

**UNIJUÍ - UNIVERSIDADE REGIONAL DO NOROESTE  
DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
CURSO DE DIREITO**

**ANDREI SEIBERT JUNG**

**PACTO FEDERATIVO BRASILEIRO E A DESPROPORÇÃO ENTRE AS  
ATIVIDADES E RECEITAS DOS MUNICÍPIOS**

Ijuí - RS  
2022

**ANDREI SEIBERT JUNG**

**PACTO FEDERATIVO BRASILEIRO E A DESPROPORÇÃO ENTRE AS  
ATIVIDADES E RECEITAS DOS MUNICÍPIOS**

Trabalho de Conclusão do Curso de Graduação  
em Direito objetivando a aprovação no  
componente curricular Trabalho de Conclusão  
de Curso - TCC. UNIJUÍ - Universidade Regional  
do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul.

Orientador(a): Etiane Barbi Köhler

Ijuí - RS  
2022

*Dedico este trabalho à minha família, pelo incentivo, apoio e confiança em mim depositados durante toda a minha jornada.*

## **AGRADECIMENTOS**

Meus sinceros agradecimentos a professora Etiane, por me orientar e auxiliar da melhor forma possível, também por respeitar o meu tempo e sempre estar de prontidão todas as vezes que eu precisei. Agradeço também a professora Maristela por me conceder os materiais de aula que me auxiliaram a dar rumo ao trabalho em conjunto das orientações. Por fim, agradeço minha família por todo o apoio e paciência, me ajudando com novas ideias sempre que puderam e também me ouvindo repetir diversas vezes a mesma coisa. Para ser justo, mas sem me prolongar, estendo meus agradecimentos a todos que cederam um pouquinho do seu tempo para me ouvir e opinar sobre meu trabalho, muito obrigado.

*“O teu erro não te define’, você não é, sempre e para sempre, aquilo que o erro que você cometeu mostra.” Mario Sergio Cortella*

## RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso, desenvolvido com o objetivo de entender o pacto federativo brasileiro, bem como as regras definidas de distribuição de recursos e os vínculos obrigatórios do orçamento, faz uma análise das noções do estado federativo como forma de organização de um país. Examina o pacto federativo brasileiro, discriminando suas características e explicando o atual Sistema Tributário Nacional, dando ênfase na forma do estado brasileiro e sua organização quanto a arrecadação e distribuição do montante arrecadado pela tributação, em especial dos impostos no âmbito federal. Estuda, de forma a ter uma melhor compreensão, as competências tributárias de cada um dos entes brasileiros, dando foco aos Municípios, explanando sua função na vida do cidadão, bem como expondo a falha do pacto federativo brasileiro em repassar verbas suficientes para os Municípios.

**Palavras-Chave:** estado federal, federalismo brasileiro, sistema tributário nacional, impostos, Municípios.

## **ABSTRACT**

The present work of conclusion of course, with the objective of understanding the Brazilian federative pact, with a view to understanding the defined rules of distribution of resources and the obligatory bonds of the budget, makes an analysis of the notions of the federative state as form of organization of a country. It analyzes the Brazilian federative pact, discriminating its characteristics and explaining the current National Tax System, emphasizing the form of the Brazilian state and its organization regarding the collection and distribution of the amount collected by taxation, especially taxes at the federal level. It studies, in order to have a better understanding, the tax competences of each one of the Brazilian entities, focusing on the Municipalities entity, explaining its function in the life of the citizen, as well as exposing the failure of the Brazilian federative pact in transferring enough funds to the municipalities.

**Keywords:** federal state, Brazilian federalism, national tax system, taxes, city.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>8</b>
<b>2</b>	<b>PACTO FEDERATIVO BRASILEIRO.....</b>	<b>10</b>
2.1	ESTADO FEDERAL.....	10
2.2	FEDERALISMO BRASILEIRO.....	13
<b>3</b>	<b>SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E SEU EFEITO NO PACTO FEDERATIVO....</b>	<b>18</b>
3.1	SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	18
<b>3.1.1</b>	<b>Princípios Tributários.....</b>	<b>20</b>
3.2	CONFORMAÇÃO DA DISTRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIAS E RECEITAS TRIBUTÁRIAS ENTRE OS ENTES FEDERADOS.....	23
3.3	DESEQUILIBRIO ENTRE RECEITAS E COMPETÊNCIAS DO PACTO BRASILEIRO.....	28
<b>4</b>	<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>37</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>38</b>



## 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho apresenta um estudo acerca das noções sobre a forma federativa de estado, a fim de efetuar uma explicação sobre sua origem no país, suas regras e como esse conjunto de fatos impacta, diretamente, na vida da população. Este estudo é de suma importância uma vez que o atual pacto federativo favorece o acúmulo de recursos provindos, principalmente de impostos, na União, em detrimento dos outros entes federativos, os Estados e Municípios.

Para a realização deste trabalho foram efetuadas pesquisas bibliográficas e por meio eletrônico, analisando textos doutrinários e a própria definição legal, dada, principalmente, pela Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, a fim de enriquecer a coleta de informações e permitir um aprofundamento no estudo da organização estatal brasileira, relevar a importância de uma melhor distribuição das receitas a fim de melhorar a qualidade de vida daqueles que moram no país.

Inicialmente, no primeiro capítulo, é abordado a estrutura de um estado federal, bem como suas principais características e diferenças com as outras formas de organização estatal, sendo elas os estados unitários e regionais. Na segunda parte do primeiro capítulo é estudado a formação do estado federativo brasileiro, desde a conversão do Brasil de estado unitário para federal, a primeira Constituição brasileira a abordar temas relativos à distribuição de receitas e competências até chegar na atual Constituição, momento este em se que dá fim ao capítulo para adentrar no capítulo seguinte.

Prosseguindo com o trabalho, no segundo capítulo, inicialmente, é abordado o Sistema Tributário Nacional, bem como dada a devida ênfase aos princípios do Direito Tributário, os quais norteiam as ações, competências e restringem a atuação dos entes federados, ponto em que também é oportuno discorrer sobre as competências, obrigações e a forma como são distribuídas as receitas por parte da Federação, por meio de regras definidas pela Constituição, bem como a legislação infraconstitucional pertinente.

Chegando então, na etapa final do trabalho, onde é abordado, de fato, como se dá a distribuição das receitas. Mas primeiro, se faz necessário a discriminação e demonstração da importância do Município, para isso faz-se uso, como exemplo, da estrutura do Município de Ijuí, com foco nas Secretarias da Educação e Saúde, discriminando algumas de suas competências que impactam diretamente na

qualidade de vida dos cidadãos do Município, bem como, através de outros estudos, se demonstra a importância do ente ao mesmo tempo evidência o descaso com o mesmo. Através de números absolutos e porcentagens, pode-se observar então, as verbas retidas pela União, o quanto é repassado de fato aos Estados e aos Municípios, demonstrando o claro desequilíbrio entre atividades desenvolvidas e as verbas recebidas para cumpri-las.

## 2 PACTO FEDERATIVO

No presente capítulo será abordado o Pacto Federativo, enquanto forma de organização do Estado Federal, perpassando o conceito deste e suas características, para depois tratar do Pacto Federativo Brasileiro.

Dentro deste aspecto, observar os problemas derivados do funcionamento do atual Pacto Federativo Nacional, abordando suas principais problemáticas, se mostra fundamental para que adiante se possa apresentar possíveis soluções aos conflitos expostos.

### 2.1 ESTADO FEDERAL

A federação é uma forma de organização do país, caracterizada pela distribuição/descentralização do poder, através do pacto federativo. Para Regis Fernandes de Oliveira (2005, n. p.) “Denomina-se pacto federativo a forma pela qual se forma e se organiza o Estado Federal. Diz respeito à distribuição de competência entre a União, Estados-membros e Municípios.”, são exemplos de estados federados, além do Brasil, os Estados Unidos a Suíça e a Alemanha, os quais, segundo Sérgio Resende de Barros (2022), são estados soberanos constituídos por estados-membros, que por sua vez, não possuem soberania, mas sim autonomia. Estes estados membros possuem poder constituinte próprio, deste modo, além da famosa Constituição Federal, “produzida” pela União, existem as Constituições Estaduais e por fim, as Leis Orgânicas.

Faz-se necessário entender o que é soberania, para Carlos José Wanderley de Mesquita (2012, n. p.), soberania “se traduz como o poder supremo do Estado na ordem política, administrativa e financeira, que, pelo *império*, assoma amplitude internacional”, ou seja, a soma dos entes federados forma um Estado-nação soberano, mesmo que individualmente estes não possuam tal soberania. Enquanto a soberania diz respeito ao poder do conjunto, a autonomia é então a concessão de poder aos governos regionais ou local para que tenha liberdade para se governar, gerir e legislar dentro do território nacional e dos limites Constitucionais.

É importante ressaltar a existência de diversas constituições, uma federal e as demais estaduais, quando falamos de um estado federado, porque esta é uma das principais características de sua forma de organização. Para Barros (2022) esta

também é uma das principais diferenças de um Estado Federado e de um Estado Unitário, onde existe apenas a Constituição Federal, já que é um estado uno, apesar de poder subdividir-se em sub-regiões, como a Itália, ou em província, como o Brasil Império, ou em departamento, como na França.

Quando analisamos o estado federal é quase impossível não fazer a comparação ou menção ao estado unitário, uma vez que se tratam de maneiras opostas de organização, conforme Oliveira (2005), ambos são correlativos e inversamente proporcionais, havendo uma graduação, não uma centralização ou descentralização absoluta.

