



**SOCIEDADE METROPOLITANA DE EDUCAÇÃO, CULTURA E
TECNOLOGIA SÃO CARLOS
FACULDADE METROPOLITANA SÃO CARLOS - FAMESC CURSO
DE GRADUAÇÃO DIREITO**

HUGO LEONARDO RIBEIRO AVILA

**O FUNDO ESTADUAL DE EQUILÍBRIO FISCAL (FEEF-RJ): A
(IM)POSSÍVEL VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA
VEDAÇÃO À BITRIBUTAÇÃO**

Bom Jesus do Itabapoana/RJ 2021.1

HUGO LEONARDO RIBEIRO AVILA

**O FUNDO ESTADUAL DE EQUILÍBRIO FISCAL (FEEF-RJ): A
(IM)POSSÍVEL VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA
VEDAÇÃO À BITRIBUTAÇÃO**

Monografia apresentada como parte dos requisitos necessários para a conclusão do Curso de Graduação em Direito, sob orientação da Professora Anny Viana, da Faculdade Metropolitana São Carlos – FAMESC.

Bom Jesus do Itabapoana/RJ 2021.1

FICHA CATALOGRÁFICA

Faculdade Metropolitana São Carlos – FAMESC

Preparada pela Biblioteca Marlene Henriques Alves

25/2021

A958f Avila, Hugo Leonardo Ribeiro.

O fundo estadual de equilíbrio fiscal (FEEF- RJ) : a (im) possível violação ao princípio constitucional da vedação à bitributação / Hugo Leonardo Ribeiro Avila.- Bom Jesus do Itabapoana, RJ, 2021.

81 f. : il.

Monografia (Graduação em Direito) - Faculdade Metropolitana São Carlos.
Bom Jesus do Itabapoana, 2021.

Orientador: Anny Ramos Viana.

Coorientador: Tauã Lima Verdã Rangel.

Bibliografia: f.71-81.

1. FUNDO ESTADUAL DE EQUILÍBRIO FISCAL 2. BITRIBUTAÇÃO 3.
INCENTIVO FISCAL . Faculdade Metropolitana São Carlos II. Título.

CDD 343.81034

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a Deus, o maior orientador da minha vida. Ele nunca me abandonou nos momentos de necessidade.

A minha esposa e a minha família, pois confiou em mim e me proporcionou esta oportunidade de concretizar e encerrar esse grande sonho na minha caminhada. Sei que ela não mediu esforços para que este sonho se realizasse, sem a compreensão, ajuda e confiança a qual depositou em mim, nada disso seria possível hoje.

A minha mãe pelas orações, o seu sofrimento silencioso, e a força dada sem medidas para que nada fosse capaz de me causar desânimo e medo. A sua insistência para eu realizar este desafio foi sem dúvida o passo mais importante na minha vida, o primeiro de muitos.

A todos os professores do curso, que foram tão importantes na minha vida acadêmica. Em especial, a minha Orientadora professora Anny Viana, esta que pra mim ultrapassou o papel de professora, sendo uma grande amiga, que aprendi a admirar e a tê-la como exemplo de pessoa humana com grande coração. Ao professor Tauã que sempre me chamou a atenção desde o início e me fez buscar sempre mais, sua paciência, e seu grande carinho, foram essenciais para seguir adiante. Obrigado pelo puxões de orelha. Eu posso dizer que a minha formação, inclusive pessoal, não teria sido a mesma sem a presença de vocês.

A estes dedico meu trabalho, com a ajuda, confiança e compreensão de todos, este sonho não teria tornado realidade. Muito obrigado por tudo!

AGRADECIMENTOS

A Deus, por me ajudar a ultrapassar todos os obstáculos encontrados ao longo do curso.

À minha Família, por sempre me apoiar nessa trajetória.

Aos meus amigos da faculdade, que me fizeram rir e chorar nesta caminhada, o meu muito eterno agradecimento.

A minha Orientadora, que com muita paciência e dedicação, me ensinou não somente o conteúdo programado, mas também o sentido da amizade e do respeito.

À minha banca examinadora.

A esta faculdade, aos docentes, diretores, coordenadores e administração que proporcionaram o melhor dos ambientes para que este trabalho fosse realizado.

“ Feliz é o homem que persevera na provação, porque depois de aprovado receberá a coroa da vida, que Deus prometeu aos que o amam.” Tiago 1:12.

AVILA, Hugo Leonardo Ribeiro. **O fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal (FEEFRJ): A (im)possível violação ao princípio constitucional da vedação à bitributação.** Trabalho de Conclusão de Curso. Bacharelado em Direito. Faculdade Metropolitana São Carlos - FAMESC, 2021.

RESUMO

O presente trabalho tem como pressuposto abordar a questão do Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal (FEEF), do Estado do Rio de Janeiro, à luz da Constituição Federal de 1988. A pesquisa tem como pressuposto destacar os reflexos da bitributação, e assim, este ocorre quando dois entes federados, por meio de suas pessoas jurídicas de direito público, tributam o mesmo contribuinte sobre o mesmo fato gerador. É conveniente observar que quanto ao Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal, tem por finalidade de manutenção do equilíbrio das finanças públicas e previdenciárias do Estado, no entanto o mesmo ocorre uma bitributação quanto a arrecadação tributária. O texto tem como objetivo abordar uma análise acerca da questão da inconstitucionalidade do Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal (FEEF), criado pelo Estado do Rio de Janeiro. A metodologia da pesquisa parte-se de um estudo dedutivo e qualitativo, a confecção do presente texto se deu por meio de um estudo exploratório de bibliografias pertinentes a temática explanada, assim sendo, capaz de elucidar possíveis esclarecimentos acerca do Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal e o Direito Tributário. Nesse ínterim, o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal do Rio de Janeiro, teve como finalidade buscar amparar os cofres públicos, e assim determinou que as empresas incentivadas pelo Programa de Incentivo Fiscal do Estado, oferecessem benefícios para o recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), e assim, depositassem mensalmente uma devolução de 10% dos incentivos fiscais, tendo assim como objetivo a melhoria das contas do governo diante da queda de arrecadação tributária.

Palavras-Chaves: Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal; Bitributação; Incentivo Fiscal.

AVILA, Hugo Leonardo Ribeiro. **The State Fiscal Balance Fund (FEEF-RJ): The (im) possible violation of the constitutional principle of prohibition against double taxation.** Completion of course work. Bachelor's degree in law. Metropolitan College São Carlos - FAMESC, 2020.

ABSTRACT

The present work assumes to address the issue of the State Fund for Fiscal Balance (FEEF), of the State of Rio de Janeiro, in the light of the Federal Constitution of 1988. when two federated entities, through their legal entities of public law, tax the same taxpayer on the same taxable event. It should be noted that as for the State Fund for Fiscal Balance, it has the advantage of maintaining the balance of the State's public and social security finances, however the same occurs with double taxation as regards tax collection. The text aims to address an analysis of the question of the unconstitutionality of the State Fund for Fiscal Balance (FEEF), created by the State of Rio de Janeiro. Methodologically, a research is based on a deductive and qualitative study. In this understanding, the making of this text took place through an exploratory study of relevant bibliographies on the explained theme, thus being able to elucidate possible clarifications about the State Fund for Fiscal Balance and Tax Law. In the meantime, the Rio de Janeiro State Fiscal Equilibrium Fund sought to support public coffers, and thus determined that companies encouraged by the State Fiscal Incentive Program, offer benefits for the collection of the Tax on the Circulation of Goods and Services (ICMS), and thus, deposit a monthly refund of 10% of tax incentives, with the objective of improving government accounts in the face of falling tax collections.

Keywords: Fiscal Balance State Fund; Double taxation; Tax Incentive.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF	Constituição Federal
FEEF	Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal

SUMÁRIO

Resumo

Abstract

Lista de Abreviaturas

INTRODUÇÃO	12
1 A EVOLUÇÃO DO ESTADO COMO AGENTE TRIBUTADOR	15
1.1 O Estado Absolutista	19
1.2 O Estado Liberal de Direito	22
1.3 O Estado Social de Direito	26
1.4 O Estado Democrático de Direito	31
2 A COMPETÊNCIA CONSTITUCIONAL DE TRIBUTAÇÃO	36
2.1 A Caracterização do Fator Gerador	40
2.2 As espécies e os critérios de fixação da competência de tributar	44
2.3 A função social do tributo	49
3 O FUNDO ESTADUAL DE EQUILÍBRIO FISCAL (FEEF) EM ANÁLISE	54
3.1 A competência tributária na Constituição Federal e o surgimento do Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal.....	59
3.2 A natureza jurídica e os critérios de fixação do FEEF.....	63
3.3 A zona cinzenta do FEEF e a possível bitributação: Há usurpação da competência da União pelo Estado?	66
CONCLUSÃO	70

REFERÊNCIAS

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como pressuposto abordar a questão do Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal (FEEF), do Estado do Rio de Janeiro, à luz da Constituição Federal de 1988. Diante disso, analisar-se-á, no presente trabalho, uma reflexão sobre a questão da violação ao princípio constitucional da vedação à bitributação. Assim, observa-se que a Constituição Federal outorgou aos entes federados (União, Estado, Distrito Federal e Municípios) a aptidão de criar tributos, em relação a ordem jurídica, visto que a necessidade da cobrança de tributos a sociedade advém como forma de arrecadação de dinheiro ao Estado, buscando evitar possíveis problemas econômicos.

Nesse entendimento, cabe destacar a importância do estudo desta pesquisa, visto que, tem como pressuposto destacar os reflexos da bitributação, e assim, este ocorre quando dois entes federados, por meio de suas pessoas jurídicas de direito público, tributam o mesmo contribuinte sobre o mesmo fato gerador. Nota-se, dessa forma, que a bitributação, considerada ilegal, tem por objetivo tributar duas vezes sobre o mesmo fato gerador, por meio de dois entes federados distintos.

Ademais, é conveniente observar que quanto ao Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal, tem por finalidade de manutenção do equilíbrio das finanças públicas e previdenciárias do Estado, no entanto o mesmo ocorre uma bitributação quanto a arrecadação tributária.

A disputa entre os entes da Federação foi apelidada de “guerra fiscal” e é assim chamada por ter como instrumento de negociação a arrecadação futura de tributos. Destarte, o princípio da vedação a bitributação, busca analisar a invasão de competência tributária entre os entes federados, visto a existência de uma cobrança dupla, gerando assim um conflito na aplicação desta tributação. É cediço observar que a bitributação se torna ilegal, quando se observa que a Constituição Federal estabelece a divisão quanto as competências tributárias.

