada às Faculdades Integradas Machado de Assis, como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Banca Examinadora



Prof. Ms. Adriano Nedel dos Santos – Orientador



Prof.^a Ms. Fabiana Leske Schreiner



Prof. Ms. Lairton Ribeiro de Oliveira

Santa Rosa, 05 de julho de 2019.

DEDICATÓRIA

Dedico este Trabalho de Conclusão de Curso, especialmente aos meus pais Glaci Maria Loebens e Décio Ervino Loebens que sempre se fizeram presentes durante a minha caminhada acadêmica e nunca mediram esforços para me auxiliar. Dedico também, aos demais familiares, amigos e ao meu marido que sempre me apoiaram.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus por ter me dado saúde e força para superar as dificuldades.

Aos meus pais e ao meu marido, pelo amor, incentivo e apoio incondicional.

Ao Professor. Adriano pelo suporte no pouco tempo que lhe coube, pelas suas correções e incentivos.

E a todos que diretamente ou indiretamente fizeram parte da minha formação, o meu muito obrigada.

Você nunca sabe que resultados virão da sua ação. Mas se você não fizer nada, não existirão resultados.

Mahatma Gandhi

RESUMO

Este estudo versa sobre o Pacto Federativo Brasileiro e a forma de distribuição de competências e receitas definidas entre os entes federados, com vistas em uma (im)possível reforma tributária, tema do presente Trabalho de Conclusão de Curso. Nesse sentido da temática, delimita-se a analisar a distribuição de competências e a distribuição de receitas entre os entes federados, observando a (im)possibilidade de uma possível mudança no sistema do pacto, visando o desenvolvimento do país. Determina-se, como questão problema de pesquisa, o Pacto Federativo está alinhado com a distribuição de competências constitucionais e a demanda de compromissos que cada ente federativo tem a cumprir com a sua realidade constitucional? Se torna possível ou impossível uma reforma tributária com a realidade que enfrentamos? Para solucionar e responder a pergunta de estudo, apresenta-se, como objetivo geral, analisar a teoria do Pacto Federativo visando esclarecer a distribuição de competências constitucionais e se cada ente federado cumpre com a sua realidade de acordo com a Constituição Federal, a fim de compreender se a distribuição de receitas, está sendo ou não executada de forma justa, abarcando uma (im)possibilidade de uma reforma tributária. Demonstra-se importante e relevante tal discussão, devido a situação enfrentada pelo Brasil na atualidade onde necessita-se de recursos para arcar as despesas essenciais dos Estados, no entanto não se cogita em uma mudança no regime tributário, que perdura a tantos anos. A pesquisa caracteriza-se como de natureza teórica-empírica, desenvolvida em doutrinas e legislações. O método de abordagem é o hipotético dedutivo. Dessa maneira a pesquisa sistematiza-se em dois capítulos: o primeiro versa sobre o Pacto Federativo Brasileiro, fragmentado em três subseções: 1. Evolução histórica tributária; 2. Princípios fundamentais do sistema tributário; 3. Sistema tributário brasileiro. O segundo capítulo versa sobre a (im)possibilidade de uma reforma tributária a frente da competência e distribuição de receitas, subdividido em três partes: 1. Competência tributária de cada ente, 2. Repartição das receitas tributárias, 3. (Im)possibilidade de uma reforma tributária. Conclui-se, que é imprescindível uma reforma tributária, não obstante, se torna quase impossível. A premência provém da demanda que cada ente federativo tem a cumprir com a sua realidade constitucional, mas são os Estados e Municípios que carecem de mais recursos, por estarem próximos as necessidades locais.

Palavras chaves: Pacto Federativo – Sistema Tributário – Competência – Receitas – Reforma Tributária.

ABSTRACT

This study focuses on the Brazilian Federative Pact and the form of distribution of competencies and revenues defended among the federated entities, with a view to a possible tax reform, subject of the present Work of Course Completion. In this sense of the theme, it is delineated to analyze the distribution of competencies and the distribution of revenues among the federated entities, observing the (IM) possibility of a possible change in the system of the pact, aiming the development of the country. Is it determined, as a question of research problem, the Federative Pact is aligned with the distribution of constitutional competences and the demand for commitments that each Federative member has to fulfill its constitutional reality? Is it possible or impossible for a tax reform with the reality we face? To solve and answer the study question, it is presented, as a general objective, to analyze the theory of the Federative Pact in order to clarify the distribution of constitutional competences and whether each federated member complies with its reality according to the Constitution, in order to understand whether the distribution of revenues, is being executed or not in a fair way, encompassing a (IM) possibility of a tax reform. This discussion is important and relevant, due to the situation faced by Brazil today, where resources are needed to cover the essential expenditures of the States, but it is not considered a change in the tax regime, which lasts for so many Years. The research is characterized as a theoretical-empirical nature, developed in doctrines and legislations. The approach method is the hypothetical deductive. In this way, the research is systematised in two chapters: the first verse about the Brazilian federative pact, fragmented into three subsections: 1. Historical tax evolution; 2. Fundamental principles of the tax system; 3. Brazilian tax system. The second chapter focuses on the (IM) possibility of a tax reform ahead of the competence and distribution of revenues, subdivided into three parts: 1. Tax competence of each individual, 2. Breakdown of tax revenues, 3. (Im) Possibility of a Tax reform. It is concluded that it is impenscível a tax reform, nevertheless, becomes almost impossible. The premença comes from the demand that each Federative member has to fulfill its constitutional reality, but it is the states and municipalities that lack more resources, because they are close to local needs.

Key Words: Federative Pact – tax system – competence – Revenues – Tax reform.

LISTA DE ABREVIações, SIGLAS E SÍMBOLOS.

Art. - artigo

CF – Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

EC – Emenda Constitucional

Ed. - edição

ICMS – imposto sobre circulação de mercadorias e serviços

Inc. – inciso

Nº - número

§ - parágrafo

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
1 PACTO FEDERATIVO BRASILEIRO.....	13
1.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA TRIBUTÁRIA.....	13
1.2 PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO.....	16
1.3 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	21
2 (IM)POSSIBILIDADE DA REFORMA TRIBUTÁRIA FRENTE A COMPETÊNCIA E RECEITAS TRIBUTÁRIAS.....	31
2.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DE CADA ENTE.....	31
2.2 REPARTIÇÃO TRIBUTÁRIA DAS RECEITAS.....	35
2.3 (IM)POSSIBILIDADE DE UMA REFORMA TRIBUTÁRIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.....	40
CONCLUSÃO.....	48
REFERÊNCIAS.....	51

INTRODUÇÃO

O tema desta monografia trata do Pacto Federativo brasileiro e a forma de distribuição de competências e receitas definido entre os entes federados, com vista em uma (im)possível reforma tributária. A delimitação temática tem enfoque no estudo do Pacto Federativo, instaurado pela Constituição Federal, além de regido pelo Código Tributário Nacional, primaziando a distribuição de competências e receitas, instrumentalizando a necessidade de uma (im)possibilidade de mudança no sistema do pacto que perdura há muitos anos. O problema é em que medida o Pacto Federativo está alinhado com a distribuição de competências constitucionais e a demanda de compromissos que cada ente federativo tem a cumprir com sua realidade constitucional? Se torna possível ou impossível uma reforma tributária com a realidade em que enfrentamos?

Para responder a pergunta proposta, atribuiu-se como objetivo geral do trabalho monográfico analisar a teoria do Pacto Federativo visando esclarecer a distribuição de competências constitucionais e se cada ente federativo cumpre com a sua responsabilidade de acordo com a Constituição Federal de 1988, a fim de compreender se a distribuição de receitas está sendo ou não executada de forma justa, abarcando uma (im)possibilidade de reforma tributária. A partir disso estabeleceu-se os objetivos específicos, os quais são: a) estudar os conceitos e a historicidade pertinente ao Pacto Federativo; b) pesquisar a forma de distribuição de competências entre os entes federativos e a distribuição de receitas; e, c) analisar algumas propostas a reforma tributária, visando a (im)possibilidade de uma reforma tributária.

Na presente monografia levanta-se as seguintes hipóteses: por primeira, a Constituição Federal de 1988 que regula as competências e formas de distribuição de receitas no país, assim essa forma de distribuição de competências e repartição de receitas pode ser considerada justa para com os entes federados, suprimindo a demanda de compromissos de cada ente federativo; sem a possibilidade de uma

reforma tributária; ou secundamente, a instituição de distribuição de competências e repartição de receitas não abarca a realidade constitucional que cada ente federativo tem a cumprir, tornando-se possível uma reforma tributária urgente.

Este trabalho justifica-se por abordar um tema de suma importância, frente a um confronto da Constituição Federal com a contemporaneidade. Na medida que o pacto federativo é um acordo entre a União e os entes federados, visando a concentração e distribuição das receitas, instituído pela Carta Magna. No entanto, essa concentração das receitas e sua repartição não aparenta se fazer de forma justa, devido ao fato dos Estados estarem enfrentando dificuldade, a frente disso a necessidade da (im)possibilidade de uma reforma tributária.

Considera-se relevante abordar o que se vê na atualidade em que os Estados federados, de maior população, suplicam à União por recursos financeiros para poder saldar as dívidas, ao passo de não terem nem recursos para cumprir com suas despesas essenciais, tal como a folha de pagamento de seus servidores, sem considerar as necessidades básicas como a saúde e a educação. Por fim, tudo isso em razão do desequilíbrio na repartição de recursos e da burocratização do sistema.

É notório, que este tema gera uma repercussão nacional, por ser polêmico e suma relevância para a melhoria do convívio social. Assim a repercussão esperada está acerca num estudo analisando o sistema do pacto federativo e as mais diversas propostas de reformas tributárias indeferidas ao longo dos anos, para que dessa forma seja possível uma contribuição na conscientização da necessidade de uma mudança no sistema tributário, contribuindo para a sociedade.

A pesquisa caracteriza-se como de natureza teórica-empírica. A forma, escolhida para desenvolvê-la é em doutrinas pertinentes ao tema em estudo, como também em legislação, em especial na Constituição Federal de 1988 e ao Código Tributário Nacional. A coleta de dados se dá por documentação indireta, construída de forma bibliográfica, por meio de doutrinas, legislação, imprensa escrita, artigos científicos, dentre outros

O método de abordagem aplicado na pesquisa é o hipotético-dedutivo, visando explicar o estudo em curso, partindo da forma de distribuição de competências e receitas, da demanda de compromissos que cada ente federativo tem a cumprir com a sua realidade constitucional, tendo em vista a (im)possibilidade de uma reforma tributária.

Assim, este trabalho de conclusão de curso será composto por dois capítulos. No primeiro capítulo estudar-se-á o Pacto Federativo Brasileiro, embasado na evolução histórica tributária, nos princípios fundamentais norteadores do direito tributário e, por fim o Sistema Tributário Brasileiro regido pela Constituição Federal de 1988 e pelo Código Tributário Nacional.