Ainda fazendo uso das palavras de Barros (2022) e analisando os graus de descentralização dentro de um Estado Unitário, tem-se o grau mínimo, que refere-se a descentralização administrativa, a qual não se dá por meio constitucional, e é quando o ente principal/central cria entes personalizados com poder de autoadministração, porém, ainda subordinados ao poder central; a descentralização aumenta conforme ela se torna política e à proporção que se atribuí ao povo a escolha dos integrantes dos órgãos superiores, ou seja, os entes descentralizados obtém a capacidade de prover um governo próprio.

A descentralização político-administrativa pode ser combinada com a descentralização legislativa/constitucional, feita pelo poder legislativo central por meio de lei ou a própria Constituição Central. Neste ponto, quando tal Estado constitucionalmente descentralizado tem suas unidades descentralizadas como regiões, tem-se então o Estado Regional que, apesar de também ser constitucionalmente descentralizado, igual o Estado Federal, não se confunde com o mesmo, pois ainda é um Estado Unitário. A grande diferença entre ambos Estados é que no Federal a descentralização constitucional se faz combinada com o reconhecimento de poder constituinte aos entes federados, antes unidades descentralizadas no Estado Unitário, os quais possuem Constituições Estaduais, como no Brasil, por exemplo.

Por fim, a título de curiosidade, Barros diz (2022, n. p.) “[...]nos estados unitários não se fala *federal*, *federativo*, etc., pois não há federação. Fala-se *nacional* (por exemplo: lei nacional, guarda nacional, Suprema Corte Nacional, etc.)”, mesmo tratando-se apenas de uma terminologia específica é importante ter tal conhecimento para referir-se de maneira adequada quando se aborda assuntos mais complexos e que requerem certa tecnicidade.

Após a explanação acerca do conceito de um Estado Federal, é mister analisar as suas características com maior profundidade. Para que se tenha um melhor entendimento serão alinhadas as quatro principais características apontadas por Marcelo Milo (2022), começando com dois ou mais entes independentes, uma vez que, por exemplo, há a necessidade de se ter pelo menos um nível de governo com autonomia em relação ao governo central/União, uma vez que a inexistência disso é característica de um estado unitário. No caso do Brasil se tem os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os quais gozam de autonomia, uma vez que os Governadores e Prefeitos não se subordinam ao Presidente da República. Segundo o site do IBGE (2021), no Brasil, existem 26 estados mais o Distrito Federal e, aproximadamente, 5570 municípios.

Outra característica importante da Federação é a Constituição escrita que, inclusive, é ponto de concordância entre Milko e Resende, a formalidade é de extrema importância para a definição de uma federação, sendo, inclusive, cláusula pétrea prevista no art. 1º da Constituição Federal de 1988, ou seja, o federalismo e a união indissolúvel dos entes federados não pode ser alterada para “pior” e, caso surja a intenção de modificá-la, deverá ser feita por um Projeto de Emenda à Constituição (PEC). Fazendo uso dos esclarecimentos disposto no site do Senado Federal/ Agência Senado (2022, n. p.), se tem que uma PEC “é discutida e votada em dois turnos, em cada Casa do Congresso, e será aprovada se obtiver, na Câmara e no Senado, três quintos dos votos dos deputados e dos senadores.”, é importante esclarecer então que esta emenda pode ser apresentada por, no mínimo, 1/3 dos deputados e senadores, pelo Presidente da República e por mais da metade das assembleias legislativas.

Tem-se também as chamadas câmaras altas, são por elas que os Estados exercem sua participação no legislativo federal. No Brasil há o Senado, ocupado por 3 representantes de cada Estado, sendo este um número fixo, a fim de promover a igualdade representativa sem prejudicar as regiões menos populosas. Fazendo uso do disposto na Constituição Federal, mais especificamente em seu art. 46, entende-se que cada Senador possui um mandato de 8 anos, porém as eleições para o cargo ocorrem de 4 em 4 anos, há então a renovação parcial de seus membros, alternadamente por um e dois terços.

Por fim, Miko (2022, n. p.) discorre sobre os Procedimentos de decisão, definidos por ele como “[...] processos bem definidos quanto à resolução de conflitos

federativos, muitas vezes envolvendo instituições ou tribunais específicos.”, tendo isso em mente, sabe-se que no Brasil, a resolução dos conflitos constitucionais é de competência do Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição, o qual é composto por onze Ministros, nomeados pelo Presidente da República, após a aprovação da escolha pela maioria absoluta do Senado. Podem ser escolhidos para a função o cidadão que tiver mais de 35 e menos de setenta anos, detentor de notável saber jurídico e que possua reputação imaculada.

## 2.2 FEDERALISMO BRASILEIRO

Estudar o Pacto Federativo possui extrema importância social, ele conforma a vida das pessoas, trazendo implicações do nascimento a velhice. Ele influencia diretamente na qualidade de vida dos sujeitos, afinal, é ele quem atribui obrigações e o orçamento necessário para que os entes federados cumpram com sua função, agindo em benefício da população. Para exemplificar, prevê a Constituição brasileira que todos tem Direito Fundamental à vida, saúde e educação e é através do pacto federativo que são distribuídas as competências de cada um dos entes federados para que prestem tais serviços em favor da população, designando, também, a verba, em teoria, necessária para tal prestação.

Estudando a origem de tal forma de organização no Brasil, Oliveira (2005) explica que o pacto federativo surge em 1889, com a conversão do Brasil de Estado Unitário ao federalismo e, continua, com a Constituição de 1891, a qual, através do seu regime, estabelecia a divisão de competência entre a União e os entes federados, bem como a repartição das receitas. Celina Souza (2022) chama estes dois momentos como a introdução do sistema federal no Brasil e seu detalhamento na promulgação da Constituição seguinte. Quando há esse movimento de descentralização do poder, o professor Daniel Sena (2018), compara a formação da Federação Brasileira com a dos Estados Unidos, uma vez que surgiram de movimentos diferentes, a brasileira se formou a partir do movimento centrífugo, da centralização para a descentralização ou então, do centro para as bordas, enquanto a dos EUA surgiu a partir da união de diversos Estados Soberanos, os quais se juntaram em um Estado Federal.

Mas o Pacto nascido em 1889 não é o mesmo que se tem hoje, ele sofreu mudanças através dos anos, com a promulgação de seis Constituições, as quais, conforme explica Milko (2022), alteraram e reconfiguraram as regras que norteiam o

funcionamento do Estado brasileiro, observando a particularidade histórica e política de cada momento, evidenciando um dos problemas que se detecta, qual seja, a falta de atualidade do pacto federativo, uma vez que o atual, instituído pela Constituição de 1988, tem sido, constantemente, alvo de Projetos de Emenda à Constituição (PEC).

O Brasil possui sua própria história constitucional, ao todo foram sete Constituições que vigoraram no país. Para entender o atual pacto federativo brasileiro é necessário entender como este foi desenhado, o que foi implementado no passado, o que foi mantido, o que foi descartado e até mesmo o que foi fortificado com o passar dos anos.

A primeira Constituição brasileira escrita foi a de 1824 e, para Mesquita (2012, n. p.), “pouco tratou do assunto tributo” uma vez que o regime à época era unitário, monárquico e hereditário (Brasil Império), apesar de haver a divisão territorial em províncias, estas eram subordinadas ao poder central. Souza (2022) aponta que os únicos poderes concedidos às então 16 províncias eram os administrativos, sendo que esta delegação foi interpretada como a porta sendo aberta para uma futura federação. Esta Constituição também trouxe algumas coisas peculiares, segundo análise feita pela Agência Senado (2022), além de fortalecer o poder do imperador, criando o Poder Moderador que estaria acima dos atuais três poderes (Poder Executivo, Legislativo e Judiciário), as províncias eram governadas por presidentes nomeados por ele, além disso as eleições eram indiretas, censitárias e só poderiam votar homens livres e proprietários, de acordo com sua renda.

Após a República há a promulgação da Constituição de 1891 que trouxe novidades, segundo a Agência Senado (2022, n. p.), as principais delas são a “instituição da forma federativa de Estado e da forma republicana de governo; estabelecimento da independência dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário; [...] instituição do habeas corpus”, quanto a forma de organização da tributação, Mesquita (2012) destaca a atribuição aos Estados da exclusividade sobre impostos sobre a exportação de mercadorias neles produzidas, sobre imóveis rurais e urbanos, sobre a transmissão de propriedade e sobre as indústrias e profissões, à União competia então a regulamentação de um único imposto, sendo o imposto sobre importação, porém também abria a possibilidade da União de instaurar qualquer outro imposto, desde que uniforme para todos os Estados, eis aqui o nascimento da competência residual da União. Naquele momento os entes federados eram apenas dois (União e Estados) e a principal característica de tal Constituição foi o começo das

delimitações constitucionais das competências tributárias dos entes federados, definindo os impostos devidos a cada ente. O principal problema que surge, segundo Souza (2022), foi a canalização dos tributos para poucos Estados, os favorecendo em detrimento dos demais, a autora caracteriza tal período como uma federação isolada, a qual foi interrompida em 1930 pelo golpe de Vargas.

A Constituição seguinte teve sua Assembleia Constituinte instalada em novembro de 1933 e foi promulgada em julho de 1934. A Agência Senado (2022) aponta como principais características de tal Constituição, a criação da Justiça Eleitoral e do Trabalho, voto obrigatório a partir dos 18 anos, incluindo as mulheres, porém, ainda excluindo mendigos e analfabetos. Mesquita (2012) aponta que é neste momento que surge a figura dos Municípios como entes federados, com autonomia fiscal e competência tributária própria. A União e os Estados, mesmo que momentaneamente, exerciam conjuntamente a competência residual, prevalecendo o imposto da União em caso de bitributação. O autor destaca que foi atribuído aos Estados a obrigação de repassar 30% da arrecadação dos impostos criados em sua competência residual concorrente para a União e 20% para os Municípios. Por fim, Souza (2022) destaca como peculiaridade desta Constituição a redução do Senado Federal a órgão colaborador da Câmara dos Deputados.