Assim, resta destacar que, as Unidades da Federação foram autorizadas pelo convênio ICMS 42/2016 a condicionar a fruição de incentivos e benefícios fiscais, financeiros-fiscais ou financeiros, inclusive os decorrentes de regimes especiais vigentes e os que vierem a ser concedidos, a realizarem depósito

mensal equivalente a 10% (dez por cento) do respectivo incentivo, a título de fundo destinado à manutenção do equilíbrio das finanças públicas. E desse modo, fora instituído o FEEF – Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal, e regulamentou por meio do Decreto nº 45.810.

No entanto, diversos sindicatos impetraram mandado de segurança coletivo com pedido de limiar, e assim suspenderam o recolhimento do FEEF, tendo em vista que o mesmo viola o artigo 167 da Constituição Federal de 1988, ao fato que o mesmo não vincula a receita do ICMS a um fundo específico, gerando um aumento indireto do mesmo.

O texto tem como objetivo abordar uma análise acerca da questão da inconstitucionalidade do Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal (FEEF); criado pelo Estado do Rio de Janeiro, e assim, examinar a evolução histórica das tributações no Brasil, analisar de forma crítica a visão do Estado e do contribuinte, avaliar a existência de um conflito de competência tributária e a bitributação e examinar a Lei nº 7.428/2016 e seus fundamentos legais. Assim, em razão do debate proposto nos tribunais, a luz da Constituição Federal, pode-se afirmar que o Estado do Rio de Janeiro viola os princípios da bitributação e competência na legislação tributária.

Ao que se pese, o primeiro capítulo tem como finalidade abordar a evolução do Estado como agente tributador, e nesse sentido, analisar os Estados Absolutistas, Liberal de Direito, Social de Direito e Democrático de Direito. Desse modo, o segundo capítulo parte-se da análise da competência constitucional de tributação, bem como a caracterização do fato gerador, as espécies, os critérios de fixação de competência de tributar e a função social do tributo. Ademais, o terceiro capítulo busca averiguar a questão do fundo estadual de equilíbrio fiscal (FEEF), a competência tributária na Constituição Federal de 1988 e o seu surgimento, a natureza jurídica, critérios de fixação e a zona cinzenta do FEEF, questionando acerca da possível existência da bitributação do incentivo fiscal.

Nesse ínterim, o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal do Rio de Janeiro, teve como finalidade buscar amparar os cofres públicos, e assim determinou que as empresas incentivadas pelo Programa de Incentivo Fiscal do Estado, oferecessem benefícios para o recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), e assim, depositassem mensalmente uma

devolução de 10% dos incentivos fiscais, tendo assim como objetivo a melhoria das contas do governo diante da queda de arrecadação tributária.

Metodologicamente, a pesquisa parte-se de um estudo dedutivo e qualitativo. Nesse entendimento, a confecção do presente texto se deu por meio de um estudo exploratório de bibliografias pertinentes a temática explanada, assim sendo, capaz de elucidar possíveis esclarecimentos acerca do Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal e o Direito Tributário, para que, desse modo, possa se construir possíveis observações e conclusões acerca do assunto proposto. Ainda como método de abordagem, foi necessário uma leitura aprofundada no conhecimento e estudo das legislações, doutrinas, artigos científicos e publicações favoráveis ao tema proposto.

Por fim, como técnicas de pesquisa, o presente texto partirá de uma análise através da revisão de literatura, sob o formato sistemático, bem como por meio de pesquisas bibliográficas em sites como *Google Scholar* e *SciELO*, e dessa forma, elucidar possíveis entendimentos respaldados em ideias e informações relevantes ao recorte que se expõe a temática explanada.

1. A EVOLUÇÃO DO ESTADO COMO AGENTE TRIBUTADOR

O Tributo sempre esteve presente na evolução histórica do homem, e no desenvolvimento das sociedades e Estados, a qual eram prestadas por meio dos líderes das sociedades, como forma de equilíbrio perante as contribuições e sobrevivências. Não se pode perder de vista que a evolução gerou intensa mudança no quadro social, criando desconforto e desequilíbrio de forças entre mão de obra operárias e os empresários, que abusavam da sua posição de vantagem (BELTRÃO, 2010, p.27).

Ao que se evidencia, a ação da tributação é registrada desde o Egito Antigo. No que tange a respeito dos chefes de Estados, estes exerciam uma cobrança devidas aos seus súditos, como forma de contribuição, sendo assim, denominados como tributos.

Para Maria Auxiliadora Pessoa (2006, p.34), “as concepções de Estado passaram por inúmeras modificações no transcurso da história, e variam de acordo com os diversos debates clássicos da política (MAQUIAVEL, HOBBS, HEGEL, MARX, WEBER, BOBBIO E GRAMSCI)”. A concepção de Estado está relacionado a qualquer país, a qual detém de um poder soberano de governar para um povo, sendo de forma organizada, política e estrutural, atendendo assim, as necessidades dos indivíduos em sociedade e do desenvolvimento do Estado.

O poder de tributar trilhou um percurso coincidente com o caminho percorrido pelos seres humanos, insaciáveis em sua busca pela ampliação da vida material. Isso ocorre porque, conforme o existir em sociedade vai se sofisticando e alcançando crescente grau de complexidade, a forma de financiá-lo - mediante a tributação - também se torna mais distinta dos seus originais traços, dando ensejo a um modelo contemporaneamente denominado Estado Democrático de Direito (BUFFON, MARCOLAN, 2016, p.01).

Quanto aos países norte americanos e suas revoluções e guerras, foram frutos basilares e influenciadores de inspiração e revoltas importantes no Brasil, visto a existência e a resistência de uma tributação extremamente severa e pesada frente à coroa portuguesa, assim, buscando a declaração da independência e a criação de uma república. As primeiras noções de emprego racional de meios tributários, despontam na época mercantilista e denotam um

precoce exercício de política fiscal, destinada à obtenção de mero superávit na balança comercial (BUFFON, MARCOLAN, 2016, p.06). É imperioso destacar que, a tributação no Brasil surge nos primeiros anos de colonização do país, a qual eram relacionadas as riquezas extraídas e exploradas e a prestação paga à coroa portuguesa, no entanto, seu marco inicial se dá a partir de 1822, com a criação de uma legislação fiscal.

Em sequência histórica, foi com a repartição das capitanias hereditárias que desencadeou a evolução do sistema tributário no Brasil, visto que, apesar de ainda não existir uma moeda, mas sim, ao monopólio monárquico, eram utilizado como formas de pagamento, a própria matérias produzida e extraída.

O Estado brasileiro é financiado, principalmente, pelos tributos cobrados da sociedade, concebidos pelo sistema tributário, o qual define quais tributos serão cobrados, quanto, como e de quem (PESSOA, 2006, p.34). Foi, a partir, da chegada da família real no Brasil, que fora adotado o uso de moedas, tendo em vista, a criação de um tributo para gerar a organização e a economia do Brasil.

A República brasileira herdou do Império boa parte da estrutura tributária que esteve em vigor até a década de 30. Sendo a economia eminentemente agrícola e extremamente aberta, a principal fonte de receitas públicas durante o Império era o comércio exterior, particularmente o imposto de importação que, em alguns exercícios, chegou a corresponder a cerca de 2/3 da receita pública. Às vésperas da proclamação da República este imposto era responsável por aproximadamente metade da receita total do governo (VARSANO, 1996, p.05).

Assim, com a emersão das constituições, buscava-se constituir um governo legalista, ou seja, a fidelidade dos indivíduos frente ao Estado, com o propósito de garantir a econômica, a política, o desenvolvimento e a moral do Brasil. Com a Constituição de 1946, surgem as alterações na estrutura econômica nacional que era “predominantemente atividades primárias” transmutando-se em “atividades de bases preponderantemente industriais e urbanas” (FERREIRA, 2017, s.p.). Destaca-se que a evolução tributária fora um marco extremamente conturbado, visto a inércia da harmonia e as fortes ilegalidades e divergências tributárias.

Com o surgimento da Constituição de 1946, eclodiu uma modificação das competências tributárias, no entanto, ainda previa a repartição de receitas de

determinados tributos. É inaugurada pela Constituição de 1946 a instituição dos princípios da anualidade, anterioridade e legalidade tributárias, constituindo com destaque as “imunidades tributárias, algumas delas denominadas de isenções” (MARTUSCELLI, 2010, p. 4217). Ao que se destaca, com a ditadura militar e o golpe de Estado de 1964, a Constituição buscou enfatizar uma maior atenção e preocupação com as contas orçamentárias e tributárias do país, bem como a implantação de uma reforma tributária, como foco o aperfeiçoamento de leis relacionadas ao arrecadação fiscal, visto que o Brasil se encontrava em uma crise econômica e política, sendo necessário a sua reorganização estatal.

No passar das décadas, o lado ruim e desconhecido do processo capitalista desentou os acordos do crescimento econômico e isto, em seu momento crítico, reivindicaria uma providência estatal, visando o livramento das privações individuais, generalizadas. A política fiscal tornar-se-ia um instrumento inseparável do governo para a estabilização e aprimoramento da vida econômica e social (BUFFON, MARCOLAN, 2016, p.10).

Dessa forma, ao que se compreende, a intervenção é vista como a imposição do Estado a sociedade, de uma ordem econômica social, a qual é delimitado por uma ação estatal que regula as relações entre os indivíduos contribuidor e o poder público. Assim, o Estado é chamado a intervir, em face das constantes crises e desalinhamentos sociais, provenientes das ausências de regras e fiscalização, criando assim, um ambiente carecedor de planificação normativa de conteúdo constitucional (BELTRÃO, 2010, p.28).

O Sistema Tributário é visto como um conjunto normas de cunho tributário, ou seja, o conjunto de tributos vigentes em determinado país, a qual está correlacionado ao equilíbrio contributivo do Estado, e defeso perante as normas e leis de um Estado e de sua Constituição. Com a Constituição de 1967 é inaugurado o Sistema Tributário Nacional, criado pela anterior Emenda Constitucional n.º 18/65 (FERREIRA, 2017, s.p.).

O tributo é caracterizado como toda a prestação pecuniária compulsória, ou seja um meio de pagamento a prestar contas ao Estado, devendo ser em moeda ou valor nela se exprimir, e além disso sendo instituída em lei, não podendo ser pago em serviço e que não constitua como uma sanção de ato ilícito.

Com as novas transformações e reformas tributárias, ficou evidente o avanço do sistema tributário nacional, garantindo uma estrutura sistêmica de forma a adequar dentro da sociedade. Ao representar um Estado tributário/fiscal, este procura justificar a sua atuação de forma estritamente objetiva, formal, fundamentando-se em um positivismo flagrantemente imperioso (PESSOA, 2006, p.34). Entende-se, dessa forma que o Sistema Tributário buscou correlacionar com a economia e a tributação do país, garantindo assim, o desenvolvimento progressivo do Estado frente a sociedade, por meio do recolhimento de tributos.