No segundo capítulo, abordar-se-á a distribuição de competências e repartição de receitas, como o objeto de estudo a reforma tributária no ordenamento jurídico brasileiro mostrando-se (im)possível, que perdura há muitos anos.

Enfim, este é um trabalho, que estuda o sistema tributário brasileiro, sob o enfoque principal da (im)possibilidade da reforma tributária. Se torna imprescindível refletir sobre a análise de novos rumos na forma de tributação, quando pensado em nosso Estado, na nossa economia, em nossas desigualdades culturais, regionais, educacionais, mas sobretudo no gasto público elevado e ineficiente.

1 PACTO FEDERATIVO BRASILEIRO

A história mostra que ao longo dos anos o sistema tributário nacional foi se aperfeiçoando até se tornar da forma como é desempenhado na atualidade, estabelecido em um Pacto Federativo, regulamentado na Constituição Federal de 1988. Assim, inicia-se o desenvolvimento do estudo acerca do Pacto Federativo Brasileiro visando uma possível mudança no sistema, em uma análise histórica do direito tributário.

Este capítulo tem por objetivo estudar a história do direito tributário, os princípios que o norteiam e o sistema tributário nacional. Mostra-se relevante tal análise por abordar aspectos históricos fundamentais para a compreensão da forma de distribuição das competências e da distribuição de receita que norteiam a nação.

1.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA TRIBUTÁRIA

Para viver em sociedade o homem necessitou de uma entidade de força superior, para assim, construir o direito positivo. Dessa necessidade é que nasceu o Estado, iniciando-se a partir desse pressuposto o estudo do direito tributário (MACHADO, 2015).

Para tanto, cabe ressaltar alguns conceitos básicos para melhor compreender o tema em análise. Primeiramente, o Brasil é um sistema de governo federativo, reunindo vários Estados formando assim, uma nação.

A ordem política em nossa sociedade cabe ao Estado, desde a antiguidade até os dias atuais. Então o Estado segundo o autor Paulo Bonavides, em conformidade com a ideia de Estado de Burdeau diz “[...]o Estado se forma quando o poder assenta numa instituição e não num homem. Chega-se a esse resultado mediante uma operação jurídica que eu chamo de institucionalização do Poder.” (BONAVIDES, 2010, p. 67).

Para tanto se faz necessário a caracterização do Estado Federal, como Bonavides referendou o que disse Jellinek “[...]Estado soberano, formado por uma pluralidade de Estados, no qual o poder do Estado emana dos Estados-membros, ligados a uma unidade estatal.” (BONAVIDES, 2010, p. 193). Portanto o Estado Federal é um estado soberano, que coordena os Estados-membros.

Como sustenta Sérgio Pinto Martins “O Brasil é uma federação de Estados. O poder tributário é dividido entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios.” (MARTINS, 2006, p. 34)

Nesse sentido, para funcionar a ordem nos Estados, foi preciso estabelecer, um Pacto Federativo, ou seja, define as competências tributárias dos entes da Federação e os encargos de sua responsabilidade, regido pela Constituição Federal em seus artigos 145 a 162.

Assim, consoante Hugo de Brito Machado o Estado no exercício de sua soberania estabelece aos indivíduos o dever ao fornecimento de recursos de que ele necessita, concebendo dessa forma o tributo (MACHADO, 2015). A Constituição vigente não define o conceito de tributo, porém quando trata do sistema tributário considera o conceito disciplinado no artigo 3.º do Código Tributário Nacional (BALEIRO, 2015). Isto posto, é importante colacionar tal artigo:

Art. 3.º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL, 1966).

É fundamental que se tenha claro, antes de mais nada, que tributo é um tipo de Receita Pública, ou seja, o dinheiro que entra nos cofres dos entes federativos (BIRNFELD, BIRNFELD, 2008). Desta forma, cabe abordar o que Eduardo Sabbag referendou da trilha conceitual de Aliomar Baleeiro dizendo que “[...] a receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo” (SABBAG, 2015, p. 39).

Para melhor compreender os tributos no Brasil, se faz necessário uma análise da evolução histórica tributária de nosso país, que tem início na época da descoberta do Brasil, aplicando-se as leis de Portugal. Explorava-se o pau-brasil, mediante pagamento de um quinto da venda do produto, para a Coroa Portuguesa, e ainda pagamento por exigência em espécie, além dos 10% cobrados sob mercadoria importada e exportada, e outros (MARTINS, 2006). Assim como, explanando de maneira simplificada, o primeiro e os subsequentes tributos cobrados no país em favor da Fazenda Real:

A primeira imposição tributária entre nós ocorreu ainda no Brasil Colônia: o primeiro tributo foi o quinto do pau-brasil (quinta parte do produto de venda da madeira extraída), em favor da Fazenda Real, depois estendido a metais e pedras preciosas. Posteriormente vieram os “direitos régios das alfândegas”, o “dízimo” do pescado e das colheitas dos produtos da terra. (DUEIROZ, 2012, p. 05).

Por conseguinte, chegada a da Família Real, foram criados um maior número de tributos. Dentre os tributos formulados o direito de importação, a décima dos prédios urbanos, a sisa sobre os bens de raiz, correspondente ao atual imposto sobre a transmissão imobiliária por ato inter vivos (DUEIROZ, 2012).

Com a independência do Brasil, a primeira Constituição brasileira de 1824, trouxe em seu artigo 15, item X que competia ao Poder Legislativo “Fixar anualmente as despesas públicas, e repartir a contribuição direta. Ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres” (MARTINS, 2006).

Já a Constituição de 1891 instituiu a divisão tributária entre os tributos da União e dos Estados-membros, competindo a eles estabelecer os tributos do Município, se originando assim, a primeira discriminação de rendas (DUEIROZ, 2012). Nesse sentido, a Constituição de 1934, trouxe três esferas dimensionais, a União, os Estados e os Municípios. No qual, os Municípios tinham seus tributos próprios, diferentemente da Constituição anterior. A Carta Magna de 1937, preservou as três esferas, porém eliminou alguns impostos. A Constituição de 1946 suprimiu outras rendas tributárias (MARTINS,2006).

Finalmente, um projeto de Código Tributário virou matéria de lei ordinária, conforme aponta Martins:

Rubens Gomes de Sousa tinha feito um projeto de código tributário nacional que estava parado no Congresso Nacional desde 1954. O projeto foi revisto pelo mesmo professor e por Gilberto Ulhôa Canto, Gerson Augusto da Silva e Luiz Gonzaga do Nascimento e Silva. Foi adaptado à Emenda Constitucional nº 18/1965, e encaminhado ao Congresso Nacional. A Constituição de 1946 permitia que a matéria fosse editada sob a forma de lei ordinária, pois não existia lei complementar. O projeto foi votado e aprovado, sendo sancionado como a Lei nº 5.172, de 25-10-1966. Foi denominado Código Tributário Nacional (CTN) pelo Ato Complementar nº 36, de 13-3-1967 (art. 7º). (MARTINS, 2006, p.24).

A Constituição de 1967 conservou o sistema criado pela Emenda nº 18/1965, além dos impostos previstos na Constituição a União era competente para decretar outros. Nesse sentido, a Emenda Constitucional nº 1/1969, manteve o mesmo

sistema. E por fim, a Carta Magna de 05 de outubro de 1988, preservou em parte o sistema tributário anterior, estabelecendo novas questões (MARTINS, 2006).

Assim, ficou definido na Constituição Federal de 1988 um capítulo exclusivo do Sistema Tributário Nacional em seus artigos 21 a 32 as competências dos entes federativos e nos artigos 145 a 162 as competências a respeito dos tributos arrecadado por cada ente federativo.

1.2 PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Os princípios norteiam a interpretação e a aplicação das normas jurídicas que compõem o sistema. Assim, o Direito Tributário é regulado por rígidos princípios, abrangendo limitações ao poder de tributar e a competência tributária. Nessa senda, abrange limitações as imunidades e isenções que integram o sistema jurídico juntamente com os princípios fundamentais.

Passaremos a estudar os princípios tributários que orientam o sistema pátrio, muitos destes previstos na Constituição Federal de 1988, em que os comandos principiológicos servem como verdadeiras garantias constitucionais do contribuinte contra a força tributária do Estado (SABBAG, 2015). Nesse contexto, a Carta Magna é a base do sistema tributário, conforme ressaltado por Quintanilha:

Em matéria tributária, o sistema formador e unificador é a Constituição Federal, tendo por fundamento de validade a Norma Fundamental, por se tratar de Direito Positivo. Os princípios representam a fonte iluminadora de todos os segmentos ensejadores do Direito, ensejando caráter unitário e sistemático. (QUINTANILHA, 2009, p.131).

Assim, os princípios existem para proteger o cidadão dos abusos do poder, e o intérprete que tem consciência dessa finalidade, usa-se desses princípios na busca da efetiva proteção aos contribuintes. Ainda, sendo o Direito um elemento de defesa do cidadão em face do Estado alberga os mais importantes princípios jurídicos contra o arbítrio e a supremacia constitucional (MACHADO, 2015).

Primeiramente o Princípio da Legalidade é multissecular, é a base onde se assenta o Estado de Direito, se há Estado de Direito, há reflexamente, a legalidade no fenômeno da tributação, sem a qual não há o que se falar em Direito Tributário

(SABBAG, 2015). Este princípio constitui o mais importante limite aos governantes na atividade de tributação.

Logo, sendo um princípio constitucional geral, estabelecido no art. 5º, inc. II, da Constituição que dispõe que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Dessa forma, é evidente que ninguém é obrigado a pagar o tributo que não estiver antecedido em lei (QUINTANILHA, 2009).

O Princípio da Legalidade se repete na Seção Das Limitações ao Poder de Tributar no art. 150, inc. I da CF em que assegura ao contribuinte a vedação aos entes da federação a exigência ou o aumento de tributo sem uma lei que estabeleça. Em razão de matéria tributária, o princípio da legalidade torna-se ainda mais forte, evoluindo para o princípio da estrita legalidade, uma lei que institui um tributo deve conter elementos obrigatórios, conforme o art. 97 do CTN (SABBAG, 2015). Dessa forma, os elementos são:

Qualquer pessoa jurídica de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos descrevendo a regra matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, através de expedição de lei. (QUINTANILHA, 2015, p. 132).

Tem-se uma exceção a esse princípio, prevista no art. 153, §1º da Constituição Federal, de maneira que os impostos sobre importação e exportação, produtos industrializados e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários poderão ser alterados por ato do Poder Executivo, mediante decreto. (QUINTANILHA, 2009).