Em 1937 a Constituição anterior foi rasgada, completamente descartada, para que fosse instituída uma nova, porém, extremamente autoritária. A Agência Senado (2022) destaca que com esta nova Constituição foi instaurado a pena de morte, a liberdade partidária e de imprensa foram suprimidas, os poderes Legislativo e Judiciário tiveram sua independência anulada, etc. Apesar disso, em questões de tributação, Mesquita (2012) ressalta que o sistema tributário anteriormente inserido foi mantido praticamente intacto, se não fosse pela exclusão do repasse dos Estados para a União e Municípios, dos impostos que foram criados através da competência residual concorrente. Esta Constituição é marcada pela concentração de poderes no chefe do Poder Executivo, porém, apesar de tudo, o federalismo fiscal foi mantido.

Quando se fala da Constituição de 1946, é unânime e claro a retomada da linha democrática, sendo que os três autores já abordados começam tecendo comentários neste mesmo sentido. Após um regime autoritário, que teve seu fim com o suicídio de Getúlio Vargas, a nova Constituição foi promulgada de forma legal, pelo Congresso recém-eleito, o qual desempenhou o papel de Assembleia Nacional Constituinte. Há então a restauração do Estado de Direito, Mesquita (2012) destaca que houve a



consolidação do federalismo fiscal, que previa as competências tributárias como forma de autonomia dos entes federados e ainda tratava o tributo como gênero em relação aos impostos, as taxas e as contribuições. Outro destaque foi o fato da determinação da volta dos repasses feitos dos Estados para a União e os Municípios.

Para falar sobre a próxima Constituição brasileira é importante a contextualização história do ocorrido durante a vigência da Constituição de 46, para tanto, Mesquita (2012, n. p.) refere que:

Durante a vigência da Constituição de 1946, ocorreu o golpe militar de 1964, quando ela passou a receber uma série de emendas, que a descaracterizaram, o que culminou com a sua suspensão pelo Ato Institucional n. 1 e a sua substituição pela Constituição de 1967, proposta oficialmente pelo Ato Institucional n. 4.

Porém, mesmo com um teor autoritário, houveram melhorias quanto a instituição e distribuição dos tributos, fez-se a introdução do capítulo denominado Sistema Tributário Nacional, que trouxe o Imposto sobre Valor Agregado (IVA) e, pela primeira vez, tratou sobre a hierarquia das leis tributárias, em especial a lei complementar. O problema desta Constituição surgiu com a falta de restrições às concessões de benefícios fiscais, o que desencadeou uma onda de concessões de isenções desordenadas, gerando uma concorrência desigual, uma vez que beneficiava uns em detrimento de outros, o que culminaria na chamada guerra fiscal. Apesar disso, merece destaque positivo a introdução de vedações constitucionais quanto a repartição das receitas, o que possibilitou, nas palavras de Mesquita (2012, n. p.), “a correção de possíveis distorções na participação de cada ente federado na receita bruta dos tributos nacionais”, trazendo maior equilíbrio ao federalismo fiscal.

Para entender como se deu a implementação do IVA no Brasil na época, ainda na linha de raciocínio do autor, é importante entender que o mesmo se originou na França, um país Unitário, onde era competência exclusiva do Governo Central. Para que o imposto fosse adaptado ao modelo federativo vigente no Brasil, ele foi dividido em três, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), de competência da União; o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), competência dos Estados e o Imposto Sobre Serviços (ISS), competência dos Municípios.

Por fim, chega-se a atual Constituição brasileira, promulgada em 1988 e conhecida como a “Constituição Cidadã”. A forma federativa de Estado foi elevada a cláusula pétrea, não podendo ser abolida, segundo o art. 60, § 4º, I da Constituição

Federal (BRASIL, 1988), “Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I- a forma federativa de Estado”, ou seja, caso houvesse a intenção de se abolir tal cláusula, seria necessária uma nova Assembleia Constituinte. Diz, então, Mesquita (2012, n. p.), “se a Constituição representa os fundamentos básicos de uma sociedade, as *cláusulas pétreas* representam os fundamentos da Constituição.”, alterar os fundamentos da Constituição seria equivalente a se ter uma nova Constituição, uma vez que alterada a sua essência.

A Constituição de 88 manteve os Municípios como entes federados, conforme Souza (2022, p. 110) refere:

Diferentemente de muitas federações, a brasileira, assim como a belga, é um sistema de três níveis (triplo federalismo) porque incorporou os municípios, juntamente com os estados, como parte integrante da federação, refletindo uma longa tradição de autonomia municipal e de escasso controle dos estados sobre as questões locais.

Observa-se então, que no Brasil, existem três Entes Federativos. Não apenas os Estados membros, mas também os Municípios, são dotados de autonomia, porém, há uma diferença entre eles na sua interação com a União, os Municípios não participam do legislativo federal, cabendo aos Estados e o Distrito Federal, por meio dos Senadores, e a União, através dos Deputados, as deliberações.

Mas afinal, o que significa os entes federativos terem autonomia? Para se ter uma resposta satisfatória deve-se fazer uso dos três “modos” de autonomias citados pelo professor Sena (2018), iniciando então, com o autogoverno, ou seja, cada ente federativo organiza sua própria estrutura de poderes, criando seu poder Executivo, Legislativo e Judiciário; a segunda forma de manifestação da autonomia é a auto-organização, o que significa que cada ente se organiza a si mesmo através da sua norma fundamental, sendo a norma fundamental da União a Constituição Federal, dos Estados a Constituição Estadual, do Distrito Federal e dos Municípios a Lei Orgânica; prosseguindo com a auto legislação, por lógico, significa que cada ente federativo produz suas próprias leis, sempre observando os limites constitucionais.

Assim, encerra-se a análise história da Constituições brasileiras que culminaram no atual pacto federativo, para que se prossiga o trabalho, no próximo capítulo, será abordado o Sistema Tributário Nacional a fim de analisar as distribuições de competências e receitas, bem como evidenciar o seu desequilíbrio.

### 3 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E SEU EFEITO NO PACTO FEDERATIVO

Neste capítulo será abordado o Sistema Tributário Nacional, dando as devidas noções quanto a sua função na organização do país como um estado federativo, bem como nos seus princípios norteadores, os quais dão forma ao citado sistema, bem como definem competências e delimita ações dos entes federados.

Em sua segunda parte, é dado enfoque ao ente federativo Município e como este é tratado pelo pacto federativo brasileiro, demonstrada sua importância perante o cenário do país fica evidente a carência da verba recebida por ele.

#### 3.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Sistema Tributário Nacional (STN) diz respeito a criação, arrecadação e a fiscalização dos tributos. Tem-se então, a principal figura deste sistema, os tributos, os quais são definidos, segundo o Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), como “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não consista em sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”.

Neste sentido, Fábio Dutra (2019), aponta tal dispositivo como sendo, provavelmente, o mais importante do CTN, uma vez que é impossível compreender o direito tributário sem primeiro entender sua principal engrenagem. Tal definição se encontra ali em função do determinado no art. 146, III, “a” da CF, o qual estabelece que deverá a lei complementar discorrer sobre a definição de tributo.

Para falar sobre as espécies de tributos é mister esclarecer a existência de duas teorias adotadas pela doutrina, como explica Carla Cristina Tanida (2015) a primeira é a Teoria Tripartite, adotada por doutrinadores como Paulo de Barros e Roque Carrazza, que considera uma interpretação restrita do art. 145 da Constituição a qual determina a existência de apenas 3 espécies de tributos: os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria. A segunda e mais aceita, inclusive com aprovação jurisprudencial pelo Supremo Tribunal Federal (RE 146.733-9/SP de 1992), considera a existência de 5 espécies de tributos: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, o empréstimo compulsório e as contribuições sociais. Para fins deste trabalho será considerado a segunda teoria em vista de seu respaldo pela suprema corte do país.

A definição legal de impostos é encontrada no art. 16 do Código Tributário Nacional, “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”, assim, o professor Dutra (2019), explica que este é um tributo não vinculado, ou seja, o fato gerador ocorre por parte do contribuinte, válido e comum exemplo é a situação em que a pessoa possui um imóvel urbano e, por isso, terá de pagar o IPTU, sendo o fato gerador a mera titularidade do imóvel. Luciano Amaro (2006) complementa então que, em razão da sua característica, os impostos não são destinados, na sua origem, para gastos determinados, sendo então, de uso para ações “gerais” do Estado, com exceção dos chamados subespécies de imposto, por exemplo o “imposto de guerra” que é cobrado tendo sua finalidade definida. A competência para instituir e cobrar impostos é privativa, ou seja, se é de competência de um, não será de outro ente federativo também, e será dada pela CF.

As taxas estão previstas no art. 145, II da Constituição em conjunto com o art. 77 e 78 do Código Tributário Nacional, elas são, para Dutra (2019), tributos vinculados e contra prestacionais, ou seja, o fato gerador se dá por uma prestação estatal específica ao contribuinte, traduz-se, pelas palavras de Amaro (2006), em um tributo destinado a financiar determinadas tarefas do Estado, há então o vínculo direto entre a motivação de cobrar e a utilização de tal recurso angariado. A competência das taxas também é definida pela CF/88, porém, diferente dos impostos que possuem competência privativa, as taxas são de competência comum e depende a qual ente federativo é delegada a prestação a ser financiada.