A evolução história do Sistema Tributário Nacional pode ser compreendida pelos fatos e acontecimentos históricos do processo de desenvolvimento de um Estado Nacional que necessitava se adaptar às mudanças do sistema econômico mundial, que agora possuía uma base econômica industrial, e que para integrar-se, a essa nova realidade, precisaria implementar mudanças nos sistemas normativos nacional e na Constituição de seu Estado, transformando a sua economia agroexportadora para uma economia urbana industrial (FERREIRA, 2017, s.p.).

É cediço destacar que, com a introdução e a declaração da Constituição Federal de 1988, garantiu aos indivíduos os direitos fundamentais, incluindo o direito a contribuição tributária, a qual impõe limite ao Estado, o poder de tributar frente a sociedade, de forma justa e igualitária. Encontramos o Sistema Tributário Nacional, no Título VI, da tributação e do orçamento, Capítulo I, do Sistema Tributário Nacional, artigos 145 a 156, que nos remete a lembrarmos do Código Tributário Nacional, Lei nº. 5. 172, de 25 de outubro de 1966. (MELO, 2006, p.12).

Assim, desse modo, ao que se entende, o tributo é uma grande fonte de contribuição para o desenvolvimento do país, proporcionando o financiamento de ações governamentais e programas relacionados a moradia, saúde pública, abastecimento, saneamento básico, energia, transporte, fatores primordiais para o desenvolvimento humano e a efetivação da vida digna dos indivíduos, garantindo o bem-estar social e o mínimo existencial.

A intervenção econômica do Estado, prioriza a formação de uma ordem econômica justa e digna, tendo como base a valorização do trabalho e a livre iniciativa, sendo uma preocupação permanente do Poder Público. (MARINHO,

FRANÇA, 2008, p.02). Assim sendo, existe uma necessidade de proteger e zelar pela tributação frente ao Estado, a qual proporciona e atende as necessidades básicas fundamentais da população, ao desenvolvimento, como ênfase os indivíduos mais pobres, garantindo assim, o cumprimento da vida.

1.1 O ESTADO ABSOLUTISTA

O Estado Absolutista emergiu na baixa Idade Média, com a crise do feudalismo, o surgimento do capitalismo e de uma classe denominada como burguesia. Com a queda do império romano e a posterior implantação do sistema de organização feudal da Idade Média, passaram os senhores feudais a explorar os seus servos, na condição de proprietários soberanos das terras (MOREIRA, MACHADO, 2015, p.03). Assim, entende-se que o Absolutismo foi o processo de concentração de todos poderes nas mãos de um soberano governante, garantindo assim, a sua autoridade.

Desde que o Estado foi criado, o Poder Público interfere no agir dos indivíduos, com autoritarismo e controle, no período absolutista, o Direito era usado para controlar a sociedade, enquanto que o Estado-polícia era ilimitado (ALMEIDA, SILVEIRA, 2011 p.03). Observa-se que o Absolutismo ocorreu no Antigo Regime, durante os séculos XVI, XVII, XVIII e XIX, tendo o seu ápice durante a Idade Moderna.

Os Reis do Estado Absolutista tinham como atributos principais a decretação de leis, a imposição de tributos, comandar o exército e definir a justiça, garantindo assim, o equilíbrio dos privilégios sociais e vantagens econômicas entre a nobreza e a burguesia. Tratando-se especificamente do chamado Estado nacional-absolutista, sabemos que ele responde a um imperativo geral por “centralização” (ARAÚJO, 2007, p.29). Desse modo, com a perda do poder da nobreza feudal, veio a fortalecer as monarquias, concentrando assim, o grande poder na mão desses soberanos.

Certamente um dos fatores que influenciaram o surgimento de governos absolutistas foi a complexidade da economia e do modelo de Estado existentes no século XVI e, de determinada maneira, no século subsequente. A partir da expansão ultramarina e da conquista de novos territórios e rotas comerciais, houve a necessidade de criação de uma estrutura burocrática apta a administrar os assuntos desse novo Estado, que já não mais poderia ser monopolizado pela nobreza, muito mais preocupada com sua manutenção enquanto classe social do que necessariamente com os assuntos de Estado (ASSIS, 2016, p.03).

É cediço destacar que durante o Estado Absolutista, o sistema econômico a qual perdurava era o mercantilismo, caracterizada como a transição do modo de produção feudalista para o modelo de produção capitalista, sendo fortemente marcada pela interferência do Estado na economia. A cobrança dos impostos, na vigência do absolutismo, modificava a distribuição que o cidadão daria a sua riqueza, caso lhe fosse permitido dispô-la à guisa de seus critérios (BUFFON, MARCOLAN, 2016, p.05).

Ao que se destaca, os indivíduos mais pobres das classes, por meio de impostos, financiavam ao rei e a sua corte, como forma de proteção dentro da sociedade. Para Moreira e Machado,

Nos Estados Absolutos, como todas as terras pertenciam ao monarca, cobrava-se igualmente pelo seu uso, o que originou a denominação Estado Patrimonial, e com as cruzadas dos séculos XI a XIII, os monarcas absolutistas foram compelidos a contribuir financeiramente e com seus próprios exércitos para os desígnios da Igreja Católica, que pretendia libertar a Terra Santa dos turcos muçulmanos. Desse modo, o recurso à tributação passou a ser cada vez mais necessário para financiar os crescentes gastos públicos. (MOREIRA, MACHADO, 2015, p.03).

Por meio da troca de serviços, alimentos e impostos aos camponeses, o rei absolutista oferecia a proteção e a segurança. Nos tempos do Medievo, o Estado Absoluto desconhecia conceitos tais como o de Direitos Fundamentais, concepção que dá seguimento, ou que tem como inerente à sua admissão, ao reconhecimento das funções sociais do Estado (ROZICKI, 2000, s.p.). Durante a Idade Média, o poder do rei era limitado, por conta de uma característica de modo de produção feudal, a qual ocorria a descentralização política, e dependia de uma troca de favores e da relação de vassalagem, no entanto, com a crise do modo de produção feudal e com a formação dos Estados Nacionais, contribuíram

drasticamente para o fortalecimento do poder real de forma absoluta, e consequentemente garantiu uma relação da burguesia, da nobreza e do rei.

Desse modo, ao que se observa, o Estado Absolutista, era constituído sob os moldes monárquicos, assim tendo como objetivo a concentração de todos os poderes na mão do rei, bem como a criação, execução e julgamentos das leis, tendo como destaque os principais reinos absolutistas: Inglaterra, França e Espanha.

O Estado Absolutista Unificado é centralizado no poder de um único soberano, o qual não há que se falar em direitos dos homens, apenas em privilégios concedidos pelo monárquico (RANGEL, GARCIA, 2019, s.p.). Observa-se que o poder dos monarcas era hereditários, e detinham da autonomia para interferir em assuntos religiosos, bem como instituíam as leis e tomavam as decisões.

Do ponto de vista social, a população mantinha-se presa a terra (servidão) e a todos os vínculos de natureza política e militar decorrentes de tal instituição, contribuindo para a manutenção de uma estrutura social estagnada em seus pressupostos estamentais, enclausurando a mentalidade do homem do medievo em uma perspectiva ultra provinciana (ARAÚJO, 2007, p.29-30).

Salienta observar que quanto ao custeio da tributação durante o Estado Absolutista, este se dava a burguesia e aos trabalhadores pobres, sendo assim, dominado pela nobreza e o clero que nada pagavam. No Antigo Regime, a desigualdade da tributação estava principalmente ligada às estratégias fiscalistas do mercantilismo, por um lado, e à sobrevivência de privilégios fiscais decorrentes da posição social, política ou religiosa (AIDAR, 2011, s.p.). Assim, observa-se que a nobreza era privilegiada, visto que eram isentos do pagamentos de impostos, eclodindo assim contratempos ao desenvolvimento.

No entanto, com a isenção dos tributos ao clero e a nobreza, altos eram os impostos cobrados a classe trabalhadora mais pobre, como os camponeses e artesões e a burguesia, como foco apenas no sustento do poder absoluto e o controle do Estado. Para Schoueri (2015, p. 17) “as mais primitivas formas de organização social já relatavam alguma espécie de cobrança para os gastos coletivos, como os dízimos, cobrados no século XIII a.C. sobre frutos, carnes, óleo e mel”. É imperioso destacar que, permeava um forte desequilíbrio na saúde,

na educação e na segurança, visto que o rei, a nobreza e o clero, eram favorecidos de poderes e privilégio frente as classes mais pobres.

Na Idade Média, embora se possa pensar que o homem medieval não tenha gozado direitos fundamentais, o que ocorreu foi a fruição dos direitos estamentais. Estes direitos estruturavam a sociedade em uma ordem hierárquica que conferia aos homens um status desigual e condicionava-os a uma discriminação que os diferenciava pelo nascimento. A hereditariedade determinava o patrimônio jurídico de cada um e, portanto, a situação jurídica de cada homem na sociedade (as duas camadas sociais básicas do período medieval eram os senhores feudais e os servos), permitindo o sistema servil da produção, a principal característica da economia, que consistia a apropriação compulsória do excedente econômico dos servos pelos senhores feudais (ROZICKI, 2000, s.p.).

Falar sobre a cobrança tributária, é abordar a origem das comunidades organizadas e o aumento da complexidade da administração de conglomerados humanos, é tratar do surgimento de poderes militares permanentes ou habituais e de uma casta burocrática (MELO, 2019, p.02). Observa-se que em Estados Absolutistas as cobranças tributárias eram severas, visto que, tinham como finalidade custear o governo e equilibrar as contas do rei e o seu poder sobre o Estado e a sociedade.

É cediço destacar que as arrecadações tributárias advêm de lutas políticas pelo poder e interesses do clero, da nobreza e dos reis, e que, durante os governos absolutistas, sofriram grave crises econômicas e desequilíbrios políticos, visto a durabilidade dos ataques bárbaros ao Estado. As formas de Estado adotadas ao longo dos primeiros séculos da Idade Moderna foram de fundamental importância para a construção de modelos estatais que se sucederam ao longo da história (ASSIS, 2016, p.02).

Contudo, com a eclosão da Revolução Francesa, esta buscou questionar o poder absoluto e a sua estrutura, tendo assim como finalidade, a instauração da república e da necessidade da instauração de uma reforma política e social.

1.2 O ESTADO LIBERAL DE DIREITO

A sociedade passa a exigir do Estado uma maior representação política, a busca pela garantia de seus direitos e da participação mínima na economia. Com o declínio do Estado Absolutista, resultado de eventos históricos de grande importância, como a Revolução Gloriosa, o Iluminismo, a Revolução Francesa, há o surgimento do Estado Liberal, Estado que combatia as ideais absolutistas (MORAIS, 2011, p.01). Desse modo, entende-se que o Estado Liberal de Direito, em oposição ao Estado Absolutista, busca defender dos direitos individuais e civis da população, buscando garantir a liberdade da iniciativa, a liberdade de opinião, de atuação e os direitos fundamentais.