Outro princípio relevante ao Direito Tributário é o Princípio da Anterioridade Tributária, definido na Constituição Federal em seu art. 150, inc. III, alíneas “b” e “c”, com efeitos direcionados para o ramo da tributação, seja ela federal, estadual, municipal ou distrital. Sendo uma garantia individual do contribuinte e sua violação implica num vício de inconstitucionalidade (SABBAG, 2015).

Cabe aludir, que tal princípio sucedeu o princípio da anualidade, o princípio da anterioridade leciona que o legislador tem o dever de dar conhecimento aos contribuintes dos tributos a serem cobrados, antecipadamente, e, ainda, nenhum tributo pode ser cobrado no mesmo exercício financeiro em que foi modificado (QUINTANILHA, 2009).

Como retrata Sabbag, para o Supremo Tribunal Federal o princípio da anterioridade da lei tributária simboliza um dos direitos fundamentais mais relevantes em favor dos contribuintes, por trazer ao longo de sua concretização uma expressiva limitação ao poder estatal. Assim, a limitação decorrente do princípio não pode ser reprimida por emenda constitucional, já que se trata de cláusula pétrea (SABBAG, 2015). Ainda, é exigido a anterioridade tributária na instituição ou majoração de tributo já existente, não se aplica para modificar a estrutura do tributo, como no caso de data de recolhimento, aludido na súmula nº 669 do STF (QUINTANILHA, 2009).

Apesar de toda limitação, o princípio da anterioridade admite exceções a vedação assegurada aos contribuintes, conforme o art. 150, § 1º da Constituição Federal, em que pode-se cobrar tributos com lei publicada no mesmo exercício financeiro para atender despesas extraordinárias, resultante de calamidade pública, guerra externa ou sua eminência, como também sobre importação, exportação, produtos industrializados, operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliário. Ainda não se aplica também sobre propriedade de veículo automotor e propriedade predial e territorial urbana. Podendo assim, ser alteradas alíquotas desses impostos por ato do Poder Executivo (QUINTANILHA, 2009).

Outra exceção à aplicação do Princípio da anterioridade é as contribuições sociais expressa na Constituição Federal, destinadas ao custeio de Seguridade Social, conforme o art.165, § 6º da CF/88, em que exige o prazo de noventa dias para que tais contribuições possam ser cobradas (QUINTANILHA, 2009). Submetem-se, tão somente à espera nonagesimal, uma vez que as leis que a regulam não se vinculam à prévia publicação em relação ao exercício financeiro de aplicação, sendo irrelevante se transcorrido no mesmo período ou em períodos financeiros diferentes (BALEEIRO, 2015).

Ainda, a Carta Magna proíbe a surpresa tributária, apontando em direção ao planejamento, ao conhecimento antecipado, reforçando de forma significativa o princípio da segurança jurídica. Uma vez que, por Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003 acrescentou a alínea c ao art. 150 da CF/88, a chamada anterioridade nonagesimal, em que é vedado a cobrança de tributos antes de decorridos noventa dias da publicação da lei que os instituiu ou aumentou (BALEEIRO, 2015).

O Princípio da Irretroatividade Tributária, prevista no art. 5º, inc. XXXVI da CF e expresso no art. 150, inc. III, alínea “a” da CF. Conforme Sabbag referendou o que disse Luciano Amaro à respeito da irretroatividade tributária, in verbis:

[...] o que a Constituição pretende, obviamente, é vedar a aplicação da lei nova, que criou ou aumentou o tributo, o fato pretérito, que, portanto, continua sendo não gerador de tributo, ou permanece como gerador do menor tributo, segundo a lei da época de sua ocorrência (SABBAG, 2015).

O artigo supra citado que descreve o princípio da irretroatividade proíbe a cobrança de tributos sobre fato gerador que ocorreu antes da instituição ou do aumento do tributo, valendo-se a lei tributária somente após o início da vigência da lei para os fatos geradores. Todavia, admite-se a irretroatividade quando favorecer o contribuinte, denominada retroatividade benéfica, (QUINTANILHA, 2009). Expressa no art. 106 do CTN, in verbis:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:
I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;
II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:
a) quando deixe de defini-lo como infração;
b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. (BRASIL, 1988).

O Princípio da Isonomia que busca a igualdade mostrou-se historicamente necessário. Nesse viés, o princípio pretende distribuir os tributos de forma igual a todos, para suprimir o tratamento discriminatório, com uma ideia de subtração, inserido na sociedade que desigual a atribuição de condições iguais para todos (SABBAG, 2015).

Segundo Machado a isonomia ou igualdade de todos perante a lei é “[...] um princípio universal de justiça.” (MACHADO, 2015, p. 280). Em matéria tributária, tem relevo a ideia de igualdade no sentido de proporcionalidade (MACHADO, 2015).

A isonomia tributária inscrita de forma genérica no caput do art. 5º da CF e expresso no art. 150, inc. II da CF, veda o tratamento tributário desigual a contribuintes em que se encontram na mesma condição. Igualada a uma cláusula de defesa do cidadão contra a autonomia do Estado (SABBAG, 2015).

Ainda, quando se trata em princípios norteadores do sistema tributário se faz necessário, uma abordagem as isenções e as imunidades, que compõe o sistema jurídico. Nessa senda, as imunidades se igualam aos princípios devido gerar a limitação ao poder de tributar e de certa maneira tem o mesmo efeito dos princípios. Nesse sentido reza Baleeiro:

Os princípios e as imunidades geram os mesmos efeitos: limitam o poder de tributar. Entretanto, os princípios são normas e diretrizes gerais, que não estabelecem a incompetência tributária sobre certos fatos ou situações determinados, enquanto as imunidades:

- (1) são normas que somente atingem certos fatos e situações, amplamente determinadas (ou necessariamente determináveis) na Constituição;
- (2) reduzem, parcialmente, o âmbito de abrangência das normas atributivas de poder aos entes políticos da Federação delimitando-lhes negativamente a competência;
- (3) e, sendo, proibições de tributar expressas (ou fortes), têm eficácia ampla e imediata;
- (4) criam direitos ou permissões em favor das pessoas imunes, de forma juridicamente qualificadas. (BALEIRO, 2015, p. 116).

Dessa forma, para que não reste dúvidas, a imunidade e a isenção não são princípios, apenas tem características semelhantes. Portanto, os princípios ao articular sentido ao sistema, tanto podem inspirar uma imunidade, assim como uma isenção, no plano infraconstitucional (BALEIRO, 2015).

Primeiramente ao abordar as isenções definir-se à que são uma proibição a cobrança de tributo, recaindo no âmbito de incidência do tributo, instituída mediante lei ordinária (BALEIRO, 2015). Para explicitar o funcionamento da norma Baleeiro utiliza-se de acordo com estes termos de Paulo de Barros Carvalho:

Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou o consequente. (BALEIRO, 2015, p. 117).

Ao se falar em imunidade, de maneira mais simplificada, é a vedação por norma constitucional, a lei ordinária de criar certas hipóteses de tributação (DIFINI, 2006). Então, Baleeiro, define-as como limitações constitucionais ao poder de tributar, além dos princípios da legalidade, da anterioridade, da igualdade etc. Regulada, na Constituição Federal na Seção II do Capítulo VI de As Limitações ao Poder de Tributar,

inserindo as imunidades, princípios e as normas que regulam os direitos e garantias dos contribuintes (BALEEIRO, 2015).

Assim, são imunes de acordo com a Constituição Federal de 1988 em seu art. 150, inc. VI, veda a União, os Estados e Distrito Federal e os Municípios instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.

Destarte, o princípio constitucional básico das federações, a imunidade fiscal recíproca entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios. A imunidade recíproca é explicada pela maioria dos juristas, como Baleeiro, in verbis “[...] necessária decorrência da opção pela forma federal de Estado, assentando-se, em primeiro lugar, na autonomia das pessoas estatais” (BALEEIRO, 2015. p. 125).

Dessa maneira, os princípios juntamente com as imunidades e isenções integram as limitações ao poder de tributar, estruturando o sistema jurídico tributário. Como também, integram o Sistema Tributário Nacional, ponto de estudo dirigido na próxima subseção.

1.3 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O Sistema Tributário Nacional, estudado no direito tributário, está disciplinado primeiramente na Carta Magna de 1988, por segundo instituído no Código Tributário Nacional. O qual norteia a instituição e arrecadação dos tributos entre os entes da federação, ou seja, a competência posta a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

O Direito Tributário possui várias particularidades e é bem complexo, em razão disso e de sua importância que a Constituição Federal dedica um capítulo exclusivo para discipliná-lo denominado Do Sistema Tributário Nacional. Um conjunto de normas harmônicas entre si, que gerem as leis tributárias (QUINTANILHA, 2009). De maneira simplificada, Dueiroz explica o Sistema Tributário Nacional como:

[...] é o conjunto de tributos – impostos, taxas e contribuições – estabelecidos pelas normas constitucionais e legais, com a finalidade de prover o Tesouro Público – federal, estadual e municipal – dos recursos necessários para o

custeio dos serviços públicos e das ações econômicas e sociais necessários à plena realização dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, fixados no artigo 3º da Constituição. (DUEIROZ, 2012, p. 05).

O Sistema Tributário regula a instituição de cobrança, fiscalização dos tributos e as limitações contra esses tributos. Assim o Sistema Tributário Brasileiro compreende todas as regras jurídicas que disciplinam o exercício de poder impositivo, em que a Constituição Federal delimita a competência tributária (PUCCINELLI, 2014).

Segundo André Júnior Puccinelli o sistema se subdivide, pela formação de todos os tributos do país em Sistema Tributário Brasileiro, e em Sistema Tributário Constitucional, delimitado na CF pela instituição de cobrança dos tributos, ao mesmo tempo que protege o contribuinte em face do Estado. Sendo, através da Carta Magna que ao Estado é atribuído o poder de tributar e o é limitado. Se materializando pela concessão da competência e repartição das receitas tributárias, e a limitação ocorre através dos princípios e imunidades (PUCCINELLI, 2014).

Para a eficácia da norma constitucional, temos a lei complementar, o Código Tributário Nacional, que estabelece normas gerais de estruturação e particularidades do Sistema Tributário (QUINTANILHA, 2009). Dessa forma, pode-se perceber que ambas as legislações se complementam formando um só Sistema Tributário Brasileiro, estruturado pela CF e regulado Código Tributário Nacional, conforme o art. 2.º:

Art. 2.º O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional n.º 18, de 1.º de dezembro de 1965 em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais. (BRASIL, 1966).