A terceira espécie de tributo, a contribuição de melhoria, encontra sua definição no art. 81 do CTN e é sintetizado, por Dutra (2019), como um tributo vinculado, cobrado a partir da valorização imobiliária oriunda de obras públicas, pode-se citar como exemplo o asfaltamento de ruas e construção de postos de saúde que venham a valorizar as casas do respectivo bairro ou de determinada rua. Sua competência é comum, podendo qualquer um dos entes federados, dentro das suas atribuições, instituí-lo.

Há também em nosso ordenamento jurídico a figura do empréstimo compulsório, encontrado no art. 148 da CF/88 e no art. 15 do CTN, sendo tributo excepcional, de competência exclusiva da União, havendo um rol de situações nas quais pode-se instituir tal tributo, sendo elas a situação de guerra externa ou sua iminência; calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os

recursos orçamentários disponíveis; e, conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

As contribuições sociais, por sua vez, encontram-se no art. 149 da Constituição Federal e, segundo ele, são de competência exclusiva da União, a qual deverá instituir o tributo observando a sua própria atuação nas respectivas áreas, no sentido de promover intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Importante apontar que, apesar de necessitar de lei que o institua ou aumente, bem como seja respeitado o princípio da noventena (o imposto só poderá ser exigido após 90 dias da data de publicação), as contribuições sociais são exceção ao princípio disposto no art. 150, III, “b”, podendo ser exigido no mesmo exercício financeiro em que a lei que o instituir for publicada.

### **3.1.1 Princípios tributários**

Prosseguindo com a análise acerca do Sistema Tributário Nacional, importante adentrar no âmbito dos princípios do Direito Tributário, uma vez que são eles quem delimitam e dão forma ao sistema. Miguel Reale (1999, p. 60) traduz princípios como sendo “[...] juízos fundamentais, que servem de alicerce ou de garantia de certeza a um conjunto de juízos, ordenados em um sistema de conceitos relativos à dada porção da realidade.”, indo além, destaca que tais princípios podem ser gerais, comuns a todas as ciências, bem como específicos, respeitando a individualidade de cada área.

O primeiro a ser abordado é o Princípio da Legalidade, previsto no art. 150 da Constituição Federal, onde especifica que os entes federados não podem exigir ou aumentar tributo sem que se faça por meio de lei, enquanto o art. 97 do Código Tributário Nacional estende tal princípio à criação e extinção, a sua redução, bem como a definição do fato gerador, fixação de alíquota e da sua base de cálculo, no mesmo artigo, em seu inciso IV, inclui a cominação de penalidades quanto ao desrespeito ao que o código trata e, por fim, o inciso VI inclui a exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários. Todas estas ações, por parte dos entes federados, somente serão legais caso respeitem o Princípio da Legalidade, salvo as exceções legais e jurisprudenciais abaixo explanadas.

As exceções surgem no âmbito da majoração/redução de tributos, um exemplo é o disposto no art. 153, § 1º da CF que faculta ao Poder Executivo, dentro dos limites e condições legais, a alteração das alíquotas do imposto sobre importação (II), sobre

exportação (IE), sobre produtos industrializados (IPI) e sobre operações financeiras (IOF), não sendo especificado por qual ato tal alteração poderia ser feita.

Prosseguindo, temos o Princípio da Isonomia, previsto no art. 150, II da CF. Ele veda aos entes federados tratar de forma desigual contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Vinicius Cunha (2019) destaca neste princípio a especificação que se faz no ordenamento jurídico, a medida de que se trata os iguais de forma igual e os desiguais de forma desigual, conforme se dá a desigualdade, há então, no tratamento “diferenciado”, nos casos em que cabe, uma graduação.

O próximo princípio está diretamente ligado ao anterior, o Princípio da Capacidade Contributiva, é ele quem garante que os contribuintes sejam tratados em pé de equidade, sua previsão está no art. 145, § 1º da CF, onde diz:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitando os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 1988)

Ou seja, aqueles que podem pagar mais, por causa das condições individuais que lhe favorecem, irão pagar, proporcionalmente, mais do que aqueles que se encontram em condição menos favorecida. Cunha (2019) destaca como finalidade deste princípio evitar a existência de uma carga tributária exacerbada sobre os menos favorecidos e favorável aos mais afortunados em termos econômicos.

Quando se trata de tributo é importante atenção constante ao princípio da legalidade e, juntamente com ele, o Princípio da Anterioridade, suas duas hipóteses estão previstas no art. 150, III, “b” e “c”, são eles que, segundo Cunha (2019), impedem a aplicação imediata de uma nova lei que verse sobre tributos, sendo mais um pilar da segurança jurídica tributária. A primeira hipótese veda aos entes federados cobrarem tributos no mesmo exercício financeiro em que tenham sido editadas as respectivas leis (entende-se como exercício financeiro o período de tempo de 1 de janeiro até 31 de dezembro), enquanto a segunda institui que a cobrança não poderá ser feita antes de 90 dias a partir da data da lei que criou ou majorou o tributo.

Alinhado ao princípio anterior e, muitas vezes, posto como parte dele, dependendo do estudioso que faz a análise, há o Princípio da Irretroatividade e é, inclusive, previsto na alínea “a” do mesmo artigo anterior, o qual nos diz que é vedado

aos entes federados cobrar tributos que tenham o fato gerador ocorrido antes da vigência da lei. Cunha (2019) explica este princípio como mais um pilar da segurança jurídica, uma vez que possibilita a previsão, dá estabilidade e compreensão ao Direito. Se tratando da área tributária é mister se ter claro que a cobrança de novo tributo ou da sua majoração, não retroage.

O Princípio do Não-Confisco está previsto no art. 150, IV da Constituição e, para Décio Seiji Fujita (2015), diz respeito à vedação aos entes federados de cobrarem tributos de forma severa, desproporcionalmente onerosa, a fim de desestimular a livre iniciativa ou negar o direito de propriedade do contribuinte. O tributo assume caráter confiscatório quando consome grande parte da propriedade e/ou inviabiliza o exercício da atividade lícita, nestes casos há a possibilidade da análise caso a caso pelo Poder Judiciário, este princípio não se aplica aos tributos extrafiscais, uma vez que estes têm por objetivo regular a economia.

O próximo princípio está previsto no art. 151 da Constituição, que se divide em três parágrafos. Chamado de Princípio da Uniformidade Geográfica ou então da Uniformidade Tributária, ele traz vedações específicas para a União, sendo que no primeiro parágrafo do artigo está dito que é vedado a cobrança de tributos de forma desigual em relação aos Estados-membros, ao Distrito Federal ou Municípios, a fim de favorecer um em detrimento de outro, porém é admitida a concessão de incentivos fiscais a fim de promover igual desenvolvimento socioeconômico entre as regiões do Brasil. Quanto aos outros dois parágrafos, segundo Fujita (2015) comenta de forma conjunta, tem-se a proibição de que a União institua tributo sobre as rendas dos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios acima da tributação da renda paga por ela mesma, segue-se então para o terceiro parágrafo que veda a União de conceder isenções para tributos que não sejam de sua competência, salvo as exceções constitucionais.

O Princípio da Não-Discriminação é disciplinado no art. 152 da Constituição, bem como no art. 11 do Código Tributário Nacional, porém, há uma diferença entre ambos dispositivos, conforme comenta Dutra (2019) que constata que o previsto na Constituição abrange bens e serviços enquanto no Código Tributário Nacional é citado apenas bens de qualquer natureza. Neste sentido, ficam proibidos os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de estabelecer diferente tributação entre bens e serviços de qualquer natureza em razão da sua procedência ou destino. Observa-se a prevalência do disposto constitucional, como manda o bom direito.

Há também o Princípio da Liberdade de Tráfego, previsto no art. 150, V, da Constituição, que diz respeito a proteção do direito de liberdade de locomoção dos cidadãos, bem como de bens dentro do território nacional. Neste sentido, Fujita (2015) observa como exceção a cobrança de pedágio, bem como a de impostos referentes a circulação de mercadorias entre Estados ou Municípios, mas explica, porém, que os entes federados não podem instituir qualquer tipo de tributo que tenha por objetivo limitar o tráfego de pessoas.

Por fim, tem-se o Princípio da Transparência dos Impostos, o que, segundo Fujita (2015, p. 19), diz respeito a que “após a edição de lei que ainda não foi editada, preverá instrumento para que o contribuinte tenha ciência dos impostos incidentes sobre as mercadorias e os serviços”, pode-se observar a previsão de tal princípio no art. 150, § 5º, da Constituição Federal, onde é determinado que se tomem medidas para informar/esclarecer ao contribuinte acerca dos impostos sobre mercadorias e serviços.

Estabelecidas as noções e bases principiológicas do Sistema Tributário Nacional, é possível passar a análise acerca de como estão distribuídas as competências e receitas tributárias entre os entes da federação.

### 3.2 CONFORMAÇÃO DA DISTRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIAS E RECEITAS TRIBUTÁRIAS ENTRE OS ENTES FEDERADOS

Para melhor esclarecer a distribuição das competências tributárias tem que se entender que, competência é a atribuição imposta pela Constituição Federal, delegando poderes aos entes federados para que estes possam instituir, alterar e cobrar tributos, esta competência tem por característica a intransferibilidade e a indelegabilidade. Nas palavras do professor Diego Bisi Almada (2020), caso não fosse tais características seria o mesmo que afirmar que uma regra constitucional pode ser alterada por autonomia da vontade, contrariando princípios fundamentais da Constituição.