Nesse entendimento, o tributo no Estado Liberal é visto como os reflexos dos direitos individuais, e a sobrevivência da sociedade, visto que o Estado se afasta da economia. O tributo, garantidor da sobrevivência do Estado Liberal, passa, então, a ser visto como o preço que se paga para exercer a própria liberdade (MOREIRA, MACHADO, 2015, p.04). O poder do rei, a qual era absoluto, passa a ser limitado, e a sociedade, por meio do trabalho, busca produzir seu sustento e riquezas, e o seu desenvolvimento no espaço social, e além disso, contribuindo para o custeio da sociedade, por meio do pagamento de tributos.

Entende-se que, a relação do Estado para com a sociedade civil no liberalismo pode ser compreendida como, o assegurador dos direitos individuais. O liberalismo é a teoria que objetiva a geração do bem-estar aos indivíduos, por meio de três princípios devidamente conectados: a propriedade privada, a liberdade e a paz (SANTOS, 2014, p.01). Salienta observar que, no ideário liberal, a sociedade civil é o verdadeiro agente, visto que o Estado busca ordenar e manter a ordem, de forma reguladora.

Os Estados contemporâneos lançam mão do Direito Tributário não só para alcançar a finalidade *fiscal*, senão também para realizar fins *não-fiscais*, alheios à esfera impositiva. Utilizam-no para garantir o equilíbrio econômico, tutelar o meio ambiente, reduzir as desigualdades sociais, etc., impondo à tributação o desempenho de um papel que transcende o de mera arrecadação de recursos públicos (VELLOSO, 2009, s.p.).

É imperioso observar que, as tributações no Estado Liberal de Direito, tinham como finalidade, igualar os privilégios das classes mais ricas e mais pobres. Para o liberalismo, o Estado não poderia intervir na propriedade privada ou na quantidade de patrimônio que cada um possui legitimamente, tendo cada homem direito àquilo que conquistou com seu trabalho (LEÃO, FRIAS, 2017, p.05). Assim, entende-se que o Estado Liberal de Direito tinha como pontos principais a não intervenção do Estado e a liberdade econômica.

A economia nessa época centrava-se na riqueza da nação, rompe com a fiscalidade da igreja, e do rei. Esse contexto histórico é importante para entender o pensamento de Locke e sua defesa da propriedade privada, cujo Segundo Tratado sobre o Governo Civil é um marco da defesa do Estado Liberal (MELLO, 2000, p.93). As atividades financeiras ganharam importância durante a Idade Moderna, a qual rompia diretamente com as finanças centralizadas no rei, e refletiam diretamente nas liberdades individuais.

A Revolução Gloriosa na Inglaterra, associada à proclamação do *Bill of Rights*, desencadeou uma sanha revolucionária que varreria todo o planeta, caracterizando a insurreição da burguesia contra a ordem absolutista e a consolidação de uma nova cosmovisão fundamentada no liberalismo econômico e no individualismo (ARAÚJO, 2007, p.33).

É imperioso observar que, o Estado Liberal tem como pressuposto a separação entre o público e o privado, bem como a distribuição do Poder Estatal, emergindo assim, a tripartição dos poderes, que anteriormente eram soberanos. O Estado Liberal não é um Estado anárquico, há uma mínima interferência do mesmo, porém, esta existe, ao contrário da anarquia, que prega uma doutrina de desaparecimento do poder público (MORAIS, 2011, p.01). Desse modo, o que se observa é que a separação do poder absoluto tinha como finalidade a busca pela proteção dos indivíduos, bem como expandir a eficiência protetiva do Estado frente a coletividade, atribuindo assim, uma repartição das competências, e rompendo com o absolutismo.

Com a busca pela efetivação dos direitos individuais, o Estado Liberal de Direito busca atender as necessidades da sociedade, de forma que garanta o bem-estar a coletividade. O modelo do Estado Liberal é sintetizado, pela célebre expressão francesa *laissez faire* ("deixai fazer"), assentado sobre a crença da

capacidade auto regulatória do mercado, preconiza a abstenção estatal na economia (VELLOSO, 2009, s.p.). Desse modo, compreende-se que o Estado tende a deixar que o mercado econômico funcione de forma arbitrária e auto regulatória.

Como visto, o problema do liberalismo é a limitação do poder, está se dá em dois ângulos: nos poderes e nas funções do Estado. A limitação do poder do Estado se dá através de instituições de regras gerais, esculpidas constitucionalmente, e tais regras devem ser consentâneas aos direitos fundamentais. A limitação das funções do Estado se dá com a separação de poderes, os quais podem ser, mutuamente, fiscalizados, balanceando assim, a estrutura social dos poderes. Não há a supremacia de nenhum deles sobre qualquer outro, todos os três poderes, Legislativo, Executivo e Judiciário, têm a mesma importância na dinâmica do poder público (MORAIS, 2011, p.01).

A busca pela igualdade permeava no Estado Liberal de Direito, buscando reduzir as desigualdades sociais, garantindo assim, os mesmos direitos, sendo a tributação dívida de forma isonômica a toda coletividade. O século XVII na Inglaterra foi marcado pelo antagonismo entre absolutismo e liberalismo (LEÃO, FRIAS, 2017, p.03). E assim, desse modo, evidencia-se que o Estado Liberal de Direito foi inspirado na Revolução Francesa, a qual tinha como finalidade e inspiração a liberalidade dos indivíduos, garantindo assim, a intervenção mínima do Estado.

A história do liberalismo está intimamente ligada ao desenvolvimento da democracia, a qual perdura até os dias atuais. O Estado é posterior à existência humana, logo não poderia violar aquilo que é um direito natural do homem: a vida, a liberdade e a propriedade privada (LEÃO, FRIAS, 2017, p.05). Ou seja, entende-se que o interesse privado, no Estado Liberal, tinha como finalidade a obtenção de riqueza e o sustento.

Buscava assim, a correção dos desajustes e a não intervenção econômica, garantindo assim, a livre concorrência econômica. A tributação seria a retirada pelo Estado de parte do patrimônio privado para financiar as atividades estatais (LEÃO, FRIAS, 2017, p.05). Ou seja, entende-se que a tributação fiscal, buscava equilibrar de forma isonômica, a distribuição da cobrança de tributos frente a coletividade, e assim, as contribuições tinham teor apenas fiscal e arrecadatário.

O Estado e a sociedade politicamente organizada surgem com o contrato social estabelecido entre os homens pois, apesar da relativa paz que havia no “estado de natureza”, era preciso uma instituição que cuidasse dos conflitos de violação da propriedade privada, para evitar um “estado de guerra” (MELLO, 2000, p.93).

Entende-se desse modo, a existência da limitação do Estado, e com isso, o fortalecimento da liberdade dos indivíduos na sociedade. Assim, o Estado para cumprir suas tarefas em promoção ao interesse público, necessita naturalmente de recursos e esses recursos são extraídos da cobrança de tributos (SANTOS, 2014, p.11). Ou seja, deve haver a existência de um Estado mínimo, não podendo assim, atuar em todas as esferas, sendo limitado através das leis em razão dos direitos individuais.

É imperioso observar que os direitos conquistados no Estado Liberal de Direito, emergiram das lutas e embates da burguesia na Inglaterra. O liberalismo, em sua forma mais avançada, busca conciliar os valores liberdade e igualdade, fazendo um compromisso entre liberdade individual e justiça social (BATISTA JUNIOR, *et al.*, 2015, p.04). Ao que se observa, o Liberalismo garantia a sociedade a igualdade de tributação, de forma que os reflexos afetassem a todos de forma isonômica.

Por fim, considera-se que o Estado Liberal de Direito, garantiu um grande avanço frente a contribuição de direitos e garantias individuais, bem como na economia, por meio das reivindicações da burguesia, conseguiu romper com o pensamento absolutista que perdurava no meio social. Desse modo, a teoria libertária mais radical há de defender uma tributação mínima, rejeitando, qualquer tentativa dos governos de promover esquemas de tributação destinada a promover a justiça fiscal (SANTOS, 2014, p.18).

Desse modo, entende-se que os tributos no Estado Liberal de Direito tinham apenas a finalidade de custear os gastos públicos à coletividade, de cunho absolutamente fiscal e arrecadatório, garantindo assim, o bem-estar da sociedade e a efetivação dos direitos civis individuais, relacionados a vida, a liberdade e a propriedade privada.

1.3 O ESTADO SOCIAL DE DIREITO

Ao que se pese, o Estado Social de Direito é um arranjo político cujo sua caracterização se dá pela legitimação dos direitos sociais a coletividade, e dessa forma, proporcionando avanços a área social, econômica e política. O direito já não podia atender aos novos fenômenos econômicos e sociais, fator determinante da decadência do sistema liberal (ROZICKI, 2000, s.p.). A passagem do Estado Liberal para o Estado Social de Direito, se deu por diversos fatores, como a Revolução Russa, Revolução Industrial, lutas da proletarização e a urbanização em massa, a eclosão da Primeira e Segunda Guerra Mundial, a Crise econômica de 1929, movimentos sociais e as lutas dos trabalhadores da época.

Desse modo, emerge na sociedade uma ideia de liberdade positivada, a qual buscava efetivar as conquistas sociais, exigindo do Estado o compromisso ao cumprimento de uma função social a coletividade. A nova fase econômica inaugurada pela implantação industrial redimensionou os métodos de produção e, por consequência todo o direito produzido pelo Estado Liberal (CARAN, FIGUEIRÓ, 2015, p.06). É imperioso observar que o Estado Social de Direito tem como finalidade atender o bem comum da coletividade, garantindo o bem-estar social de forma digna atrelados a segurança e a sobrevivência.

A transição do Estado Liberal para o Estado Social marca, igualmente, uma mudança na tributação. Com a necessidade de garantir os direitos sociais de segunda dimensão, fulcrados no princípio da igualdade material, como o direito ao trabalho, moradia, educação, saúde e previdência, o papel do Estado agiganta-se e, para tanto, as receitas tributárias são elevadas (MOREIRA, MACHADO, 2015, p.05).

A ideia de Estado Social está atrelado a intervenção estatal como foco o assistencialismo coletivo, garantindo um desenvolvimento da população, bem como alimentação, saúde, educação e moradia. Ao longo da história, o Estado, como ente político, em seu constante desenvolvimento, vem adquirindo funções variadas que se originam na própria complexidade das relações sociais (JOÍÁ, BASSOLI, 2008, p.04). Desse modo, ressalta a necessidade de garantir as condições mínimas de existência a população, com ênfase nas classes mais pobres, proporcionando a dignidade humana e o direito a vida.