Na sequência, se faz importante explicar que o Código Tributário Nacional é uma lei formalmente ordinária, Lei nº 5.112/ 1966, ademais quando aprovado vigorava a Constituição Federal de 1946 e, não existia lei formalmente complementar. No entanto, a partir da CF de 1988, ganhou status de lei complementar (MOTTA, 2003). Uníssono, o CTN foi recebido pela CF de 1967 também como lei ordinária, conforme referenciado:

Por esta razão Maria do Rosário Esteves defende a tese de que a Lei n.º 5.172/66 (nosso CTN) foi recebido pela Constituição de 1967 como "lei formalmente ordinária e materialmente de caráter nacional."(2) O patamar de lei materialmente complementar deriva da circunstância de que hoje o CTN

está a salvo das investidas da lei ordinária, pois para ser alterado naquilo que diga respeito a qualquer das matérias constantes no art. 146, III da Constituição o texto constitucional exige lei complementar. (MOTTA, 2003).

Assim, o Sistema Tributário pode ser classificado quanto à possibilidade de modificação e quanto ao modo como são construídos. Dessa forma, quanto à possibilidade de modificação pode ser rígido ou flexível. Primeiramente, o sistema é rígido, porque o legislador ordinário não dispõe de opções para modifica-lo, devido estar disciplinarmente constituído de forma completa. Por segundo, flexível é o sistema do qual o legislador ordinário desfruta de amplas faculdades. Quanto ao modo o sistema pode ser construído de forma racional, elaborado conforme princípios visando objetivos políticos, ou histórico são os tributos resultantes de instituir sem um planejamento prévio (PUCCINELLI, 2014).

À vista disso, pode-se concluir que o Sistema Tributário Brasileiro tem características de um conjunto de normas rígidas e racionais. Segundo a explicação arguida por Puccinelli:

[...] o Sistema Tributário Brasileiro pode ser considerado rígido porque a Constituição Federal traça a delimitação de todos os impostos, contribuições e taxas, impondo seus alcances e limites [...] é, ainda, racional porque os tributos, no contexto brasileiro, constituem receitas derivadas, as quais se encontram inseridas na atividade financeira do Estado, como principal fonte do sustento para a realização das necessidades da sociedade, a fim de atingir o bem comum, sendo planejado e elaborado conforme a dogmática financeira. (PUCCINELLI, 2014, p. 92).

À vista disso, o Sistema Tributário Nacional é, um complexo de normas interligadas aos princípios jurídicos, disciplinando as prerrogativas da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, instituindo, arrecadando e administrando os tributos, de forma a atribuir as competências e distribuição de receitas tributárias. De um outro lado, se encontra as garantias materiais e formais dos contribuintes em relação a exigência tributária (PUCCINELLI, 2014).

Importante ressaltar, que no Sistema Tributário do Brasil temos pluralidade de poderes tributantes, em que conforme o art. 145 da CF/88, tem mais de um órgão com poderes para tributar, são eles: a União, os Estados e os Municípios. Garantindo, assim, ao País a descentralização ao poder de tributar. Ocorre que, nem todos os órgãos tem a mesma competência tributária, assim as competências são classificadas em: Competência Comum exercida cumulativamente por todos os órgãos; Competência Privativa exercida exclusivamente por determinado órgão, e por último,

a Competência Residual exercida pela União com poderes para criar impostos especiais (QUINTANILHA, 2009).

No sistema tributário ocorre a bitributação, em que um órgão tributante cria um imposto de competência de outro órgão, isso é exceder sua competência, e cobrando um imposto já arrecadado. E ainda, ocorre, bis in idem quando determinado órgão cria um imposto que incide sobre outro já criado, ou seja, é tributado sobre a mesma coisa duas vezes, porém com um nome diferente (QUINTANILHA, 2009).

Destaca-se que tanto a bitributação quanto o bis in idem são hipóteses excepcionais de aplicação. Cada órgão tributante possui participação na receita tributária, disciplinada no art. 157 ao 158 da CF/88, garantindo uma parcela do que é arrecadado a cada órgão. Além de no art. 159 da CF/88 ser tratado dos impostos que a União entregará aos demais entes da federação (QUINTANILHA, 2009).

Ao disciplinar o sistema tributário é preciso levar em consideração certos conceitos. A Constituição de 1946 ao tratar tributos o utilizava em sentido genérico, abrangendo três contribuições de caráter coercitivo, os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. A Constituição atual não conceitua tributo ao disciplinar o sistema tributário, entretanto, está de forma implícita, aproximando-se do conceito disciplinado no Código Tributário Nacional. Segundo disciplina Aliomar Baleeiro:

[...] tributo é toda obrigação jurídica que nascer de pressuposto lícito (tornando-se inconfundível com as sanções em geral, inclusive indenizações por ato ilícito), independentemente do consentimento do obrigado (é obrigação compulsória ex lege)" (BALEIRO, 2015, p. 31).

Assim, os tributos não são igualados aos ingressos não coativos, que avolumam os cofres públicos por meio de atos de vontade. São alguns exemplos de ingressos não coativos os empréstimos públicos compulsórios, contraídos pelo Estado ou amortizações daqueles por ele concedido, cauções, finanças, depósitos, doações, preços públicos ou políticos cobrados pelo ente público devido a exploração de seus bens e empresas, em regime ou não de monopólio (BALEIRO, 2015).

Tributo é uma receita derivada do Estado, obtida compulsoriamente do particular ou contribuinte. O conceito legal está expresso no art. 3º do CTN, que dispõe:

Art. 3.º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída

em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL, 1966).

Então, entende-se em Direito, prestação o objeto de uma obrigação que pode ser negativa ou positiva, a prestação pecuniária é uma obrigação de pagar, positiva, tendo por objeto o pagamento de um tributo, quanto a compulsória, significa que o pagamento do tributo é obrigatório, imposto pelo Estado e garantido seu recolhimento por meio coercitivo, facultado por lei. No que tange, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, o tributo via de regra deve ser pago em dinheiro, contudo, mediante autorização legal pode ser pago em outra espécie de bens, com expressão econômica. A oração que não constitua sanção de ato ilícito, isso quer dizer que o Estado cobra quantias em dinheiro em decorrência de ato ilícito, como por exemplo, em caso de multa de trânsito. Instituído por lei, significa que o tributo é um resultado da vontade dos representantes do povo, e deve ser sempre instituído mediante lei. Na oração cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, significa que a atividade tributária não pode deixar margens ao exercício de apreciação, já que é guarnecido de todos os elementos para que edite o ato próprio de lançamento (QUINTANILHA, 2009).

Destarte, está elencado na Constituição Federal as categorias dos tributos presentes no sistema tributário, que asseguram competência tributária mínima a cada uma das pessoas políticas. Assim sendo, o art.145 da CF/88 prevê a classificação de três tributos somente, impostos, taxas e contribuição de melhoria, não obstante, o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento de que ainda integram o sistema as demais contribuições e os empréstimos compulsórios elencados nos arts. 148 e 149 da CF/88 (QUINTANILHA, 2009).

Se faz importante analisarmos, de forma sucinta, os diversos tipos de tributos: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições de que trata o art.149 da CF/88 e os empréstimos compulsórios.

O imposto está disciplinado no CTN em seu art.16 conceituando-se da seguinte forma “Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” (BRASIL, 1966). A obrigação de pagar o imposto não se origina de qualquer atividade do Estado que diz respeito ao contribuinte, mas da situação de vida, relativa ao patrimônio de cada contribuinte, que se caracteriza o dever jurídico de pagar o imposto (MACHADO, 2015). Assim, encerra-se o conceito puramente jurídico, coincidindo com

a noção teórica, em que o imposto é a prestação em dinheiro que um ente da federação institui, mediante lei, de forma coativa a quem tem capacidade contributiva, sem qualquer vantagem em retribuição (BALEEIRO, 2015).

Outro tributo são as taxas, é uma contraprestação de serviço, um tributo vinculado. Isto é, a taxa permite que o órgão tributante cobre o contribuinte por um serviço por ele prestado, podendo ser cobrada de acordo com a competência pela União ou Estados ou Municípios, não podendo cobrar nada além do que foi prestado. Com amparo no princípio da legalidade as alíquotas que determinam os valores nas taxas devem ser definidos em lei (QUINTANILHA, 2009). A taxa está expressa no CTN em seu art.77 e no art.145, inc. II da CF/88, in verbis:

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. (BRASIL, 1966).

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

[...]. (BRASIL, 1988).

Outro tributo com âncora na Constituição é a contribuição de melhoria, tem caracterização especial e devido a isso é tratada como espécie de tributo, que se distingue do imposto e da taxa por ter caracterização própria. Face a isso conforme reza Machado “[...] a contribuição de melhoria é um tributo vinculado, cujo fato gerador é a valorização do imóvel do contribuinte, decorrente de obra pública.” (MACHADO, 2015, p. 449). Nesse viés, disciplinada no art.81 do CTN:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. (BRASIL, 1966).

Assim, também é possível formular outro conceito, a partir de sua finalidade específica, sendo um instrumento de capacitação de justiça. Em que, todos devem contribuir para atender as necessidades públicas, de acordo com a capacidade econômica de cada cidadão. Para tanto, a aplicação dos tributos arrecadados geram

recursos, incluindo os investimentos em obras públicas, que disso decorre a valorização imobiliária, assim, o proprietário do imóvel que foi valorizado é chamado a pagar a contribuição de melhoria (MACHADO, 2015). Ou seja, a contribuição de melhoria não é somente a contraprestação de um serviço público, mas a recuperação para os cofres públicos do enriquecimento ganho por um proprietário, devido a obra pública no local da situação do seu imóvel (BALEEIRO, 2015).

Antes de tratarmos de contribuições sociais e empréstimo compulsório, é importante lembrar, que nas primeiras décadas do século XX, se discutia se as taxas se enquadravam ou não na natureza tributária, como também o conceito de tributo, que nessa época, era restrito a impostos. Com o tempo, se expandiu o regime tributário, sendo mais favorável aos contribuintes, devido os princípios da legalidade e da anterioridade, assim se expandiu para às taxas e às contribuições, conseqüentemente após um longo período admitiu-se também como tributo as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios (BALEEIRO, 2015). Assim, de acordo como mencionado:

Em nosso País, somente após a Constituição de 1988, cem anos depois, se acolheu a tese, na jurisprudência dos tribunais superiores, de que as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios teriam a mesma natureza dos tributos [...]. (BALEEIRO, 2015, p. 46).

Desse modo, as contribuições especiais podem ser de natureza econômica, parafiscal ou social. As contribuições especiais de natureza econômica são privativas da União, ou seja, a intervenção da União no domínio econômico, sempre preservando o mercado nacional. As contribuições especiais com natureza sociais irromperam em substituição às chamadas contribuições parafiscais, criadas para preservar a estrutura e o funcionamento, como também para melhorar as condições sociais (BALEEIRO, 2015). Assim, a contribuição “[...] tem como hipótese de incidência uma atuação estatal direta e imediatamente referida ao sujeito passivo.” (BALEEIRO, 2015, p. 124).