Competência, porém, não se confunde com capacidade tributária, sendo possível então, um ente tributante delegar, a outra pessoa de direito público, as funções de cobrar, fiscalizar e arrecadar os tributos. Importante esclarecer que os apontamentos feitos pelo professor Diego Bisi Almada estão de acordo com o previstos pelo art. 7º do Código Tributário Nacional.



Dentro do aspecto das competências, tem-se no art. 6 do Código Tributário que:

A atribuição de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvada as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e Municípios, e observado o disposto nesta lei (BRASIL, 1966)

Neste sentido, Dutra (2019) explica que a competência legislativa compreende poderes para instituir o tributo e definir os seus aspectos, tais como fato gerador, a base de cálculo, alíquotas, etc., porém, não há a possibilidade de um ente disciplinar sobre tributos que não sejam de sua competência, pois tal ação fere o princípio federativo, essa restrição, por outro lado, não se aplica às limitações previstas na Constituição Federal.

Há também que se observar que o presente dispositivo refere que os entes federados devem observar o disposto no CTN, ou seja, a competência legislativa que é delegada aos entes deve obedecer às normas gerais em matéria tributária. Também é digno de nota, neste artigo, o seu parágrafo único, que determina a inalterabilidade da competência tributária em razão das regras de repartição da receita gerada por tal tributo, a competência não se altera, independentemente de com quais entes federados é feita a repartição da verba, pertencendo ao ente ao qual tenha sido atribuída.

Conforme explica Almada (2020), a competência tributária pode ser repartida em cinco espécies, todas previstas pela Constituição. A primeira delas é a competência privativa, que diz respeito ao poder único concedido a determinado ente federativo para instituir impostos definidos na Constituição, os impostos federais são elencados no art. 153 da CF, os estaduais no art. 155 e os municipais nos art. 156 e 147, parte final. Exemplos de impostos de competência privativa são o Imposto de Renda, de competência da União, o ICMS de competência dos Estados e o IPTU, de competência dos Municípios. Via de regra, a competência privativa diz respeito à impostos, porém há exceções, tais como a competência da União para instituir o Empréstimo Compulsório e outras Contribuições Especiais, tal exceção também ocorre com os demais entes federativos, porém com tributos diferentes.

Prosseguindo com as espécies de competências, tem-se a competência comum, que está ligada aos tributos vinculados, quais sejam as taxas e as

contribuições de melhoria e, diferente dos impostos, não é estabelecido exclusividade, além de serem caracterizados como tributos contra prestacionais. Como bem explica o professor Almada (2020, n. p.), “nos tributos vinculados a competência é da entidade tributante correspondente ao de instituição do tributo”, dando como exemplo a prestação de um serviço público específico por parte do Estado, sendo o serviço o fato gerador da taxa, há então uma taxa estadual. Observa-se então que a competência comum é de todos os entes federados, havendo alteração de acordo com o ente que presta o serviço gerador da taxa.

A competência cumulativa, outrossim, está prevista no art. 147 da Constituição e diz respeito, conforme Almada (2020), ao fato de que apesar de cada ente federativo ter sua competência privativa para instituir impostos, há também a competência cumulativa da União ligada ao território, bem como o Distrito Federal na sua base territorial. Pode-se exprimir que, dentro do território, a competência para instituir impostos Estaduais e, caso o território não seja dividido em Municípios, também os impostos municipais, é da União. Sendo assim, diante um território, o que não há no Brasil, caberá a União a instituição dos impostos estaduais e municipais, quando este não for dividido em Municípios.

A competência especial é instituída pelos art. 148 e 149 da Constituição Federal, os quais dizem respeito ao empréstimo compulsório e as contribuições especiais respectivamente. Almada (2020) explica que há a figura desta competência por haver sido superada, de certa forma, a “polêmica” existente acerca da natureza tributária destes tributos, uma vez que vencida a teoria que adotava apenas três espécies de tributos e adotada a teoria, já citada no começo deste capítulo, que considera cinco espécies de tributos, incluindo os empréstimos compulsórios e contribuições especiais como espécies tributárias, após anos sem serem consideradas como tal.

A competência para instituir imposto diferente daqueles já existentes é da União, a qual é chamada de competência residual e está prevista no art. 154, I da Constituição Federal:

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)

Amaro (2006) explica então que a competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios é taxativa, uma vez que a Constituição prevê o rol de impostos que estes podem instituir, enquanto a competência da União não é exaustiva, uma vez que há mais situações, ainda não previstas, que podem ser tributadas por meio de impostos. Ou seja, pode a União tributar determinada situação que ainda não foi tributada.

Analisando as competências instituídas pelo art. 153, 155 e 156 da Constituição Federal, bem como observado o disposto no Código Tributário Nacional em conjunto com as explicações do Professor Rennan Lima (2019), pode-se observar a seguinte distribuição de competências em relação aos impostos:

A União tem competência para instituir os seguintes impostos:

- I. Importação de produtos estrangeiros (II);
- II. Exportação, para o exterior, de produtos nacionais/nacionalizados (IE);
- III. Renda e proventos de qualquer natureza (IR);
- IV. Produtos Industrializados (IPI);
- V. Operação de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF);
- VI. Propriedade Territorial Rural (ITR);
- VII. Grandes Fortunas, nos termos de lei complementar (IGF).

Aos Estados e ao Distrito Federal compete a instituição dos seguintes impostos:

- I. Transmissão “Causa Mortis” e Doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD);
- II. 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);
- III. Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

Por fim, aos Municípios, são competência os impostos:

- I. Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU);
- 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 aquisição (ITBI);

- III. Serviços de Qualquer Natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (ISSQN).

Superada a parte das competências tributárias, com foco nos impostos, passa-se ao tema da distribuição das receitas tributárias arrecadas pelos cofres públicos. Suas regras encontram-se no art. 157 ao 162 da Constituição Federal, porém serão abordados tão somente os impostos de competência da União e suas regras de repartição direta e indireta para os Estados e Municípios.

Para entender a repartição das receitas, é importante entender seu objetivo. Sobre isto, Mauro Luíz Rocha Lopes (2018) diz que a repartição das receitas tem por objetivo equilibrar a Federação, diante da insuficiência financeira dos Estados e Municípios, os quais, por vezes, acabam por não arrecadar montante suficiente para a manutenção da sua autonomia, dependendo então de repassasses financeiros das arrecadações alheias.

Como dito anteriormente, existem duas formas de repartição das receitas, a forma direta e a indireta, Lopes (2018) explica que na primeira modalidade a receita arrecadada é transferida diretamente do ente que arrecada ao beneficiado, não passando por um fundo de repartição. Exemplos de repartição direta podem ser encontrados no art. 157, em favor dos Estados e do Distrito Federal, e art. 158, em favor dos Municípios, ambos da Constituição Federal. Já na segunda, a repartição opera pelo Fundo de Participação dos Estados e do DF e pelo Fundo de Participação dos Municípios, assim como é previsto no art. 159 da Constituição.

Ainda na linha de raciocínio do autor, pode-se observar que a Constituição estabelece critérios de distribuição da receita, devendo a União distribuir parte de sua arrecadação aos Estados, Distrito Federal e Municípios, enquanto os Estados repassam parcela da sua arrecadação aos Municípios. Considerando que o Distrito Federal não distribuí sua arrecadação por não ser dividido em Municípios e que os próprios Municípios de outros entes não repartem sua arrecadação, evidencia-se que a repartição ocorre do ente maior para o menor.

Por fim, é importante citar mais um ensinamento dado por Lopes (2018, n. p.), o qual esclarece:

Dentre as espécies de tributos brasileiros, somente os impostos e a contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (CIDE –

Combustíveis, art. 177, § 4º, da CF), têm, nas hipóteses previstas na constituição, sua arrecadação submetida à repartição.

Assim, ao dar continuidade às análises, será abordado de fato o valor real repassado da União aos seus entes federados, em vista a traçar um paralelo com suas atribuições e o valor que lhes é disponibilizado para que as cumpra, com ênfase nos impostos e na discrepância entre as competências e receita.

### 3.3 DESEQUILIBRIO ENTRE RECEITAS E COMPETÊNCIAS DO PACTO BRASILEIRO

Para tratar sobre o desequilíbrio entre receitas e competências do pacto federativo brasileiro, necessário discorrer sobre os serviços prestados pelos entes federativos à população. Acerca deles, será dado ênfase ao ente federado municipal porque, afinal, é em cada um dos municípios que são, de fato, cumpridos os deveres dos entes públicos, sendo o ente mais próximo da população e, portanto, responsável pela maior parte da prestação de serviços essenciais.

Como dito anteriormente, o interesse nacional é de competência da União, o regional dos Estados e o Local dos Municípios. São nos Municípios onde ocorre a prestação dos serviços básicos aos seus moradores, para citar exemplos mais próximos da realidade, se tomará como base a Lei nº 5.743/13 do Município de Ijuí, a qual organiza e determina competências para suas respectivas secretarias, visando não somente a organização do Município, mas também, principalmente, delegando competências quanto a prestação de serviços públicos em favor do cidadão. No Município de Ijuí são, ao todo, 14 (quatorze) secretarias que constituem sua estrutura administrativa.