O Estado que emerge passa a ter um compromisso de cumprir uma função social. Deixa de ser apenas um Estado em que a ação social se dá para exercer um assistencialismo baseado na caridade. Tem atribuição de intervir de modo que o desenvolvimento econômico tenha como objetivo o bem-estar de toda a sociedade e não apenas o de trazer benefícios aos poucos que detêm o controle dos meios de produção (JOÍÁ, BASSOLI, 2008, p.05).

Desse modo, entende-se que o Estado Social de Direito, é visto como um agente promotor de questões políticas e econômicas, bem como organizador da sociedade e controlador da economia e das questões políticas. Enfim, a burguesia obteve o reconhecimento jurídico dos direitos individuais de liberdade e, já nos meados do século XIX, com o crescimento do processo de industrialização (ROZICKI, 2000, s.p.). Assim, entende-se que este modelo de estado visa garantir os bens sociais, e assim, assumir o papel de garantidor e gestor da vida pública em modo geral, e assim, o Estado Social, buscava garantir o acesso a bens e serviços básicos.

É importante destacar que o Estado Social emerge no final do século XIX, na Alemanha, das lutas dos trabalhadores e não da vontade política das elites. O Estado Social buscou corrigir as desigualdades produzidas no passado, nivelando os direitos sociais ao mesmo patamar dos direitos individuais (CARAN, FIGUEIRÓ, 2015, p.08). Assim, entende-se que este modelo de Estado é marcado pela efetivação dos direitos fundamentais, visto que o Estado assume um papel de garantidor frente a sociedade.

Um século após a Revolução Francesa, os movimentos anarquistas, socialistas utópicos, socialistas cristãos e o marxismo vêm pleitear uma modificação no arquétipo de Estado Liberal exatamente para atender os problemas vaticinados por Rousseau quando da própria gênese desse modelo organizacional (MOREIRA, MACHADO, 2015, p.05).

Entende-se desse modo que, o Estado Social Democrático emerge das transformações da sociedade, ainda quando Estado Liberal, e desse modelo surge documentos importantes como a Constituição de Weimar de 1919, a Constituição Mexicana de 1917 e a Declaração de Direitos do Povo trabalhador e explorado, ao qual o objetivo central era a efetivação dos direitos sociais e trabalhistas a sociedade. A substituição do trabalho artesanal pelas máquinas foi

responsável por um crescimento econômico e tecnológico acelerado e desigual, resultando na divisão de duas classes sociais, quais sejam, os proprietários e operários (CARAN, FIGUEIRÓ, 2015, p.06).

Os traços que caracterizam essa forma de Estado são: a) Estado Social como Estado de Direito; b) Estado Social como Estado intervencionista; c) Estado Social como Estado democrático e Estado de Associações; d) Estado Social como Estado reconhecedor e garantidor dos direitos e liberdades (CASTILHO, 2005, p.97).

Assim, entende-se que este estado busca atuar de forma positiva frente as necessidades da coletividade, garantindo assim, uma vida sadia, bem como equilibrar a intervenção estatal do domínio econômico. O Estado de Direito Social é uma fase, ou melhor, é o resultado de uma longa transformação por que passou o Estado Liberal clássico e, conseqüentemente, incorpora os direitos sociais para além dos direitos civis (MARTINEZ, 2004, s.p.). O Estado de Direito Social pode ser denominado como Estado Social Fiscal, e que a arrecadação fiscal está vinculada ao princípio da capacidade contributiva, garantindo assim, um sistema tributário justo.

Cumprir registrar que a primeira Constituição a consagrar os direitos sociais foi a do México, de 1917, apesar da Constituição Alemã de 1919 (de Weimar) ser a mais conhecida. No Brasil, a primeira Constituição a prever em seu texto os direitos sociais foi a de 1934, época do governo de Getúlio Vargas, que consagrou os direitos trabalhistas (BRADBURY, 2006, p.01).

Desse modo, o Estado Social está atrelado a economia, de forma intervencionista, garantindo a regularização das relações comerciais e de trabalho, bem como provendo os direitos sociais a coletividade. O Estado Social nasce na década de 1920 – como uma resposta, retaliação burguesa, oportunista e conservadora ao incremento dos movimentos sociais – e tem seu término selado nas décadas de 70 e 80, com a crise do Petróleo (MARTINEZ, 2004, s.p.). Este modelo visa garantir a liberdade, a segurança e a participação social, bem como regulador da economia, evitando assim, que ocorra uma quebra econômica.

Salienta observar que o Estado Social deve garantir três aspectos básicos para a vida da população, como Serviços financeiros, como por exemplo,

seguro desemprego, seguro maternidade. Pensões para aposentados e a previdência, Serviços sociais, como a assistência médica e a educação, bem como Serviços monetários, como os medicamentos, livros ou vestuários, ao quais são disponibilizados pelo Estado em troca da arrecadação de tributos e taxas paga ao governo. O Estado Social, busca estabelecer e garantir condições mínimas para o provimento das necessidades por meio de conquistas sociais, especialmente, aos menos favorecidos (JOÍÁ, BASSOLI, 2008, p.14). No que tange a respeito das cobranças de tributos no Estado Social de Direito, este tem como finalidade meramente fiscalizadora e arrecadatória para os cofres públicos.

Após o declínio do Estado Liberal e ascensão do modelo de Estado Social, causada, entre outros motivos, pela crise do entre guerras ocorrido no início do Século XX, o tributo passou a ter funções bem mais significativas, porquanto passou a não só ser o meio de obtenção de recursos para o custeio das despesas do Estado, de forma neutra, mas passou também a influir decididamente na vida dos cidadãos (BARROS, 2010, p.65).

O direito social está atrelado a ideia mínima de proteção da dignidade e ao bem-estar da coletividade, relacionado ao direito a educação, a moradia, a saúde, a seguridade social, transporte, alimentação, entre outros. A concessão de direitos sociais à massa da população que acabamos de analisar foi o preço da pacificação social necessária ao retorno do funcionamento tranquilo do mercado (GRAU, 2002, p. 28). Desse modo, compreende-se que este modelo de Estado busca efetivar as condições mínimas e afirmar os direitos sociais e trabalhistas a sociedade, garantindo o desenvolvimento e o bem-estar social.

Contudo, o Estado Social de Direito tem como objetivo central reestruturar a ordem social, garantindo a efetivação do princípio da isonomia, e a vida digna dos indivíduos em coletividade. No Brasil, o Estado Social de Direito implantou-se a partir da Constituição de 1934 e o crescimento da atividade interventiva do Estado fez-se presente, de forma impressionante, pelos inúmeros planos econômicos (PIETRO, 2019, s.p.). Isto posto, entende-se que o compromisso do Estado Social de Direito tinha como finalidade a busca pelo bem-estar social, garantindo dessa forma, o assistencialismo a população, bem como a intervenção econômica e o desenvolvimento social, diante dos desequilíbrios fiscais e injustiças sociais.

1.4 O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

É importante observar que o conceito de Estado Democrático de Direito se traduz na ideia de um Estado a qual tem seus poderes limitados pela constituição e pelas leis, a qual está não podem ser ditadas unilateralmente por um soberano, mas sim, pactuadas com todos os membros da sociedade, garantindo assim, a efetivação do princípio da separação dos poderes. A dívida de tributo estruturou-se como uma relação jurídica, na qual o dever de pagar tributo é estritamente regrado pela lei, ou seja, tributo é uma prestação que deve ser exigida nos termos previamente definidos pela lei (REIS JUNIOR, 2010, p.01).

O Estado Democrático de Direito está atrelado aos direitos fundamentais, ao qual tem por finalidade a limitação do poder estatal, e assim, conferindo aos indivíduos a autonomia e a liberdade nos exercícios de suas atividades no cotidiano.

Entende-se desse modo, que esses direitos são vistos como uma proteção dos cidadãos contra a intromissão indevida do Estado na vida privada, bem como na proteção do abuso de poder. E, na contemporaneidade, assiste-se os maiores conflitos, sobre os quais nunca se cogitou, que põem em choque permanente sobretudo os primados fundamentais dos valores humanos, os direitos humanos universalmente consagrados (ROZICKI, 2000, s.p.). Salienta-se observar que a limitação do poder do Estado, está atrelado a questão da separação dos poderes do Estado de direito e da preocupação ética do bem comum através dos direitos fundamentais e da democracia.

A Constituição não institui tributo, pois não é seu papel descer a tais especificidades. A constituição é a Carta das competências tributárias, ou seja, é nela que encontramos autorização para que os entes públicos (União, Estados, DF e Município) instituem tributos e as condições para isso, inclusive, os princípios constitucionais tributários, os quais, tais como as regras, merecem igual respeito pelo legislador infraconstitucional (REIS JUNIOR, 2010, p.01).

Nesse entendimento, o Estado Democrático de Direito tem como pressuposto basilar reconhecer os direitos fundamentais e a separação dos poderes, composto por uma constituição. O Estado Democrático de Direito surge como uma tentativa de corrigir algumas falhas presentes no Estado Social

(BRADBURY, 2006, p.01). É imperioso destacar que, a liberdade do indivíduo não deve ser restringida por qual Legislativo, se não aquele que é regularmente eleito, e ademais, não está restrito a qualquer lei, se não aquela aprovada pelo Legislativo, nos limites da outorga que lhe é conferida.

É imperioso observar que no modelo do Estado Democrático de Direito, passa basear a proteção da sociedade frente a constituição, garantindo a concretização do princípio da dignidade da pessoa humana, garantindo também a igualdade e a promoção da democracia. No século XIX, subsidiada pela subordinação do interesse pessoal ao público, ocorre reação contrária à concepção liberal e ao Estado mínimo, que cuidava apenas das tarefas clássicas de segurança pública, defesa externa e distribuição da justiça (BUFFON, MARCOLAN, 2016, p.14). Dessa forma, o Estado Democrático de Direito busca objetivar seus princípios fundados na sociedade justa, igualitária e solidária, sendo esta de forma livre, proporcionando o bem-estar social.

O Estado Democrático de Direito ultrapassa o aspecto material de concretização de uma vida digna ao homem e passa a agir simbolicamente como fomentador da participação pública no processo de construção e reconstrução, tendo em vista uma nova sociedade baseada na Constituição, como instrumento básico de garantia jurídica, uma organização democrática, um sistema de direitos fundamentais, que assegura autonomia dos indivíduos frente aos poderes públicos e justiça social para corrigir desigualdades (STRECK, MORAIS, 2014. p. 98-99).