No universo das contribuições sociais temos: a previdência social, contribuição específica, que visa a melhoria das condições sociais dos trabalhadores; a contribuição sindical, que mantém as entidades de classe, zelando pelos interesses de seus representados; e as contribuições para o fundo de garantia de tempo de serviço e dos programas de integração social (QUINTANILHA, 2009). As contribuições

sociais são de competência exclusiva da União, disciplinadas no art. 149 da CF/88, in verbis:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. (BRASIL, 1988).

Os empréstimos compulsórios de competência privativa da União, apenas podem ser criados mediante lei complementar. Amparado pela Constituição Federal no art. 148, como também disciplinado no CTN em seu art. 15, em que somente pode ser instituído por motivo de guerra externa, ou sua eminência; calamidade pública e conjuntura que exija a absorção temporária do poder aquisitivo (QUINTANILHA, 2009). Assim:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:
I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".
Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição. (BRASIL, 1988).

Ao se tratar em Sistema Tributário Nacional, se faz necessário abordar de modo geral a atribuição de competência tributária, em que compreende a competência legislativa plena, com ressalvas as limitações da Constituição Federal, Constituições dos Estados e Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, como também, observando o Código Tributário Nacional. Assim, a CF/88 atribuiu aos Estados competência para instituir um imposto, por exemplo, como fez com Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), e dessa forma, está dando a este plena competência para legislar a respeito, respeitando as limitações acima citadas (MACHADO, 2015).

Ainda, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são obrigados a observar as normas gerais do direito tributário, estabelecidas por meio de lei complementar, previsto no art. 146 "Cabe à lei complementar: [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre" (BRASIL, 1988). Ademais,

conforme menciona Machado “O Código Tributário Nacional, embora só tenha sido votado como lei ordinária, porquanto à época não havia distinção formal entre lei complementar e lei ordinária, só pode ser alterado mediante lei complementar.” (MACHADO, 2015, p. 276).

A competência tributária de um ente federado não é afetada pela distribuição de receitas, posto que o tributo originário da receita distribuída a um diferente ente da federação, não deixa a competência legislativa de pertencer a quem tenha sido conferida. Um exemplo, o ICMS de transporte interestadual e intermunicipal, de competência dos Estados (art. 155, CF/88), embora 25% da arrecadação desse tributo destina-se aos Municípios (art.158, inc. IV, CF/88), não alterando, assim, a competência em função da distribuição de receitas (MACHADO, 2015).

A pessoa de direito público a qual tenha a Constituição concedido competência para instituir determinado tributo, não pode a transferir, sendo indelegável a competência tributária. Se admitir a delegação de competência para instituir determinado tributo, significa aceitar que se altere a Carta Magna por uma norma infraconstitucional, somente possível se autorizado pela própria Constituição (MACHADO,2015). Todavia, ocorre que admite-se a delegação, a uma pessoa de direito público, as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conforme o art. 7º do CTN, in verbis:

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

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos. (BRASIL, 1966).

Dessa forma, pode-se melhor compreender as diversas formas de tributos, como são instituídos e arrecadados, além de suas características e limitações para avançar no presente trabalho. À vista disso, o segundo capítulo dará seguimento a linha de pesquisa tratando sobre a competência tributária e a distribuição de receitas

dentro do sistema tributário brasileiro visando uma (im)possível mudança no Pacto Federativo.

2 (IM)POSSIBILIDADE DA REFORMA TRIBUTÁRIA FRENTE A COMPETÊNCIA E RECEITAS TRIBUTÁRIAS

A história demonstra que ao longo dos anos a Constituição Federal foi sendo adaptada às exigências sociais e/, por consequência o direito tributário também evoluiu, sendo criado o Código Tributário Nacional para fortificar o sistema tributário brasileiro. Assim, ao longo da história foi se alterando as formas de distribuição de competência e receitas, com o objetivo de primaziar o desenvolvimento do país.

A vista disso, o segundo capítulo, tem por objetivo estudar as formas de distribuição de competências entre os entes federados, como também a repartição de receitas à luz da Constituição Federal de 1988. Trazendo ao final as perspectivas de uma possível ou impossível mudança no Pacto Federativo Brasileiro, que é tão relutante em nosso país, afinal se faz tão necessária.

2.1 DISTRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DE CADA ENTE

Ao tratar-se de competência tributária, deve-se referir ao que é atribuído aos entes federativos, cada um com suas particularidades, para instituir, modificar ou extinguir um tributo, ou seja o que cada ente pode exercer conforme a Constituição Federal de 1988.

Oportuno ressaltar, de acordo com a Teoria do Direito Tributário o poder de tributar não se confunde com a competência tributária. Primeiro, porque o poder é do mundo dos fatos, apto a realizar a vontade, encontra-se independentemente do sistema normativo. Segundo, porque a competência está inserida no mundo das normas, existindo somente incorporada dentro do sistema normativo (MACHADO, 2015).

Para Aliomar Baleeiro “Segundo ensinam a doutrina e a jurisprudência assentada, competência é a norma constitucional, atributiva de poder legislativo a pessoa estatal, para criar, regular e instituir tributos.” (BALEIRO, 2015, pág. 69). Assim, de maneira mais simples segundo Sérgio Pinto Martins a competência tributária consiste na delimitação do poder tributário do Estado, em que a Constituição é que estabelece a competência tributária de cada ente da federação para tributar determinadas situações. Utilizada de acordo com a lei ordinária de cada um dos entes tributantes (MARTINS, 2006).

Em matéria tributária, a competência é atribuída às pessoas de direito público, pela Constituição Federal, conferindo aos entes a faculdade para criar tributos, e limitando ao fornecer as características que irão individualizá-los. Somente podendo os tributos serem criados através de lei, que para tanto deve possuir o poder de editar leis, como a União, Estados, Distrito Federal e Municípios (QUINTANILHA, 2009). A competência tributária segue uma forma rígida disposta na Constituição para não haver o conflito de competência, conforme reza Aliomar Baleeiro:

A competência tributária, no sistema rígido do Brasil, que discriminou as receitas dos três níveis de governos do Estado Federal, reiterando qualquer possibilidade de acumulação ou concorrência dum com outro, é regida pela Constituição Federal. (BALEIRO, 2015, p. 61).

Ademais, vigora no sistema tributário brasileiro o regime de competência privativa para os impostos e para os demais tributos. Assim, a Constituição Federal designou de forma expressa e taxativa a competência privativa de cada ente da federação. Ocorre que, ainda tem-se os tributos de competência residual, comum ou concorrente e extraordinária (DIFINI, 2006).

Assim, a competência para instituir tributos além dos especificamente previstos na Constituição para os entes tributantes, é a competência residual. Nossa Carta Magna atribuiu essa condição unicamente a União, condicionando ao atendimento de alguns requisitos, previstos no art. 154, inc. I da CF/88 (DIFINI, 2006). Conforme prevê:

154. A União poderá instituir:
I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; [...]. (Brasil, 1988).

Outrossim, os tributos de competência comum são aqueles que podem ser instituídos tanto pela União como pelos Estados, Distrito Federal e Municípios. A Constituição não traz um rol taxativo, apenas define traços caracterizadores, que devem ser seguidos, para não criar um novo tributo. São de competência comum as taxas e contribuições de melhoria (DIFINI, 2006).

Trata-se, por fim, da competência extraordinária ou excepcional, atribuída diante de circunstâncias extraordinárias. Na Constituição somente é outorgada a União devido a demandar maiores recursos ao erário público, em caso de guerra,

sucedem-se que desde a vigência da Constituição de 1988, não houve a criação desse imposto, devido a incoerência de situação ou eminência de guerra (DIFINI, 2006).

De acordo com a Constituição vigente o artigo 6.º do Código Tributário Nacional permanece atual, já que as normas de atribuição de competência tributária são normas originárias, não derivadas, com eficácia imediata, observando as limitações impostas pela Constituição (BALEIRO, 2015). Destarte, disposto o seguinte no artigo:

Art. 6.º A atribuição constitucional de competências tributárias 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. (BRASIL, 1966).

É notório, que a competência tributária abrange a competência legislativa e a capacidade tributária. Todavia, é indelegável a competência tributária. Ocorre que a capacidade tributária ou a capacidade para ser sujeito ativo da obrigação tributária pode ser delegada por uma pessoa jurídica de direito público a outra (MACHADO, 2015).

A Constituição Federal de 1988 buscou repartir esmiuçadamente as competências da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, envolvendo o uso de poder a ser veiculado por lei tributária, como também instituindo os tributos a ser arrecadado por cada ente.

A começar pela União, o ente com mais poder em matéria tributária. Devido aos sete tipos de regras e matrizes para instituir seus impostos, arguidos no artigo 153 da Constituição Federal:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
 I - importação de produtos estrangeiros;
 II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
 III - renda e proventos de qualquer natureza;
 IV - produtos industrializados;
 V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
 VI - propriedade territorial rural;
 VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar. (BRASIL, 1988).

Além do mais, autoriza também a União, a criar novas regras matrizes tributárias, na intenção de instituir novos impostos denominada competência residual. Todavia há de se valer de lei complementar, cuidando para que estes novos impostos

não sejam cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprio dos impostos excluídos na Constituição (BIRNFELD, BIRNFELD, 2008). Conforme o mencionado no art. 154, inciso I da CF, in verbis:

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; [...] (BRASIL, 1988).

Além desta prerrogativa, pode ainda instituir impostos extraordinários, de competência ou não no âmbito tributário. Além do mais, a União à exemplo dos demais entes federativos, por meio de lei ordinária institui tributos de competência comum, decorrentes de suas obras públicas. Poderá instituir, ainda, empréstimos compulsórios e também contribuição especial (BIRNFELD, BIRNFELD, 2008).

Os Estados e o Distrito Federal podem instituir seus impostos, na respectiva Lei Estadual, observando a Lei Complementar Federal e a própria Constituição Federal. Valendo-se de três regras matrizes, dispostas no art. 155 da Carta Magna, em que lhes compete instituir impostos sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos, operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, e propriedade de veículos automotores. Observando a Constituição, os Estados podem instituir tributos de competência comum:

[...] taxas, em razão do exercício do seu poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de seus serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição e contribuição de melhoria, decorrente de suas obras públicas." (BIRNFELD, BIRNFELD, 2008, p. 49).

Destarte, aos Municípios foi outorgado pela Constituição Federal em seu artigo 156, a instituição de três impostos, via Lei Municipal. E, ainda, poderão instituir tributos de competência comum observando as regras impostas pela Constituição de 1988. Além disso poderão instituir contribuição para o custeio da iluminação pública, disciplinada, também, em lei municipal. Nessa senda, é de competência dos Municípios, in verbis:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

- I - propriedade predial e territorial urbana;
- II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
- III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (BRASIL, 1988).