Para se obter exemplos satisfatórios à análise, mas sem prolongar excessivamente o estudo, se fará uso dos art. 48 e 63 da referida lei, os quais versam, respectivamente, sobre as atribuições da Secretaria de Educação e da Secretária de Saúde do Município. Em questão de número de atribuições, pode-se observar que a Secretaria Municipal da Educação tem 22 (vinte e duas) atribuições, dentre elas são notáveis a sua participação na elaboração do Plano Plurianual Municipal de Educação, responsável por ditar as estratégias que o Município adotará de curto a longo prazo quanto a satisfação de suas obrigações com a educação pública; outra

questão é a concessão de bolsas, o que é parte importante para a integração de pessoas carentes ao ensino; por fim, fora as questões não citadas, chama a atenção o parágrafo único do art. 43, o qual diz que a educação municipal compreende escolas de educação infantil, ensino fundamental e médio, ou seja, a educação base.

Para enfatizar o problema da má distribuição dos recursos, tem-se que entender como são gastos tais recursos destinados a determinado fim, neste caso, a educação. André Borges Uliano (2022), fazendo uso do relatório da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que tem como objetivo discriminar os valores gastos, por parte do Estado, com estudantes do ensino básico e universitário nos países ao redor do mundo, observa um dado preocupante, em média, o Brasil gasta 4 mil dólares por ano com alunos do ensino de base, enquanto gasta 14 mil dólares com alunos universitários. Apesar do Brasil estar na posição 16º de um total de 39 países, seu gasto com estudantes universitários é desproporcional comparado a outros países, quando observado o seu PIB per capita. Outra constatação alarmante é que a média dos gastos públicos com estudantes da educação de base, segundo o estudo da OCDE, é de 9,5 mil dólares, sendo, então, no Brasil, investido menos da metade. Fica nítido a situação alarmante da má distribuição de parte dos recursos Federais destinados à educação.

A segunda Secretaria abordada é a da Saúde. A competência que chama atenção logo de início é a de, em conjunto com o Estado, participar do planejamento, da programação e organização do Sistema Único de Saúde (SUS), responsável pela prestação de serviços, de forma gratuita, no que tange a saúde, dando forma física ao direito constitucional à saúde. Mesmo que exista o SUS, ainda há aqueles que preferem ter um plano de saúde particular, porém, mesmo estes cidadãos, “sofrem” influência do Município, uma vez que cabe a secretaria municipal em comento, fiscalizar e controlar os procedimentos dos serviços privados de saúde. Ainda, para finalizar, a Secretaria de Saúde tem como uma das suas atribuições a de realizar, apoiar e incentivar atividades de pesquisa no campo da saúde e áreas afins.

Além das duas secretarias citadas, o Municípios de Ijuí possui outras 10 (dez), todas com seus respectivos secretários, obrigações e orçamentos, bem como competências ligadas à prestação de serviços ao povo. É nítida a importância, a proximidade com a população e os inúmeros serviços que são prestados pelos Municípios, porém, esta questão não é atual, ela vem se agravando conforme o crescimento populacional ocorre.

Neste sentido, Benedicto Silva (1953, p. 12) observa o crescimento das funções/atividades municipais, nestes casos de crescimento populacional, não é meramente quantitativo, “[...] trata-se de um crescimento multilateral – em número, em qualidade, em extensão, em profundidade e, sobretudo, em complexidade”, visualiza-se então que as ações municipais se tornam, acima de tudo, mais complexas, necessitando, inclusive, da participação de técnicos competentes, valorizando, ainda mais, a administração pública local.

Evidente a importância do Município na vida do cidadão, a proximidade que se tem com o prefeito e os servidores público do Município é maior do que a que se tem com o Governadores e ainda mais do que com o Presidente da República. É o Prefeito quem, em teoria, vive o dia a dia do cidadão de sua cidade, vê e acompanha as necessidades e facilidades do seu povo, portanto, é ele quem sabe onde e como os investimentos financeiros seriam melhor aplicados em favor do cidadão.

Neste mesmo sentido, a Agência do Conselho Federal de Administração (CFA) trouxe, em 2018, uma matéria sobre a Prefeita de Pelotas, Paula Schild, a qual palestrou em um Fórum do referido Conselho, palestra esta presidida pelo presidente do Conselho Regional de Administração do Rio de Janeiro (CRA-RJ), Leocir Dal Pai. O principal enfoque da palestra ministrada pela Prefeita foi a forma em que o pacto federativo lida com “quem faz o que e com que fonte de arrecadação”, um dos pontos evidenciados foi o aumento das responsabilidades dos Municípios, mesmo que estes representem o ente que menos recebe recursos. De forma superficial, explica a prefeita, que a principal renda dos Estados é o imposto sobre propriedade de veículo automotor (IPVA) e o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS), dos Municípios o imposto predial e territorial urbano (IPTU) e o imposto sobre serviços (ISS), enquanto a União capta, majoritariamente, tributos dos imposto de renda (IR) e do imposto sobre produtos industrializados (IPI), porém, como exposto anteriormente, sabe-se que a União tem competência para instituir até 7 (sete) impostos, sem considerar a competência residual, contra 3 (três) de cada um dos outros entes.

Mas então, como a União reparte a receita captada por si com os Estados e o DF e com os Municípios? Dentro outras maneiras, existem duas principais, o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e o Fundo de Participação dos Estados e do DF (FPE). Carlos Alexandre Amorim da Rocha (2019), fazendo a análise do art. 159 da Constituição Federal, explica que o FPM recebe 24,5% da arrecadação federal com IR e IPI, sendo os recursos deste fundo divididos em 3 (três) partes, onde 10%

são entregues às capitais dos estados; 86,4% destinam-se aos municípios interioranos; enquanto os 3,6% restantes são destinados a complementação da participação dos municípios não-capitais mais populosos. O autor, que é consultor legislativo do Senado Federal, ainda complementa dizendo que tais percentuais foram construídos ao longo do tempo e ao sabor das pressões política de diferentes grupos de Municípios. É valoroso complementar que tal pressão é de suma importância para que de fato os municípios ganhem voz e, conseqüentemente, uma melhor participação na distribuição da receita da União.

Já o segundo fundo, o FPE, recebe 21,5% dos mesmos impostos que o fundo municipal. O mesmo autor destaca que, apesar de mudança ocorrida em 2015, através das decisões do STF quanto as Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 845, 1.987, 2.727 e 3.243, manteve-se o tratamento preferencial dado às regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

Além das transferências incondicionais acima explanadas, existem aquelas relativas ao imposto de renda retido na fonte (IRRF), que dizem respeito ao imposto de renda que os entes pagam, na qualidade de empregador ou contratante, sobre seus próprios funcionários; o imposto sobre propriedade territorial rural (ITR) é cobrado pela União e 50% são transferidos ao Municípios onde encontra-se a propriedade; o imposto sobre operações financeiras relativas ao ouro (IOF-Ouro) é cobrado pela União, que distribuí 30% para os Estados e 70% aos Municípios. Por fim, para não prolongar demais a explanação, é importante esclarecer que o Sistema Único de Saúde (SUS) é estruturado com recursos dos 3 entes federados, onde os Estados contribuem com 12% e os Municípios com 15%, sendo que a União colabora também com 15%.

Dentre outras formas de repartição, pode-se citar ainda as decorrentes dos Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica (FunDEB), e Fundo Constitucional do Distrito Federal (FCDF), Compensações Financeiras por Exploração de Recursos Naturais, Compensação por Perda de Arrecadação nas Exportações, Fundo Penitenciário Nacional (FunPen), Fundo Nacional de Segurança Pública (FNSP), dentre outros.

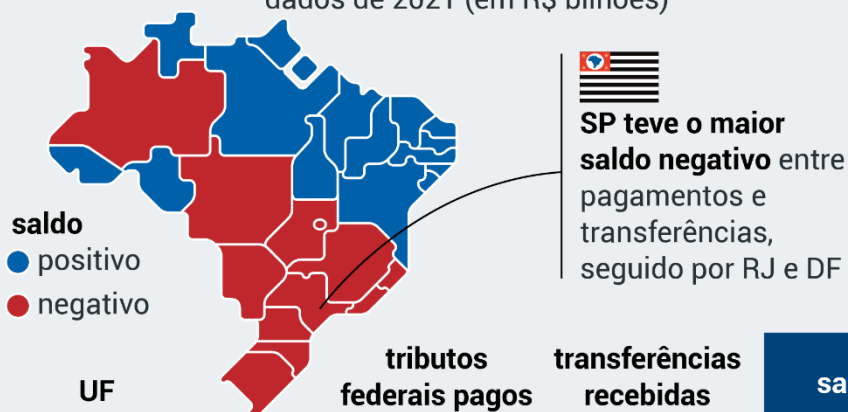
Mas, afinal, como é a repartição na prática? Para melhor ilustrar a desproporção na repartição das receitas no âmbito estadual, oportuno a ilustração feita pelo jornal Poder360, em matéria de autoria de Paulo Silva Pinto e Tiago Mali



(2022), que, fazendo uso das informações disponíveis pela Receita Federal e da Controladoria Geral da União, chegou ao mapa abaixo.