A busca pelo bem-estar social no Estado Democrático de Direito está intimamente vinculada ao pagamento dos tributos frente a toda coletividade, para que se possa garantir a efetivação das políticas públicas e do desenvolvimento da economia frente a tributação fiscal e extrafiscal. O atual ambiente, fruto da internacionalização econômica e dos câmbios desta ordem, a globalização econômica, tem fragmentado e desregulamentado as estruturas jurídicas da organização dos Estados (ROZICKI, 2000, s.p.). Destarte, ressalta-se a importância da constituição democrática de direitos, e a sua participação frente a cobrança de tributos no Estado Democrático, ao qual busca efetivar os direitos fundamentais e a dignidade humana, garantindo o bem-estar e a isonomia social.

O grande desafio do Estado Democrático de Direito seria impedir que as suas funções sociais se transformem em funções de dominação, em vista do poderio que atribuem à máquina estatal. Reprimidas tais funções de dominação estatal, teríamos no Estado Democrático de Direito tanto a liberdade negativa como a liberdade positiva, marcada pela extensão dos direitos políticos, sociais, econômicos e culturais (MORAES, 2014, p.10).

O Estado Democrático de Direito, também chamado de Estado Constitucional, visto que a sociedade nesse momento obedece às leis impostas pela constituição e pelo Estado, na busca pelas condições mínimas, o bem-estar, a solidariedade e a efetivação dos direitos proclamados de cunho social e coletivo. O Estado Democrático de Direito, assentado nos pilares da democracia e dos direitos fundamentais, surge como uma forma de barrar a propagação de regimes totalitários que feriam as garantias individuais (BRADBURY, 2006, s.p.). Desse modo, há uma busca da sociedade mais justa, e por meio do pagamento de tributações, há uma construção de uma sociedade com objetivos solidários.

Contudo, a crise de financiamento do Estado, notadamente pelo crescimento do *déficit* público, que emergiram desde as décadas de 1960 e 1970, com descompasso entre receitas e despesas, contribuíram para o enfraquecimento do Estado do Bem-Estar. E a partir dos anos 1980, buscou-se em um projeto neoliberal o caminho para a redução dessa crise, sobretudo, com as privatizações, cortes em gastos sociais e venda de patrimônio público com preços desvalorizados (STRECK, 2014, p. 157).

A cobrança de tributos no Estado Democrático de Direito, está atrelada ao bem-estar social e a efetivação dos direitos à coletividade, de forma que a tributação tenha como fim proporcionar aos indivíduos o desenvolvimento das políticas públicas, garantindo assim, a dignidade humana. O dever de pagar tributo é estritamente regrado pela lei, ou seja, tributo é uma prestação que deve ser exigida nos termos previamente definidos pela lei, lei esta que é uma manifestação da vontade popular (REIS JUNIOR, 2010, p.01). Nesse modelo de Estado, o pagamento dos tributos está correlacionado ao princípio da legalidade, bem como a solidariedade, sendo fundamental para a formação de uma sociedade justa e igualitária.

Salienta observa que, no Estado Democrático de Direito os tributos cobrados tem finalidade fiscal e extrafiscal, ou seja, fiscal quando o tributo tiver como finalidade o abastecimento dos cofres públicos, e extrafiscal quando a

finalidade for garantir o bem-estar social, de forma que reflita nas políticas públicas. Entende-se que, Para Streck (2014, p.98), “o seu conteúdo ultrapassa o aspecto material de concretização de uma vida digna ao homem e passa a agir simbolicamente como fomentador da participação pública no processo de construção e reconstrução”. Mescla dessa forma, o princípio da capacidade contributiva, ao que busca a justiça fiscal e econômica, garantindo assim, uma sociedade igualitária, e justa, bem como o bem estar social e a efetivação da justiça social.

Nesse entendimento, os tributos cobrado no Estado Democrático de Direito tem por viés a intervenção na vida econômica e social dos indivíduos, bem como nas despesas administrativas públicas. Assim, O Estado Democrático de Direito, é visto “como mantenedor das garantias e direitos fundamentais de cada cidadão, almejando o ápice de sua implementação quando assegurado também o princípio da dignidade da pessoa humana” (RECHE, 2017, s.p.). Desse modo, entende-se que existe um compromisso estatal de prestação positiva a sociedade, promovendo os direitos sociais, bem como resguardando as liberdades civis e individuais, e a promoção da ordem social.

Em decorrência de todas essas transformações, o Estado Democrático de Direito vive uma crise, por conta de inúmeros direitos proclamados, de cunho social, em que o Estado deve dar conta, porém o orçamento já não comporta a realização das políticas públicas, que se concretizaria, em especial, com efetivos mecanismos de tributação (BUFFON, JACOB, 2016, s.p.).

Salienta observar que a Constituição Federal não institui os tributos a sociedade, visto que apenas autoriza por meio da lei que os entes federados possam instituir tributos e a fiscalização da contribuição. Apurou-se que o pagamento de tributos representa verdadeiro dever fundamental do cidadão, que deve contribuir para a manutenção da sociedade que compõe a ideia de solidariedade social, prevista constitucionalmente (CORRÊA, 2012, p.05). Valorando dessa forma, os objetivos fundamentais da Constituição Federal Brasileira de 1988.

Por fim, é imperioso frisar que o Estado Democrático de Direito constitui um mecanismo de controle do poder estatal, protegendo assim, os cidadãos

contra o abuso e a opressão, garantindo a vida digna e o bem-estar da sociedade, respaldado pela dignidade da pessoa humana.

2. A COMPETÊNCIA CONSTITUCIONAL DE TRIBUTAÇÃO

A competência constitucional de tributação, pode ser compreendida como a permissão conferida a uma pessoa política para a criação de tributos. Nota-se que a palavra competência é utilizada, para designar, ora a regra jurídica que faz a delimitação, ora as faculdades por ela abrangidas, ora a própria delimitação (MACHADO, 2013, p.24). Nesse sentido, cada ente federativo tem a aptidão para a criação de tributos autorizados pela Magna Carta, incidindo sobre as matérias aos quais são competentes.

Para que ocorra a tributação de determinado tributo, é necessário a existência de uma lei instituindo-o, cabendo apenas as pessoas políticas que detém do poder legislativo com representação própria. Entre os teóricos do Direito Tributário, a expressão competência tributária é mais comumente utilizada para designar o poder dos entes para elaborar normas para a criação, majoração, arrecadação e fiscalização do tributo (MACHADO, *et al.*, 2009, p.343). É imperioso destacar que a Constituição Federal institui, de forma taxativa, todos os tributos que podem ser editados por cada ente federado, bem como pondera a ideia de quais impostos cada pessoa política pode instituir.

O Estado tem a finalidade de normatizar como os tributos serão cobrados, desta forma, garantir a arrecadação de recursos para que sejam usados na economia e para a função social para desempenhar o dever de satisfazer os interesses da sociedade, buscando o equilíbrio e justiça social (DUTRA, 2020, s.p.).

A competência tributária não se esgota apenas na criação de tributos, mas sim, compreende toda a atividade relacionada ao legislativo que o permeia. A competência tem como premissa a existência de um poder, ao mesmo tempo em que tem como razão de ser a necessidade de sua limitação, sobretudo quando se trata de um Estado de Direito, regido pelo princípio da legalidade (MACHADO, 2013, p.27). Ressalta-se ainda que, não há previsão legal ou meios a qual a União, Estados, Distrito Federal e Municípios criarem tributos a qual não

estão previstos na Magna Carta, bem como eleger fatos geradores diferentes dos quais já estão estabelecidos.

Entende-se que o Sistema Tributário Nacional é exaustivo, visto a impossibilidade de criação de tributos, cujo a competência não esteja prevista constitucionalmente. A Constituição Federal não cria tributos, mas sim outorga competência para que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, por meio de lei, o façam. (MORAES, 2016, s.p.). Ressalta-se ainda, que o sistema tributário é visto como um sistema rígido, uma vez que sua alteração se dá apenas por emendas constitucionais, a qual é vista como um processo legislativo complexo.

O tema das competências legislativas, entre elas o da competência tributária, é, eminentemente constitucional. Uma vez cristalizada a limitação do poder legiferante, pelo seu legítimo agente (o constituinte), a matéria se dá pronta e acabada, carecente de sentido da sua reabertura em nível infraconstitucional (CARVALHO, 1999, p.229).

Nesse entendimento, o exercício da competência tributária é uma atividade legislativa, enquanto que a fiscalização e a cobrança são atividades administrativas. O sistema tributário brasileiro é eminentemente constitucional. Melhor explicando: o constituinte praticamente esgotou as questões referentes à tributação, pouco deixando para o legislador ordinário (VALLE, 2012, p. 02). É cediço destacar que as atividades de fiscalização e cobrança podem ser delegadas, ao fato que as mesmas são atividades administrativas.

A competência tributária é de ordem constitucional, anterior a instituição do tributo, não sendo transferível. Desse modo, é possível afirmar que competência tributária é o poder ou aptidão, outorgado constitucionalmente aos entes políticos, para que editem leis que instituem tributos (MORAES, 2016, s.p.). Salienda observar que a competência tributária não é sinônimo de capacidade tributária, visto que a capacidade tributária está atrelado a ideia de arrecadar e fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias.

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

- I - soberania nacional;
 - II - propriedade privada;
 - III - função social da propriedade;
 - IV - livre concorrência;
 - V - defesa do consumidor;
 - VI - defesa do meio ambiente;
 - VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
 - VII - redução das desigualdades regionais e sociais;
 - VIII - busca do pleno emprego;
 - IX - tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte.
 - IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)
- Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei (BRASIL, 1988).

Ressalta-se ainda que a capacidade tributária pode ser transferida entre os entes federados, visto que não é uma atividade legislativa. O sistema constitucional tributário brasileiro é o mais rígido de quantos se conhece, além de complexo e extenso (ATALIBA, 1968, p.21). Salienta observar que em relação as competências tributárias tem natureza constitucional, ou seja, só a Constituição Federal pode interferir ou limitar o poder de tributar dos entes.

Para Carrazza (2007, p.497), “a doutrina costuma atribuir à competência tributária seis características: i) indelegabilidade; ii) irrenunciabilidade; iii) incaducabilidade; iv) inalterabilidade; v) privatividade; e vi) facultatividade”. É imperioso destacar que a Constituição Federal tem um papel extremamente importante na tributação, no entanto, a mesma não cria tributos, apenas confere aos entes a possibilidade de instituir certos tributos a sua competência.

A competência tributária pode ser definida como o poder dado ao ente político para instituir tributo, por meio de lei própria, observando os ditames constitucionais, bem como as normas gerais de Direito Tributário. (MORAES, 2016, s.p.). Destaca-se ainda que a Constituição Federal, além da outorgar competência para instituir tributos, trata também da competência para legislar

sobre matéria tributária, ao qual tem como finalidade a edição de normas gerais sobre o direito tributário.