A competência do Distrito Federal, é mais limitada que a da União, porém superior que a dos Estados e Municípios. Sendo autorizado pela Constituição Federal a instituir impostos via Lei Distrital, observado o disposto em Lei Federal e na Constituição, que segundo Birnfeld, contando com seis regras matrizes:

[...] a) transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCD); b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS); c) propriedade de veículos automotores (IPVA); d) propriedade predial e territorial urbana (IPTU); e) transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI); f) serviços de qualquer natureza (ISS), os quais devem ser definidos previamente em Lei Complementar Federal, excluídos desta possibilidade os já tributados pelo ICMS. (BIRNFELD, 2008, p.51).

O Distrito Federal pode ainda instituir tributos de competência comum, contribuição social cobrada de seus servidores em benefício ao regime previdenciário e contribuição para o custeio da iluminação pública.

Nesta senda, definida as competências de tributar de cada ente, de modo amplo, a União é quem edita normas gerais, os Estados e o Distrito Federal editam normas suplementares, ao Município cabe a menor parte.

2.2 REPARTIÇÃO TRIBUTÁRIA DAS RECEITAS

No sistema tributário brasileiro a repartição de receitas é regulada pela Constituição Federal, destinando da arrecadação de tributos da União o repasse aos demais entes federados, garantindo a autonomia política entre estes. Como se pode identificar no capítulo anterior há uma desigualdade na arrecadação de tributos, uma vez que há mais impostos federais, do que estaduais ou municipais. Para tanto o legislador instituiu a repartição de receita.

Desse modo, é pela distribuição de receitas que se divide entre as entidades os produtos de arrecadação dos tributos que foram instituídos e cobrados. Assim, conforme cita Baleeiro um conceito mais técnico, como se pode ver:

No sistema tributário brasileiro introduziu-se a participação de uma Pessoa de Direito Público Interno no produto da arrecadação de imposto da competência de outra. Esta decreta e arrecada um imposto e distribui tantos por cento da receita respectiva entre várias Pessoas de Direito Público que a compõem: a União distribui entre os Estados e o DF, ou entre estes e os Municípios (CF, arts. 25 e 26); o Estado, entre os seus Municípios (CF, art. 23, § 8.º). (BALEIRO, 2015, p. 64).

A distribuição não intervém na competência a quem é atribuído o tributo. É livre de fixação de alíquotas, assim como em isentar ou não tributar. A questão de isentar ou não tributar não gera nenhum direito ao ente beneficiado com a distribuição (BALEIRO, 2015). O repasse de impostos federais para os Estados e Municípios, está regulamentado no art. 157 a 162 da Constituição Federal.

Cabe aos Estados e ao Distrito Federal o imposto de renda retido na fonte sobre os rendimentos pagos por eles, suas autarquias e fundações, um exemplo, o imposto incidente sobre vencimentos pagos a servidores públicos, ou sobre juros de títulos da dívida pública estadual, pertencendo assim, ao Estado que efetuar o pagamento. Além de 20% dos impostos em que a União instituir de que trata o art. 154, inc. I da CF, ou seja os impostos extraordinários, consoante o art. 157da CF (DIFINI, 2006). In verbis:

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

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

II - vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I. (BRASIL, 1988).

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; [...]. (BRASIL, 1988).

Ainda, pertence aos Estados 21,5% da arrecadação de imposto sobre a renda e sobre produtos industrializados repassados por meio do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal, em conformidade com o art.159, inc. I, alínea “a” da CF. Igualmente, 10% do imposto sobre produtos industrializados, proporcional ao valor das respectivas exportações são repassados aos Estados, nos termos do art. 155, §

2º, inc. X, alínea “a” da CF. Equitativamente, 30% do imposto sobre operações financeiras incidente sobre ouro ativo financeiro, cabe ao Estado de origem, com fulcro no art. 153, § 5º, inc. I da CF. Por fim, da mesma forma, 29% da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico que incide sobre importação e comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e combustíveis, abe aos Estados, sendo partilhado também com os Municípios (DIFINI, 2006). Conforme artigos apontados:

Art. 159. A União entregará:

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

a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal; (BRASIL, 1988).

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (BRASIL, 1988).

1 Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

§ 5º O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do "caput" deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos

I - trinta por cento para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem; (BRASIL, 1988).

Em contrapartida, os impostos federais que cabem aos Municípios, o produto da arrecadação do imposto sobre a renda, incidente na fonte sobre rendimentos pagos, a qualquer título. O produto da arrecadação do imposto da União sobre propriedade territorial rural de 50%, quando o imóvel estiver situado no respectivo Município, como também do produto de arrecadação do imposto do Estado sobre propriedade de veículos, sendo licenciado no referente Município. Poderá ainda, ocorrer a fiscalização e a cobrança de imposto territorial rural pelo Município, não podendo alterar a alíquota, assim cabe-lhe a totalidade da arrecadação sobre imóveis nele situado. Cabe, ademais, 25% do produto de arrecadação do imposto do Estado sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ambos baseados no art. 158 da CF (DIFINI, 2006). Dessa forma, os impostos distribuídos aos munícipes são:

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

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

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

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

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

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal. (BRASIL, 1988).

Ainda os impostos federais repassados aos Municípios, 22,5% do produto de arrecadação do imposto sobre renda e sobre produtos industrializados repassados através do Fundo de Participação dos Municípios, com base no art. 159, inc. I, alínea “b” da CF. Do valor que a União repassa aos Estados, conforme o art. 159, inc. II da CF, 25% será repassado aos Municípios, determinado para compensar a perda na arrecadação do ICMS, por exemplo, que são operações imunes. De acordo com o art. 153, § 5º da CF ocorre o repasse de 70 % do IOF incidente sobre ouro ativo financeiro, para o Município de origem. Cabe ainda aos Municípios 25% do valor que a União repassa para os Estados nos termos do art. 159, inc. III da CF (DIFINI, 2006). Artigos, in verbis:

Art. 159. A União entregará:

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

[...]

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

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

III - do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, 29% (vinte e nove por cento) para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação a que se refere o inciso II, c, do referido parágrafo. [...] (BRASIL, 1988).

1 Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

§ 5º O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do "caput" deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos:

I - trinta por cento para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem;

II - setenta por cento para o Município de origem. (BRASIL, 1988).

Vale salientar que o art. 160, parágrafo único da CF, possibilita a União e aos Estados condicionarem a entrega de recursos, ao pagamento de seus créditos. Além do mais, cabe frisar que o fato de um ente ter participação no produto de outro não transfere a sua competência (DIFINI, 2006). A condição na entrega de recursos, disciplinada no:

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

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

I – ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias;

II – ao cumprimento do disposto no art. 198, § 2º, incisos II e III. (BRASIL, 1988).

Quanto aos fundos de participação dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, estabelecido mediante lei complementar, com normas para entrega de recursos e, critérios de rateio e acompanhamento pelos beneficiários do cálculo das quotas, de acordo com o art. 161 da CF. Os recursos estabelecidos no Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal serão distribuídos à razão de 85% para os Estados integrantes das regiões norte, nordeste e centro-oeste e 15% para os das regiões sul e sudeste. Ainda, mais de 3% da arrecadação do IR e do IPI é entregue para a aplicação em programas de financiamento para as regiões norte, nordeste e centro-oeste, determinado no art. 159, inc. I, alínea "c" da CF (DIFINI, 2006). Assim, conforme:

Art. 161. Cabe à lei complementar:

I - definir valor adicionado para fins do disposto no art. 158, parágrafo único, I;

II - estabelecer normas sobre a entrega dos recursos de que trata o art. 159, especialmente sobre os critérios de rateio dos fundos previstos em seu inciso I, objetivando promover o equilíbrio sócio-econômico entre Estados e entre Municípios;

III - dispor sobre o acompanhamento, pelos beneficiários, do cálculo das quotas e da liberação das participações previstas nos arts. 157, 158 e 159.

Parágrafo único. O Tribunal de Contas da União efetuará o cálculo das quotas referentes aos fundos de participação a que alude o inciso II. (BRASIL, 1988).
Art. 159. A União entregará:

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

[...]

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; [...] (BRASIL, 1988).

A repartição de receitas instituídas para suprir as falhas na distribuição de arrecadação, beneficia determinadas regiões, como se pode analisar. Tais disposições refletem o forte poder político das bancadas de determinadas regiões, resultado de uma representação política desproporcional, e conseqüentemente a distribuição não equitativa dos recursos públicos.

2.3 DA (IM)POSSIBILIDADE DE UMA REFORMA TRIBUTÁRIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Em um estudo acerca do Sistema Tributário Nacional, é de suma relevância a análise da necessidade de uma reforma tributária visando o desenvolvimento do país, em virtude, do Código Tributário Nacional ser de 1966. Assim, precisa-se descentralizar o poder, desburocratizar os procedimentos fiscais, simplificando, o sistema tributário.

Primeiramente, é indispensável não abordar o que elucida Isabel Delfino da Silva Massaia, frente ao Estado perante o sistema tributário, in verbis:

Não há Estado sem a fonte de recursos mais preciosa que é oriunda da arrecadação de tributo. Não há o cumprimento da função alocativa e distributiva do Estado (financiamento das despesas públicas) sem o debate do nosso sistema de arrecadação tributária e o destino das receitas arrecadadas. Isso porque não se pode pensar em tributação como uma pasta fechada e sem reflexos; antes, porém é algo dinâmico e que causa impactos, uma vez que gera receita para promover as atividades essenciais do Estado Democrático de Direito de 1988. (MASSAIA, 2019, p. 192).

Por segundo, é de suma importância, recordar que o Sistema Tributário Nacional constituiu-se, enquanto vigorava a Constituição de 1946, semente do CTN, constituído juridicamente pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965. Por

consequente, complementado pelo Código Tributário Nacional convencionado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, com força lei ordinária (DUEIROZ, 2012).

A partir da Constituição de 1988, um imenso número de projetos de que visavam a reforma tributária foram elaborados, todavia, nenhum logrou êxito. Nenhum projeto conseguiu transcender o Congresso Nacional, ou seja, conforme Dueiroz cita “[...] nenhum deles chegou a ser votado pelo plenário da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal.” (DUEIROZ, 2012, p. 06).

Nessa senda, é notório que nenhum governo alcançou o apoio do Legislativo para aprovar uma emenda constitucional de ampla reforma. Dessa forma, as soluções são apenas provisórias, alterado o Sistema Tributário por Emendas Constitucionais nº 3/93, 10/96, 12/96, 17/97, 21/99, 27/00, 29/00, 33/01, 35/01, 37/02, 39/02, 41/03, 42/03, 44/04, 55/07, 56/07 e 59/07, sem contar as leis complementares, leis ordinárias e medidas provisórias (DUEIROZ, 2012). Em suma, é lastimável, que desde 1966 não houve uma Reforma Tributária, somente soluções provisórias, assim como reza Dueiroz:

É surpreendente a persistência do governo na adoção de soluções parciais, que, aliás, distorcem o Sistema. Como observa o Barão de Itararé (Jornalista Aparício Torelly), “o mal do governo não é a falta de persistência, mas a persistência na falta”. (DUEIROZ, 2012, p. 07).