## 15 ESTADOS RECEBEM MAIS DO QUE PAGAM À UNIÃO

dados de 2021 (em R\$ bilhões)

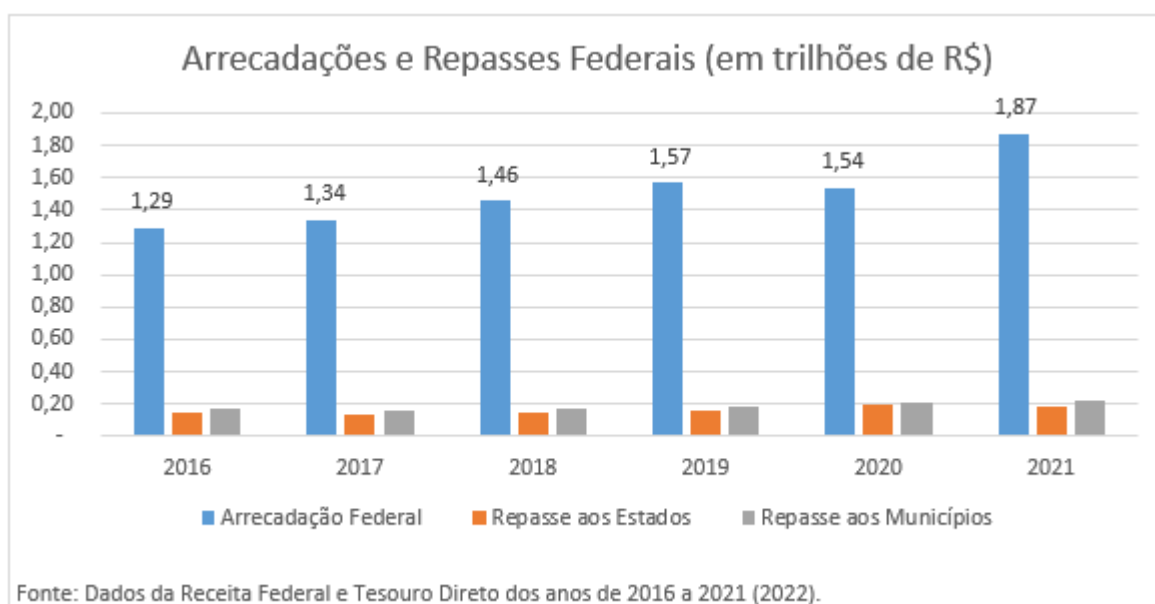


UF	tributos federais pagos	transferências recebidas	saldo
Maranhão	6,6	21,4	<b>14,8</b>
Pará	9,3	22,8	<b>13,5</b>
Bahia	23,4	34,4	<b>11,0</b>
Piauí	2,6	11,8	<b>9,1</b>
Paraíba	4,1	12,6	<b>8,5</b>
Alagoas	3,2	11,1	<b>7,8</b>
Rio G. do Norte	4,1	10,7	<b>6,6</b>
Tocantins	1,8	8,1	<b>6,4</b>
Sergipe	2,9	8,3	<b>5,4</b>
Amapá	0,6	5,4	<b>4,9</b>
Acre	0,8	5,6	<b>4,8</b>
Ceará	18,2	22,3	<b>4,1</b>
Roraima	0,7	4,4	<b>3,7</b>
Rondônia	2,9	6,0	<b>3,1</b>
Pernambuco	20,5	20,8	<b>0,3</b>
Mato G. do Sul	7,5	6,4	<b>-1,1</b>
Mato Grosso	11,4	8,4	<b>-3,0</b>
Goiás	17,2	13,1	<b>-4,1</b>
Amazonas	14,9	9,6	<b>-5,3</b>
Espírito Santo	22,1	10,3	<b>-11,8</b>
Paraná	61,2	20,7	<b>-40,5</b>
Minas Gerais	80,9	40,0	<b>-41,0</b>
Rio G. do Sul	57,4	13,3	<b>-44,2</b>
Santa Catarina	71,6	11,6	<b>-60,0</b>
Distrito Federal	97,4	25,2	<b>-72,2</b>
Rio de Janeiro	198,5	45,5	<b>-153,0</b>
São Paulo	538,3	47,2	<b>-481,2</b>

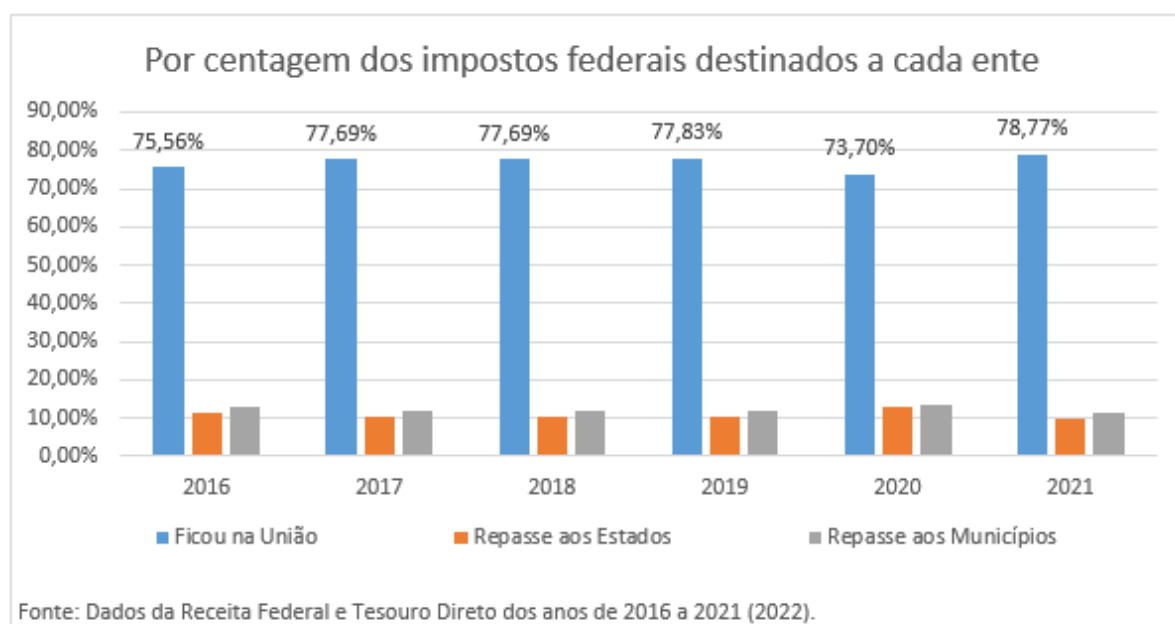
fonte: elaboração do Poder360 sobre dados da Receita Federal e da CGU (Controladoria Geral da União)

Apesar de apontarem o recebimento de menor valor do que o arrecadado como indicador de desenvolvimento, os autores da matéria ressaltam que os números não devem ser levados em consideração isoladamente, deve-se analisar a situação particular de cada Estado, levando em conta sua economia, desenvolvimento e tecnologia. É citado como parâmetro “ideal” que o “vaivém” de dinheiro diminua até desaparecer, concentrando-se, a maioria do arrecadado, em seu Estado de origem. A disparidade entre arrecadação e valor recebido pela distribuição feita pela União é mais um sintoma de que há evidente desequilíbrio na repartição da renda, uma vez que, se o Município é o ente mais próximo da população e o Estado está “entre” ele e a União, teriam que ser eles o segundo ente que mais recebe o montante distribuído. Porém, observa-se que, mesmo relacionando o total arrecadado por todos os Estados com o montante recebido, a conta será negativa, o problema encontra-se de forma generalizada.

Para que a disparidade fique ainda mais evidente, fazendo uso dos dados do site do Governo Federal, em especial da Receita Federal (2016 a 2021), bem como do site do Tesouro Transparente (2016 a 2021), fontes de disseminação de informação oficial do governo, cruzando os dados disponíveis quanto a arrecadação federal e o montante repartido com os estados e municípios chega-se ao gráfico comparativo abaixo.



Explicando os dados apresentados, deve-se compreender então, que em 2016 a União arrecadou, aproximadamente, 1,29 trilhões de reais com impostos federais, porém, repassou apenas 150 bilhões aos Estados e 170 ao Municípios, ou seja 75,56% ficou com a União, 11,4% foram repassados aos Estados e 13% aos Municípios. Tal padrão percentual se repete, variando pouco para mais ou menos, nos anos seguinte, como pode-se observar pelo gráfico abaixo, produzido a partir das informações do gráfico anterior, porém, a partir de uma análise percentual.



Ainda que a contribuição repartida aos Municípios seja maior do que a dos Estados, é importante observar que, este é um número absoluto, ou seja, é o total destinado a cada ente, sendo os Estados em número de 27 (vinte e sete) e os Municípios, mais de 5500 (cinco mil e quinhentos). Porém, mais do que isso, há ainda os vínculos obrigatórios, tais como, conforme Mascarenhas (2018), a obrigação de utilizar 25% do seu orçamento para a educação e outros 18% a saúde, por exemplo. Tais obrigações, somadas aos recursos escassos, por vezes atuam como travas às ações dos municípios, prejudicando, acima de tudo, a população, a qual, infelizmente, acaba por ser mais atingida pelas regras do atual pacto federativo brasileiro, o qual, de fato, não contribui para com os entes federativos cumpram sua função social.

Por fim, para evidenciar mais um problema do atual pacto federativo, fazendo uso dos estudos de Mesquita (2012), é válido citar a chamada “Guerra Fiscal”, que tem como principal objeto o ICMS, logo, o ente federativo estadual é o principal agente

desta disputa. O conflito baseia-se nos estados oferecendo incentivos fiscais, afim de atrair maior arrecadação de novas empresas que se instalariam em tal estado por conta das facilidades tributária. Não obstante, além do conflito horizontal da guerra fiscal, também há a disputa entre entes federados de diferentes esferas do poder, uma disputa vertical pela promulgação de leis que beneficiem determinado ente federativo quanto a repartição da receita tributária federal.

## 4 CONCLUSÃO

Conclui-se então, diante do acima exposto, que o Brasil se organiza na forma de Estado Federado, sob o nome de República Federativa do Brasil, contando com 3 (três) entes federados, dentre os quais os Municípios, bem como cumprindo todos os requisitos quanto as características necessárias para tal qualificação. Porém, a forma de organização da federação sofreu mudanças, ao sabor dos legisladores e da época em que cada Constituição brasileira foi promulgada, sempre se moldando às necessidades da época.