A Constituição cidadã trouxe uma gama de mecanismos para evitar que o Estado não seja excessivo e na desculpa de instituir tributos para atender as necessidades públicas acarrete violação aos direitos fundamentais (BARBOSA, 2017, s.p.). Nesse sentido, a competência tributária é uma habilidade privativa, atribuída aos entes federados tributantes constitucionalmente, para que proceda à instituição da exação.

A competência tributária não se confunde com capacidade tributária ativa, sendo certo que a primeira é política e refere-se à possibilidade de instituição de tributos, quando a segunda decorre da primeira e possui natureza administrativa (MORAES, 2016, s.p.). Desse modo, entende-se que a capacidade tributária está atrelado as questões arrecadatórias e fiscalizadoras de tributos, como também da execução das leis em matéria tributária.

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

§ 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário (BRASIL, 1988).

É imperioso observar que em relação a atribuição constitucional de competência tributária, essa se dá por meio da competência legislativa, e assim os tributos pertenceram ao ente a qual atribuiu determinada competência. Verifica-se que o exercício da competência tributária, poder atribuído constitucionalmente à União, aos Estados, Distrito Federal e Municípios, para angariar recursos financeiros indispensáveis à promoção do bem comum (MORAES, 2016, s.p.). Assim, entende-se que a criação de tributos se dá mediante a norma legal, por injunção do princípio da legalidade.

A Constituição Federal atribui à competência tributária aos entes políticos em seus artigos 153 a 156, e outorga a cada qual o poder de instituir e cobrar exações tributárias, atuando nos ditames constitucionais (MORAES, 2016, s.p.). É cediço destacar que, os entes políticos não sofrem hierarquia em relação a competência tributária, devendo as normas serem respeitadas, visto que são autônomas, baseado no princípio do federalismo.

A competência encontra limitações materiais estabelecidas pela própria Constituição Federal. São elas fixadas por numerosos princípios constitucionais, tais como o da Legalidade, da Igualdade, da Capacidade Contributiva, da Irretroatividade, da Anterioridade, da Proteção ao Mínimo Vital, do Não-Confisco etc. (CARRAZZA, 2007, p. 488).

A competência tributária pode se dar a qualquer tempo, ou seja, é imprescritível, podendo o ente político, independente do momento exercer a majoração ou instituição do tributo. A doutrina costuma classificar a competência tributária em três: privativa, comum e residual. Há, ainda, quem considere outras três espécies: cumulativa, especial e extraordinária (GOUVÊA, 2019, s.p.). É imperioso observar que, no que tange a respeito da repartição da competência tributária, está pode ser subdivida em seis espécies: (i) privativa; (ii) comum; (iii) cumulativa; (iv) especial; (v) residual; e (vi) extraordinária.

Dessa forma, a competência tributária envolve a criação dos tributos, e todas as pessoas políticas são competentes para a criação dos tributos. Para que se viva em um Estado Democrático foi preciso que se classificasse a competência em privativa, comum, cumulativa, residual, especial e extraordinária; garantindo a “isonomia” entre os entes e maior eficiência no sistema (BRIGAGÃO, 2012, s.p.). Ademais, ressalta-se que o Brasil é um estado federativo, é preciso repartir a tributação entre os entes políticos, proporcionando assim um sistema arrecadatório e fiscalizador, constituindo a cada pessoa política seu local de manifestação de riqueza, de forma viável e rígida.

2.1 A CARACTERIZAÇÃO DO FATO GERADOR

É imperioso observar que o fato gerador pode ser entendido como o momento, ou a situação fatídica em que o imposto é cobrado, seja no âmbito municipal, estadual ou federal, e a partir deste se dá a formação da obrigação

tributária. O art. 114 do Código Tributário Nacional, aborda que, “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (BRASIL, 1966). Salienta observar que, o fato gerador é conceituado como o êxodo dos tributos. Dessa forma, Becker, conceitua fato gerador como,

Toda e qualquer regra jurídica (independentemente de sua natureza tributária, civil, comercial, processual, constitucional etc.) tem a mesma estrutura lógica: a hipótese de incidência (‘fato gerador’, suporte fático etc.) e a regra (norma, preceito, regra de conduta) cuja incidência sobre a hipótese de incidência fica condicionada à realização desta hipótese de incidência (BECKER, 2002, p.320).

O fato gerador pode ser compreendido como uma expressão jurídica, que indica um fato ou conjunto de fatos a que a lei vincula uma consequência. Não há tributo sem lei. Não há fato que gere obrigação tributária sem lei. A relação jurídica tributária entre Estado e indivíduo só há de ser instaurada no momento da ocorrência daquele fato gerador, daquela situação específica (CABRAL, 2008, p.01). Desse modo, o fato gerador é compreendido como a situação obrigatória imposta a pessoa, de repassar ao Estado, parcela do seu bem patrimonial.

O fato gerador tributário, é uma situação prevista na lei que tem o contribuinte tem por obrigação ao pagamento do devido imposto. É o fato gerador que gera a obrigação tributária, para que como tal, possa ser imposta ao contribuinte, porém para ser cobrada deve ocorrer a subsunção, ou seja, o fato ocorrido deve se enquadrar rigorosamente dentro dos termos da lei (PAULA, 2014, s.p.). Dessa fora, para que a obrigação do fato gerador seja imposta ao contribuinte, é indispensável que ocorra um fato que seja exatamente igual ao que é previsto na norma legal, ocorrendo a subsunção do fato à norma, caracterizando a hipótese de incidência tributária.

O fato gerador é a situação de fato, prevista em lei de maneira prévia, genérica e abstrata, que ao materializar-se, faz com que ocorra a instituição da obrigação tributária, podendo ser principal ou acessória. Podemos dizer que o fato gerador é uma '*conditio sine qua nom*' à obrigação tributária (NIHUES, 2020, s.p.).

Ao que se pese, o fato gerador é conhecido também como fato jurídico tributário, sendo a materialização da hipótese de incidência, este pode ser uma

situação de fato ou situação jurídica. Eventualmente usado como suporte fático, fato imponible, situação base ou pressuposto do tributo, o fato gerador serve de fundamento à ocorrência da relação jurídica tributária (CABRAL, 2008, p.01).

Nesse entendimento, o fato gerador possui efeito “*ex nunc*”, surgindo assim a obrigação tributária.

Em um Estado organizado, sob os comandos de um ordenamento jurídico como o brasileiro, a tributação é essencial, já que se torna meio de atendimento das despesas públicas. Assim, definir, caracterizar e detectar o momento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária é de grande relevância para o polo ativo da relação tributária (Estado). Ao polo passivo, atento à sua segurança jurídica nessa relação obrigacional, também aquilo interessa (CABRAL, 2008, p.02).

Ao que se observa o fato gerador possui duas espécies tributárias, seja ela o fato gerador principal ou acessório. O art. 114 do CTN, aduz que, “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (BRASIL, 1966). Enquanto na espécie principal, o fato gerador é definido por lei como necessário à sua ocorrência, na espécie acessória, ocorre em qualquer situação onde se aplica a lei, não configurando obrigação principal.

No que tange a respeito do fato gerador da obrigação principal, é visto como uma hipótese prevista em lei, suficiente e necessária para gerar uma obrigação tributária. Verifica-se que o legislador brasileiro caracteriza a obrigação principal como a união entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, e esta união ocorre através de um vínculo abstrato que encerra uma prestação pecuniária (LOPES, 2016, p.07). Em relação ao fato gerador da obrigação acessória, é compreendido como o ato ou omissão que não seja o fato gerador da obrigação principal.

Para Lopes (2016, p.08), “o fato gerador da obrigação acessória, trata de qualquer situação normativamente prevista que imponha a prática ou abstenção de ato, e que tal situação não pode confundir-se com a própria obrigação principal supramencionada”.

Nesse mesmo sentido, o art. 115 do CTN, traz a redação no que diz, “fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação

principal” (BRASIL, 1966). Assim, entende-se que a situação definida em lei é o fato ou conjunto de fatos ocorridos, decorrentes ou não da vontade humana.

O fato ou conjunto de fatos que permitem aos agentes do fisco exercerem sua competência legal de criar um crédito de tal importância a título de tal imposto contra tal contribuinte. [...]. A lei [...] fixa, de maneira precisa e limitativa, todas as condições e circunstâncias nas quais qualquer pessoa que preencha todas essas condições e se encontre inteiramente naquelas circunstâncias deverá ser considerada devedora de tal quantia [...]. É isso o fato gerador [...]. É um fato, um conjunto de fatos, que permitem a criação de uma dívida (JEZÉ, 1945, p.44).

É imperioso destacar que o fato gerador é interpretado a partir da validade jurídica dos atos praticados e dos efeitos dos fatos efetivamente gerados. O fato gerador é uma expressão plurívoca, com mais de um significado, com isso em determinados dispositivos do Código Tributário Nacional, a expressão fato gerador não deve ser compreendida como hipótese de incidência (SABBAG, 2010, s.p.). O fato gerador ocorre após a verificação dos atos e fatos previstos na hipótese de incidência, sendo este materializado.

Salienta observar que, a hipótese de incidência pode ser entendida como a descrição do motivo legal da cobrança do tributo, ou seja, a situação em abstrato. Apesar de muito utilizada como sinônimas as expressões fato gerador e hipótese de incidência não se equivalem (LOPES, 2016, p.10). Dessa forma, entende-se que a hipótese de incidência é uma situação abstrata descrita em lei, como necessária e suficiente à sua ocorrência, e com sua verificação nasce uma obrigação tributária.

A previsão legal do fato gerador é a descrição minuciosa e detalhada da situação fática que indicará o escorreito exercício de competência do ente federativo (sujeito ativo) e o tributo ao qual se obriga o indivíduo (sujeito passivo) enquadrado nessa situação. A descrição legal do fato gerador determina a espécie tributária, sendo indicativo de exercício de competência consonante ao mandamento constitucional e de obrigação, por parte daquele indivíduo, de arcar com aquele tributo daquele ente (CABRAL, 2008, p.05).

Ademais, entende-se que a natureza jurídica do tributo é determinada pelo fato gerador obrigacional. Para Santos (2019, s.p.) o fato gerador “é a materialização da situação prevista em lei, a obrigação somente se concretiza quando ocorrer o fato gerador, ou seja, quando materializar-se a situação prevista

em lei”. Entende-se que a relação tributária está atrelada ao fato gerado, visto que a mesma não existe se não for verificado a ocorrência do fato gerador, de forma concreta, ao qual se amolda na previsão legal.

Assim, o fato gerador é a situação que desencadeia a obrigatoriedade de pagar um determinado tributo ou prestar uma obrigação acessória, podendo esta obrigação ser de âmbito federal, estadual ou municipal, este pode ser em situação abstrata (hipótese de incidência) ou concreta (situação fática ocorrida). O fato gerador é elemento constitutivo da obrigação tributária ao passo que o lançamento é declaratório de obrigação (CABRAL, 2010, p.26).