Para Lopes Filho “[...] essas reformas de Constituição, nominalistas, normativas, representam a velha técnica da classe dominante no País.” (FILHO, 1995, p. 228). Assim, para a reforma se fazer efetiva tem de ser global, não somente na administração tributária, mas também na consciência dos cidadãos brasileiros (FILHO, 1995).

Ainda, o sistema tributário brasileiro é caótico, além do mais tantas emendas constitucionais acabam maltratando o sistema. E, dessa forma, sobrecarrega os contribuintes, inclusive o Erário, e como cita Ives Gandra da Silva Martins “[...] facilitando a sonegação dolosa e impondo, para muitos setores, a inadimplência sobrevivencial, como forma de evitar a falência.” (MARTINS, 2009, p. 43).

O Sistema Tributário surgiu, devido ao crescimento do país, como também por razão da evolução econômica e dos anseios de fortalecimento da federação. Ao ponto de ter característica centralizadora, autônoma, mas sem possibilitar o desequilíbrio impositivo, acarretando ao contribuinte uma carga de tributos suportável (MARTINS,

2009). Todavia, atualmente a carga tributária sucedeu o insuportável, igualmente ao primeiro tributo brasileiro, o quinto, odiado pelos brasileiros, como o observado por Dueiroz:

Observamos anteriormente que o primeiro tributo brasileiro foi o quinto, ou seja, 20% sobre a produção, e que era tão odiado pelo povo que passou a ser chamado de “quinto dos infernos”, expressão até hoje em uso. Um advogado observou que a carga tributária atual corresponde a quase “dois quintos dos infernos”, o que é insuportável, e um ilustre tributarista, professor emérito, acrescentou que “são dois quintos e dois infernos: aguentar a carga tributária e aguentar o governo”. (DUEIROZ, 2012, p. 08).

Desde o ano de 1995 busca-se a dita reforma tributária, conforme Osiris de Azevedo Lopes Filho, a reforma “é unanimidade nacional porque ninguém suporta a carga tributária existente hoje no país [...] pagam os tributos: a classe média, [...] e a classe trabalhadora [...]. (FILHO, 1995, p. 225). Então, nada mudou desde 1995, somente, a carga tributária que não para de aumentar.

Para Lopes Filho, quando se trata de reforma tributária se faz necessário examinar três critérios: suficiência, equidade e viabilidade. O primeiro, critério da suficiência, se os recursos concedidos são satisfatórios a cada ente da federação, para que cumpra com a sua função social. Por segundo, o critério da equidade, da justiça fiscal, como já mencionado, quem paga imposto é a classe média e trabalhadora e, no setor empresarial as empresas monopolistas ou oligolistas. Entretanto, quem tem melhores condições de pagar imposto não paga, ou seja, o rico não paga imposto. E ainda, verifica-se a manobras para o não pagamento e a evasão pura e deslavada. E o terceiro critério é a viabilidade da reforma tributária (FILHO, 1995). Por conseguinte, esse segundo Lopes Filho aborda uma proposta considerada racional, ideada pela FIESP, in verbis:

[...] não tributar a fase produtiva nem a de comércio, criar impostos sobre o consumo, a serem pagos pelo consumidor no momento que adquirir o bem ou pagar pelo serviço. [...] no país da evasão não há boa consciência tributária nem administração suficiente. [...] quem propõe um imposto sobre o consumo na realidade está propondo algo impossível a ser praticado neste país. (FILO, 1995, p. 229).

Observando, sobre o ponto de vista regional, a maior parte dos estados menos desenvolvidos, como os do Norte, Nordeste e Centro-oeste consideram insatisfatório focar a tributação no consumo. Devido, esses estados demandarem maior

necessidade de transferência de recursos do governo, por não investirem na capacidade própria de arrecadação conflito esse que se estende ao longo da história brasileira (REZENDE, 1995).

Destarte, esse ponto de vista, não é único dos estados das regiões menos desenvolvidas. Todavia, grande parte dos municípios brasileiros, compartilham, do mesmo enfoque, uma tradicionalidade de nosso país, conforme aludido por Fernando Rezende:

Não podemos ignorar que a forte tradição municipalista no Brasil tem um peso importante na discussão do problema da reforma fiscal. E que o resultado disso na Constituição de 1988 é que a maior parte dos recursos municipais provêm de transferências federais. Isto constitui hoje, de certa maneira, uma séria restrição a ser superada. (REZENDE, 1995, p. 35).

Nessa senda, a maior parcela da competência tributária é reservada a União. No entanto os Estados-membros e os Municípios são favorecidos pela arrecadação de diversos impostos federais. Essa distribuição de receitas está disciplinada nos artigos 157 a 162 da Constituição vigente (MACHADO, 2015).

Como pode-se denotar o sistema tributário brasileiro, quando se aborda a repartição de receita é um sistema centralizado. Assim, em conformidade com a tese de Hugo de Brito Machado “A técnica de distribuição de receitas, mantém os Estados e os Municípios na dependência do Governo Federal, a quem cabe fazer a partilha das receitas tributárias mais expressivas.” (MACHADO, 2015, pág. 30).

Fica evidente que a União possui a maior arrecadação de tributos, devido a ela cabe cobrar nove tipos de tributos diferentes, e, aos Estados e Municípios apenas três cada ente. Segundo um estudo realizado pela Câmara do Deputados, dos valores arrecadados pelo ente maior a União, 68% fica para essa, 58% vai para o Distrito Federal, 24% para os Estados e 18% para os Municípios. Ainda, nesse sentido, a União arrecada, atualmente, 69% da Receita Fiscal, restando apenas 31% aos demais entes federativos.

No entanto, com a Constituição de 1988, a União possuía competência impositiva sobre sete impostos, são eles: importação, exportação, renda, propriedade territorial rural, operações financeiras, produtos industrializados e grandes fortunas (MARTINS, 2009). Contudo, com a EC nº 3/ 93 sobreveio mudanças, in verbis:

Com a EC nº 3, foi acrescido o IPMF (Imposto Provisório sobre Operações Financeiras). O IPMF teve vida curta, sendo substituído, pelas ECs. nº 12, 21 e 42, por uma Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira

(CPMF), destinada agora à Assistência Social e Previdenciária, mas extinta em 31/12/07. Arrecada a União sete impostos, lembrando, todavia, que repassa quase metade de seus ingressos concernentes ao IPI e ao Imposto de Renda para Estados e Municípios e não regulamentou ainda o imposto sobre grandes fortunas. (MARTINS, 2009, p. 42-43).

Já aos Estados a Carta Magna concedeu quatro impostos, são eles: transmissões imobiliárias não onerosas, operações relativas à circulação de mercadorias, adicional de imposto de renda e veículos automotores. Entretanto, a EC nº 3/93 removeu o adicional de imposto de renda, restando atualmente três impostos e a transferência do governo federal (MARTINS, 2009).

À vista disso, os Municípios com a Constituição de 1988 detinham quatro impostos, ou seja, impostos sobre serviços, predial, territorial urbano, vendas a varejo e transmissões imobiliárias onerosas. Com da EC nº 3/93, que coibiu o imposto sobre venda a varejo, mantendo-se três impostos além dos repasses do Estado e da União (MARTINS, 2009).

Segundo a lição de Hugo de Brito Machado objetivando suprimir essa dependência foi sugerido a Assembleia Nacional Constituinte a criação de órgãos para o uso exclusivo da administração das receitas tributárias, dividido em dois conselhos, o primeiro Conselho de Representantes dos Estados com a função de administrar o Fundo de Participação dos Estados, o segundo Conselho de Representantes dos Municípios com a função de administrar o Fundo de Participação dos Municípios. Assim, competentes para estabelecer as normas que regulam a distribuição dos fundos referidos no artigo 159, inciso I, alíneas “a” e “b” da Constituição vigente. Dessa forma os Estados e Municípios não seriam dependentes da política do Poder Central, para com a distribuição de receitas. Tal sugestão foi acolhida pela Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas, todavia na Comissão de Orçamentos e Finanças foi descartada sem justificativa (MACHADO, 2015).

É notório, o fato de termos de buscar o aperfeiçoamento da Federação, que se pode alcançar com a reformulação do sistema tributário, principalmente com a modificação da partilha das receitas tributárias, devendo esta ser automática, sem a interferência de outra esfera de governo (MACHADO, 2015).

Ainda, segundo Hugo de Brito devido à grande concentração da tributação ser da União volta-se a um Estado Unitário, assim mencionado:

O Brasil é um exemplo de Estado Federal, ou Federação, embora a centralização do poder político e especialmente a centralização das rendas tributárias, antes da Constituição de 1988, fossem de tal ordem e caracterizar o Brasil como Estado Unitário. Com a Constituição de 1988 deu-se um passo significativo rumo ao federalismo, embora a dependência dos Estados e Municípios ainda tenha ficado bastante acentuada, posto que as distribuição das quotas destes nos fundos de participação continua a ser administrada pelo Governo Central. Desde que entrou em vigor, todavia, a Constituição e 1988 vem sendo objeto de emendas que implicaram verdadeiro retrocesso, de sorte que, praticamente, voltamos a ser um Estado Unitário, tamanha é a concentração do poder de tributar em mãos da União. (MACHADO, 2015, pág. 23).

É oportuno relatar que se tratando da Constituição Federal ter completado 30 anos e, não ter-se tomado nenhuma medida referente ao Imposto sobre Grandes Fortunas, outorgado na mesma, é lastimável tal supressão. Ainda por referir-se a um país de renda mal distribuída, a carga tributária consegue ser além do mais pior (FILHO, 1995). E, conforme bem colocado por Lopes Filho, que dá uma explicação a omissão:

No final da mesa-redonda anterior, um dos conferencistas disse que, infelizmente, o Imposto sobre Grandes Fortunas atemorizava as grandes fortunas. Ora, a palavra grande foi fundamental na formulação desse imposto, para que não se estabelecesse um tributo sobre qualquer riqueza, apenas sobre a grande. E esse seria o primeiro imposto que não incidiria sobre a classe média e a classe trabalhadora. (FILHO, 1995, p. 235).

Assim como, há a supressão a um tributo, temos a questão da isenção, uma limitação ao poder de tributar, instituída mediante lei ordinária. E, segundo dados da Câmara dos Deputados os Estados perderam R\$ 25 bilhões no ano de 2016 em função da Lei Kandir, Lei complementar brasileira de nº 87, entrou em vigor em 13 de setembro de 1996, que isenta do tributo de ICMS os produtos e serviços destinados à exportação, imposto este, de competência dos Estados e do Distrito Federal. Devendo este valor ser compensado.