A principal característica da organização federal brasileira é o Sistema Tributário Nacional, delimitando regras, delegando competências e impondo limites aos entes federados quanto suas ações no âmbito tributário. Apesar disso, conclui-se que o Pacto Federativo brasileiro atua como dificultador aos Estados e Municípios no seu objetivo de atuar em favor da população. As regras de competências e distribuição de receitas são desproporcionais, concentrando a maior parte da receita na União, ente este que está mais distante do cidadão do que Estados e Municípios, sendo que estes recebem, aproximadamente, apenas 10 a 13%, cada um, da arrecadação federal com impostos, ou seja, mais de 70% do valor arrecadado pela União é gasto por ela mesma.

Por fim, há então que se dizer que, diante do cenário tributário atual, existem conflitos entre os entes federativos, sejam da mesma esfera de poder ou não. Conflito este, consequência da má distribuição de verbas, somada ao aumento de atribuições e aos vínculos obrigatórios do orçamento, principalmente para os Municípios, ente este que, na realidade, deveria ser quem mais devia receber recursos, uma vez que é o mais próximo dos brasileiros. O cenário ideal, infelizmente, está longe de se tornar real.

## REFERÊNCIAS

ALMADA, Diego Bisi. **Aula 25 - Competência Tributária - Competência Privativa.** Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=dILueONHG-s&list=PLoJvVWp9qkQOa690dCQGL2PXZXbjiVq9j0&index=25> Acesso em: 21 out. 2022.

ALMADA, Diego Bisi. **Aula 26 - Competência Tributária - Competência Comum - Cumulativa – Especial.** Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=6fVvWqZYsLI&t=3s> Acesso em: 21 out. 2022.

ALMADA, Diego Bisi. **Aula 27 - Competência Tributária - Competência Residual – Extraordinária.** Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=gqqyx-wIPZY&t=4s> Acesso em: 22 out. 2022.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 12. Ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2006.

BARROS, Sérgio Resende de. **Estado Unitário, Estado Regional, Estado Federal.** Disponível em: <http://www.srbarros.com.br/pt/estado-unitario-estado-regional-estado-federal.cont> Acesso em: 29 out de 2022.

BRASIL. Agência Senado. **Emenda Constitucional.** Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/glossario-legislativo/emenda-constitucional> Acesso em: 30 de out de 2022.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Acesso à informação, Deputados.** Disponível em: [https://www2.camara.leg.br/transparencia/acesso-a-informacao/copy\\_of\\_perguntas-frequentes/deputados##2](https://www2.camara.leg.br/transparencia/acesso-a-informacao/copy_of_perguntas-frequentes/deputados##2) Acesso em: 30 de out de 2022;

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Saiba mais sobre a tramitação de proposta de emenda à Constituição.** Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/573448-saiba-mais-sobre-a-tramitacao-de-pecs/> Acesso em: 30 de out de 2022;

BRASIL. **Código Tributário Nacional. Brasília:** Congresso Nacional. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm) Acesso em: 29 out. 2022

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1998.** Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Acesso em: 13 set. 2022;

BRASIL. Receita Federal. **Arrecadação Federal Anual.** 2016 a 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br> Acesso em: 24 nov. 2022.

CUNHA, Vinicius. **Os 6 mais importantes princípios do direito tributário.** Portal Aurum. 26 jun 2019. Disponível em: <https://www.aurum.com.br/blog/principios-do-direito-tributario/> Acesso em: 20 nov. 2022.

DUTRA, Fábio. **Código Tributário Nacional Comentado**. Vol. 2, 2019. Disponível em: <https://www.estrategiaconcursos.com.br/blog/ctn-comentado-e-esquemalizado/> Acesso em: 20 out 2022.

FUJITA, Décio Seiji **PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO**. Revista Científica Semana Acadêmica. Fortaleza, ano MMXV, Nº. 000068, 08/05/2015. Disponível em: <https://semanaacademica.org.br/artigo/principios-do-direito-tributario> Acesso em: 20 nov. 2022.

IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Cidades e Estados**. Rio de Janeiro: IBGE, 2021. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/cidades-e-estados> Acesso em: 30 set. 2022.

IJUÍ. **Lei Municipal nº 5743 de março de 2013**. Dispõe sobre a estrutura organizacional da administração do poder executivo do Município de Ijuí. Ijuí, 2013. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a1/rs/i/ijui/lei-ordinaria/2013/575/5743/lei-ordinaria-n-5743-2013-dispoe-sobre-a-estrutura-organizacional-da-administracao-direta-do-poder-executivo-do-municipio-de-ijui-estabelece-as-atribuicoes-dos-orgaos-revoga-leis-que-menciona-e-da-outras-providencias?q=5743> Acesso em: 20 nov. 2022.

LIMA, Rennan. **[OAB] Competência tributária**. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=p0-yYdsOI6o&t=8s> Acesso em: 17 nov. 2022.

LOPES, Mauro Luís Rocha. **DT XII: Repartição de Receitas Tributária**. Direito Tributário, o blog.19 fev. 2018. Disponível em: <https://direitotributario.blog/2018/02/19/dt-xii-reparticao-de-receitas-tributarias/#more-274> Acesso em: 15 nov. 2022.

MESQUITA, Carlos José Wanderley de. **UM NOVO ENFOQUE SOBRE A GUERRA FISCAL NO BRASIL**, Revista Tributária e de Finanças Públicas, Vol. 104/2012, p. 203 – 257, Mai/Jun de 2012. Disponível em: <https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/widgetshomepage/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc500000184afd2fa3725c971f3&docguid=laac2db70bb2011e183e700008517971a&hitguid=laac2db70bb2011e183e700008517971a&spos=39&epos=39&td=1467&context=59&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>.

MILKO, Marcelo. **Pacto Federativo: A divisão de responsabilidades na gestão pública**. Centro de Liderança Pública, 2022. Disponível em: <https://www.clp.org.br/pacto-federativo-a-divisao-de-responsabilidades-na-gestao-publica/>. Acesso em: 30 set. 2022.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **FEDERALISMO FISCAL E PACTO FEDERATIVO**, Revista Tributária e de Finanças Públicas, Vol. 61/2005, p. 179 – 192, Mar/Abr de 2005. Disponível em: [https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc500000183ae9fb081d8006f8a&docguid=l31d4ab80f25411dfab6f01000000000000&hitguid=l31d4ab80f25411dfab6f010000000000&spos=1&epos=1&td=2067&context=11&crumb-action=append&crumb-](https://www.revistadotribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc500000183ae9fb081d8006f8a&docguid=l31d4ab80f25411dfab6f010000000000&hitguid=l31d4ab80f25411dfab6f010000000000&spos=1&epos=1&td=2067&context=11&crumb-action=append&crumb-)



label=Documento&isDocFG=true&isFromMultiSumm=true&startChunk=1&endChunk=1.

PINTO, Paulo Silva; MALI, Tiago. **Centro-Oeste, Sudeste e Sul pagam mais do que recebem da União.** Poder360, 2022. Disponível em: <https://www.poder360.com.br/governo/centro-oeste-sudeste-e-sul-pagam-mais-do-que-recebem-da-uniao/> Acesso em: 25 nov. 2022.

**Prefeita de Pelotas, Paula Schild, questiona o atual modelo do Pacto Federativo.** Conselho Federal de Administração, 2018. Disponível em: <https://cfa.org.br/prefeita-de-pelotas-paula-schild-questiona-o-atual-modelo-do-pacto-federativo/> Acesso em: 26 nov. 2022.

REALE, Miguel. **Filosofia do Direito.** - 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

ROCHA, C. A. A. **Transferências Federais para Estados e Municípios: guia de referência rápida.** Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado, setembro/2019 (Texto para Discussão nº 264). Disponível em: [www.senado.leg.br/estudos](http://www.senado.leg.br/estudos). Acesso em: 5 out. 2022.

SENA, Daniel Corrêa de. **Direito Constitucional | Princípio Federativo.** Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=KQKuy9irCLE> Acesso em: 6 out. 2022.

SILVA, Benedicto. **O Município e os Serviços Públicos de Primeira Necessidade.** Revista do Serviço Público. Março de 1953.

SOUZA, Celina. **FEDERALISMO, DESENHO CONTITUCIONAL E INSTITUIÇÕES FEDERATIVAS NO BRASIL PÓS-1988,** Revista de Sociologia e Política, nº 24/2005, p. 105 – 121, Jun de 2005. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rsocp/a/w75TqBF3yvjv4JHqyV65vcjb/?format=pdf&lang=pt>.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional. **Transferências a Estados e Municípios.** 2016 a 2021. Disponível em: [www.tesourotransparente.gov.br](http://www.tesourotransparente.gov.br) Acesso em: 24 nov. 2022.

TANIDA, Carla Cristina. **Contribuições Especiais: desvirtuamento do destino do produto da arrecadação.** 2015. Trabalho de Conclusão de Curso (Pós-Graduação em Direito) – Curso de Especialização em Direito Tributário, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, Curitiba, 2015. Disponível: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Carla-Cristina-Tanida-OK.pdf> Acesso em: 3 nov. 2022.

ULIANO, André Borges. **3 razões para o governo priorizar a Educação Básica, e não as Universidade.** Gazeta do Povo. Disponível em: <https://www.gazetadopovo.com.br/instituto-politeia/3-razoas-universidades-educacao-basica/> Acesso em: 22 nov. 2022.