Em conformidade com Lopes Filho, a reforma no sistema tributário deve-se aplicar o exemplo dos Estados Unidos da década de 60, realizar o orçamento dos gastos tributários. Desse modo, definir o que perdeu-se e renunciou-se de arrecadação do sistema, com o fim de averiguar os incentivos e isenções que não exercem suas finalidades, ao modo de poder tributá-los (FILHO, 1995). De forma que, a isenção não é mais útil, in vebis:

A isenção que deixou de ser social ou economicamente útil deve ser abolida. Dessa forma, ao invés de fazer a reforma de sempre, aumentando a carga tributária que recai sobre a população, obtêm-se recursos adicionais naqueles setores em que o benefício tributário é socialmente ineficaz. (FILHO, 1995, p. 229).

Além disso, Aristófanis Fontoura de Holanda traz algumas medidas para prevenir ou combater as evasões, como dito anteriormente, revisão de incentivos, isenções e privilégios, dentre outros. (HOLANDA, 1995). Mas, além disso, se faz necessário resgatar as bases tradicionais da tributação.

O tema da reforma tributária é unanimidade nacional porque ninguém suporta a carga tributária, principalmente quem arca com os tributos, são a classe média e a classe trabalhadora, que suporta uma enorme carga de tributos (FILHO, 1995). Devido a isso, deveria ocorrer uma simplificação no sistema tributário, para diminuir a carga tributária, mas “A simplificação, com redução da carga tributária, é meta de impossível avaliação [...]” (MARTINS, 2009, p. 46). Da mesma forma, aponta Kiyoshi Harada de acordo com uma simplificação no sistema, in verbis:

O Brasil precisa urgente de uma reforma tributária para simplificar o sistema tributário vigente dúbio, nebuloso, caótico, complexo, caro, inseguro e de difícil operacionalização, que custa aos contribuintes em geral 3.600 horas de trabalho ao ano, para cumprir todas as obrigações tributárias. (HARADA, 2019, p.25).

A carga tributária cresce a cada dia mais, porém não há dinheiro para obras importantes, estradas estão necessitam de manutenção, o sistema penitenciário está superlotado, diante esse cenário é preciso haver mudanças (MACHADO,2015). É sabido, que a redução da carga tributária deve ser alcançada em fatias para não onerar os cofres públicos e ser simplificado o sistema. Destarte, em meio ao enfoque político, no qual encontra inserido a reforma tributária ideal, se torna praticamente impossível (DUEIROZ, 2012).

Quando referido a reforma tributária, dentro do sistema tributário, abre inúmeros questionamentos, a distribuição de renda na sociedade, repartição do ônus para financiar o Estado, problemas referentes a distribuição de recursos arrecadados, uma possível divisão mais justa de competência entre os entes da federação (SOARES, 1995).

Diante do atual cenário brasileiro, no qual se encontra as contas públicas e o aumento das despesas, deveria haver uma redefinição da partilha tributária, e ainda

em curto prazo. Visto que, os Estados e Municípios são carentes em recursos e, inúmeras vezes demoram a receber as transferências do Governo Federal, ou ainda, não recebem o suficiente, em se tratando de estarem próximos as necessidade locais.

CONCLUSÃO

O presente trabalho de conclusão de curso versou sobre o Pacto Federativo Brasileiro, discorrendo a distribuição de competência e repartição de receitas, bem como propostas de reformas tributárias, a fim de demonstrar a demanda de compromisso que cada ente federativo tem a cumprir frente a realidade em que enfrenta acarretando uma (im)possibilidade de uma reforma tributária.

Essa é a seara em que se insere a problemática em estudo, tendo como pergunta: em que medida o Pacto Federativo está alinhado com a distribuição de competências constitucionais e a demanda de compromissos que cada ente federativo tem a cumprir com sua realidade constitucional? Se torna possível ou impossível uma reforma?

Em primeiro, tratou-se do Pacto Federativo Brasileiro, expondo alguns conceitos fundamentais e a evolução da história tributária, bem como os princípios fundamentais que a norteiam e o sistema tributário nacional.

Assim, inicialmente história tributária teve início com a descoberta do Brasil, no qual eram aplicadas as leis de Portugal e o primeiro tributo foi quinto do pau-brasil. Com a independência do Brasil criou-se a Constituição, no total de sete Constituições, que se aperfeiçoaram em matéria tributária ao longo dos anos. Nessa senda, estabeleceu-se o Pacto Federativo regido pela Constituição e abarcado pelo Código Tributário Nacional de 1966.

Para fortificar ainda mais o sistema, tem-se os princípios fundamentais, norteadores da interpretação e aplicação das normas tributárias. Os rígidos princípios tributários servem como garantia aos contribuintes contra os abusos do poder, ou seja a força tributária dos entes federados. Nesse ramo, ainda explanou-se a limitação ao poder de tributar, imunidades e isenções.

Em seguida, explanou-se o Sistema Tributário Brasileiro, o qual norteia a instituição e arrecadação de tributos. Ou seja, um conjunto de tributos, impostos, taxas e contribuições, que devem ser usados um prol dos contribuintes.

Compreende-se assim, que o contribuinte é objeto de proteção do Estado, norteado pelos princípios protetores que vigem o Sistema Tributário. Ocorre que, o contribuinte é fonte de recurso mais preciosa para o Estado, pois sem arrecadar impostos um Estado não sobrevive, em contrapartida é função do Estado fornecer

serviços básicos ao indivíduo, como saúde e educação. No entanto, frente ao estado caótico em que se encontra nosso país, os indivíduos são deixados de lado.

No segundo capítulo, analisou-se a forma de distribuição de competências e repartição de receitas, conseqüentemente a (im)possibilidade de uma reforma tributária no sistema tributário brasileiro.

Assim, as competências são atribuídas aos entes federativos delimitando a área do poder tributário de cada membro, lhes cabendo instituir, modificar ou extinguir um tributo de acordo com a CF. Com o fim de analisar se as competências são suficientes com a demanda de compromissos que os entes federados tem a proporcionar aos contribuintes, já que estão mais próximos das necessidades locais.

Conseqüente, o Sistema Tributário tem característica centralizadora, onde a União que é o maior arrecadador de tributos repassa os impostos federais aos Estados e Municípios, instituída assim, a repartição de receitas, disciplinada na CF.

Por conseqüente, da (im)possibilidade da reforma tributária no sistema jurídico brasileiro, buscou-se focar as questões do problema em estudo. Inicialmente, se faz oportuno lembrar as hipóteses levantadas: a primeira, a Constituição Federal de 1988 que regula as competências e formas de distribuição de receitas no país, assim essa forma de distribuição de competências e repartição de receitas pode ser considerada justa para com os entes federados, suprimindo a demanda de compromissos de cada ente federativo; sem a possibilidade de uma reforma tributária; ou secundamente, a instituição de distribuição de competências e repartição de receitas não abarca a realidade constitucional que cada ente federativo tem a cumprir, tornando-se possível uma reforma tributária urgente.

A partir do presente estudo, foi possível verificar que a distribuição de competência e repartição de receitas suprisse a demanda de compromissos imposta pelo Pacto Federativo aos Municípios e os Estados, que melhor vislumbram as necessidades locais, dado a sua proximidade, não encontraríamos o Estado em decadência. Uma vez que, a exemplo encontra-se rodovias em péssimo estado, a educação atravessando por crises, sem dinheiro para investir, a saúde passando por graves problemas, não conseguindo atender as necessidades básicas dos contribuintes. Medida, em que, se torna possível uma reforma tributária, devendo se fazer urgentemente.

Há muitas décadas, inúmeras propostas surgem a questão tributária, mas nenhuma prospera. Faz-se reformas em outras áreas do sistema da Federação,

altera-se códigos menos antigos que o CTN que se constituiu em 25 de outubro 1966. Consideravelmente, se o sistema tributário surgiu devido ao crescimento da nação, da evolução econômica e dos anseios de fortalecimento da federação, a reforma tributária está em bom momento de ser abordada, para retomar o fortalecimento da nação. Descentralizando o poder e dando autonomia aos Estados, para que alcancem as necessidades locais dos contribuintes.

Para simplificar o sistema tributário nacional, se faz a elaboração de um novo Pacto Federativo. Objetivando dar autonomia aos entes federados, repartindo o bolo tributário em conformidade com a demanda de compromissos que cada ente político tem a cumprir com sua realidade.

Por fim, precisa-se vislumbrar o que está à frente da nação, não apenas se importar com os interesses políticos, mas sim, com os contribuintes que sofrem com a condição que se encontra o país, pagando os impostos, sem receber melhorias em troca, tal a importância desse estudo. Necessita-se da conscientização da indispensabilidade de uma mudança no sistema tributário, contribuindo para a fortificação da sociedade.

Com tudo isso, se faz preciso mais conscientização dos contribuintes da importância de uma reestruturação tributária, para enquadrarem o poder político, devido a ser o povo que move a nação.

REFERÊNCIAS

- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- BIRNFELD, L, F, H; BIRNFELD, C, A, H. **Noções de Direito Tributário**. Pelotas: Delfos, 2008.
- BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- BONAVIDES, Paulo. **Teoria Geral do Estado**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- BRASIL. **Constituição**. Brasília: Senado Federal, 1988.
- DIFINI, L, F, S. **Manual de Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva,
- DUEIROZ, C, H. **A Reforma Tributária Possível**. ed. Carta Mensal: 2012.
- FILHO, Osiris Azevedo Lopes. **Reforma da Administração à Consciência**. Seminário Aspectos da Questão Tributária no Brasil. São Paulo: 1995.
- HARADA, Kiyoshi. **Necessidade de Reforma Tributária**. Revista de Estudos Tributários: 2019.
- MACHADO, Hugo, Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- MARTINS, I, G, S. **Reflexões sobre o Sistema Tributário Brasileiro e sua Eventual Reforma**. ed. Carta Mensal: 2009.
- MARTINS, S, P. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- MASSAIA, Isabel Delfino Silva. **Dinâmica da Tributação e a Urgência da Implementação de Novos Padrões de Política Fiscal ao Atual Cenário Brasileiro**. Revista de Estudos Tributários: 2018.
- MOTTA, A. A. **A Lei Complementar em Matéria Tributária**. Revista Jurídica Virtual-Brasília. Vol. 5 n. 52, setembro de 2003. <https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/viewFile/697/688> Acessado em 21 de maio de 2019.
- PUCCINELLI, J, A. **Manual de Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- QUINTANILHA, W, J. **Manual do Tributarista**. 2009 ed. Tradebook, 2009.
- REZENDE, Fernando. **Reforma Tributária e Estabilização**. Seminário Aspectos da Questão Tributária no Brasil. São Paulo: 1995.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SOARES, M. S. B. **Consciência Tributária Regras e Sanções**. Seminário Aspectos da Questão Tributária no Brasil. São Paulo: 1995.