Desse modo, entende-se que é o fato gerador tem tamanha relevância na identificação do surgimento da obrigação tributária, emergindo assim, a relação jurídica entre o Estado como sujeito ativo e o contribuinte, como sujeito passivo.

2.2 AS ESPÉCIES E OS CRITÉRIOS DE FIXAÇÃO DA COMPETÊNCIA DE TRIBUTAR

Em relação a competência de tributar, refere-se a outorga aos entes federados, no que tange a questão da instituição, modificação, majoração ou extinção de determinado tributo a qual é competente. A competência foi fixada de forma técnica observando a finalidade do tributo e a necessidade do ente, nesse sentido, cada ente arrecada o que precisa para não depender de outros entes e preservar sua autonomia (RODRIGUES, 2018, s.p.). É imperioso observar que a competência de tributar é conferida aos entes federados pela Constituição Federal, podendo cada um dos entes instituir tributos em seu território.

Ao que se pese, a Constituição Federal não detém do poder de criação de tributos, mas garante a autorização aos entes políticos que os criem nos limites de suas competências. O sistema tributário nacional foi definido pela Constituição Federal do Brasil de 1988, que definiu as limitações, competências e repartições das receitas dos tributos. Ampliou e garantiu os direitos sociais, aumentou e instituiu tributos (DUTRA, 2020, s.p.). É imperioso destacar ainda que o poder de tributar é delimitado, sendo este dividido entre os entes federativos.

O constituinte ao fixar a competência tributária teve a sensibilidade ao impor limites de forma técnica para que o ente competente não tribute além de suas necessidades, ou seja, impôs a necessidade de tributar e a eficiência na utilização dos recursos arrecadados (RODRIGUES, 2018, s.p.).

Dessa forma, a Constituição Federal cria competências tributárias para os entes políticos gerarem a receita necessária para a satisfação e realização da competência material prevista na Magna Carta. Para Hohmann (2007, p.01), as competências tributárias “são estabelecidas e distribuídas exclusivamente pela Constituição, não havendo margem para o legislador infraconstitucional criar novas competências, ou modificar os termos daquelas já existentes, sob pena de inconstitucionalidade”. Dessa forma, a Magna Carta estabelece e distribui as competências tributárias, atribuindo um dever material, de forma que efetive a satisfação aos direitos fundamentais

O exercício da competência tributária está diretamente relacionado com a atividade legislativa, dividindo entre os entes políticos o poder de tributar. Se um dos entes políticos não exercer a sua faculdade para instituir os tributos, nenhum outro ente poderá tomar o seu lugar. Não se pode confundir Competência com Capacidade (DINIZ, 2015, s.p.). É imperioso observar quanto a divisão de competências, tem como pressuposto de garantir aos entes federados a autonomia financeira, repartindo o poder de tributar entre as pessoas políticas, garantindo que estes tenham seu próprio campo para a instituição de tributos, controlando e mantendo um estado federal fiscalizador e arrecadatário.

A legalidade é uma das principais limitações ao poder de tributar, pois como dito antes, os tributos são invasão no patrimônio dos cidadãos, e, portanto, para que não haja arbitrariedade, faz-se necessário que sejam instituídos por rito formal e por aqueles que foram legitimamente escolhidos pelo povo para comandar os interesses públicos (BARBOSA, 2017, s.p.).

É imperioso destacar que o direito tributário classifica as competências tributárias em: competência comum, competência privativa, competência residual e competência extraordinária. A constituição Federal conferiu poderes aos entes federativos para instituir tributos, determinando o rol de impostos relativos a cada ente tributante (RODRIGUES, 2018, s.p.).

A competência tributária comum ocorre quando todos os entes políticos podem instituir um mesmo tributo, como por exemplo a contribuição de melhorias. A expressão competência comum, designa que não existe exclusividade de competência, podendo ser instituída por qualquer dos entes da Federação, assim como ocorre com as taxas (CARDOSO, 2015, s.p.). Ressalta-se que a competência tributária comum é exercida apenas no âmbito da administração do próprio ente político. Dessa forma, a Constituição Federal prevê em seu art. 145 que,

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

I – Impostos;

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;

III - Contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas (BRASIL, 1988).

No que tange a respeito da competência tributária privativa, esta poderá ocorrer quando somente o ente político poderá instituir determinado tributo, não sendo admitida a renúncia ou delegação. Ocorre quando a entidade política que recebe o poder de decretar determinado tributo é uma única, não se admitindo que outra entidade política atinja tal área, ficando com competência idêntica (DINIZ, 2015, s.p.). Desse modo, entende-se que a competência tributária privativa se limita o exercício aos entes taxativamente enumerados pela Magna Carta.

Para alguns doutrinadores, a competência privativa deveria ser reconhecida como competência exclusiva, ao fato de não admitir a renúncia ou delegação. Diz-se privativa, pois a própria Constituição determina o rol de impostos inerentes a cada ente tributante, em que pese o artigo 153 da Carta Maior enumerar os impostos federais, de competência privativa da União (MORAES, 2016, s.p.). Dessa forma, os tributos na competência privativa, só poderão ser instituídos pelo respectivo ente.

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).

Em relação a competência tributária residual, esta é uma competência pertencente apenas a União Federal, em matéria tributária.

Assim, está ocorre por meio de lei complementar, não sendo cumulativo e que não haja fato gerador, ou base de cálculos próprios, assim como rege a redação na Magna Carta. Ocorre quando determinada entidade política fica com o poder de decretar outros tributos, diferentes dos previstos. É o caso da União, que tem competência para decretar “outros impostos” (DINIZ, 2015, s.p.). É imperioso destacar que está permite a criação de outras contribuições sociais não previstas constitucionalmente.

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).

Ademais, a competência tributária extraordinária trata-se a respeito dos impostos extraordinários de guerra.

Em caso de guerra, a União detém da competência extraordinária para a instituição do imposto, aumentando sua receita. A competência extraordinária é o poder outorgado à União para instituir o imposto extraordinário de guerra (IEG), por meio de lei ordinária, não é restituível e não tem sua receita vinculada a determinada despesa que o fundamentou (MORAES, 2016, s.p.). Assim, entende-se que a União goza de liberdade para a escolha do fato gerador.

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 (BRASIL, 1966).

Nesse mesmo sentido, os entes federados não estão obrigados a instituir todos os tributos a qual foram atribuídos a eles perante a Constituição Federal. As competências tributárias possuem os seguintes atributos: facultatividade, indelegabilidade, incaducabilidade e irrenunciabilidade (HOHMANN, 2007, p.02). Ao que se pese, a cada ente político é delegado sua faixa de competência, não podendo em hipótese alguma, delega-la a outro ente federado, salvo quando se tratar de funções arrecadatória ou fiscalizatórias.

O poder de tributar não tem uma validade, e assim, o ente federado poderá valer se deste a qualquer tempo. A Competência tributária é a possibilidade conferida pela Constituição Federal aos entes federativos de instituírem em seus territórios determinados tributos, por meio de lei *strictu sensu* (GOUVÊA, 2019, s.p.). Nesse sentido, ao ente federado jamais poderá renunciar à sua competência tributária, permitindo que outro a exerça.

Dessa forma, a competência tributária não pode ser alterada por uma lei infraconstitucional, visto que a distribuição de competências é feita pela Constituição Federal. A distribuição rígida de competências entre os entes fora elaborada para que não houvesse conflito entre elas de forma que a mesma competência não pode ser exercida simultaneamente (BRIGAGÃO, 2012, s.p.). Isto posto, a competência tributária pode ser compreendida como a efetivação do pacto federativo, visto que concede aos entes políticos formas para angariar receitas por meio da tributação, de forma eficiente e isonômica.

Figura 01: Lista de tributos

Impostos		Lista de tributos é grande	
Federais		<i>Além dos principais tributos, estes federados recebem por uma série de taxas e pelos royalties sobre petróleo ou extração mineral</i>	
II	Imposto de Importação		
IR	Imposto de Renda		
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados		
IOF	Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro		
IE	Imposto de Exportação		
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural		
Estaduais		Contribuições federais	
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços	Contribuições trabalhistas ou sobre a folha de pagamento	
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores	INSS — Instituto Nacional do Seguro Social	
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Qualquer Bem, ou Direito	PIS-Pasep — Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público	
Municipais		Contribuições sobre o faturamento ou sobre o lucro	
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana	Cofins — Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social	
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis Intervivos	PIS-Pasep — Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público	
ISS ou ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza	CSLL — Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	
		Contribuições sobre as importações	
		Cofins — Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social	
		PIS — Programa de Integração Social	

FONTE: BRASIL (2015, s.p.)

2.3 A FUNÇÃO SOCIAL DO TRIBUTO

Ao que pese, o tributo pode ser entendido como uma obrigação de pagamento ao governo, prevista em lei, por serviços oferecidos a população, com o sentido de participação de cada indivíduo nas despesas comuns, manutenção e no exercício das funções essenciais da administração pública. Tributo é o que se deve ao Estado, são as taxas obrigatórias instituídas pelo Poder Público por leis, pagas pelas pessoas físicas e jurídicas para manutenção das necessidades do Estado de modo que possa realizar a função social (DUTRA, 2020, s.p.). Entende-se que a natureza jurídica do tributo, em última instância, no mundo do direito é uma obrigação de prestar determinada pecúnia, e tem como finalidade a criação de tributos necessários para o funcionamento do Estado, e assegurar o equilíbrio e a orientação da economia.

Os tributos não possuem uma finalidade meramente fiscal e arrecadatória, como também uma natureza extrafiscal, com o intuito de mudanças no meio social, no mercado econômico e na população. Nesse mesmo entendimento, o art. 3º do Código Tributário Nacional, traz a concepção de Tributo, no que diz, “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). Nesse entendimento, percebe-se que um tributo não pode ser instituído por decreto, ou por sentença judicial, mas apenas mediante a norma legal, e sua cobrança deve ser de forma isonômica e integral entre todos indivíduos da sociedade.

Salienta observar que existem cinco espécies tributárias no Brasil, de acordo com a teoria pentapartida, mais aceita atualmente. O tributo, antes de qualquer coisa, é um grande veículo de transferência de riqueza, com o agravante de, historicamente, possibilitar a transferência de riqueza (poder) dos menos dotados para os mais aquinhoados de patrimônio (BASTOS, 2006, p.13). São espécies de tributo: os impostos, as taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios.

A presença constante da concentração de riquezas e desigualdade social sinalizam a necessidade de um novo olhar do legislador sobre a questão da função social do tributo, bem como a imprescindibilidade da busca pela justiça fiscal, a fim de que as mazelas do povo brasileiro sejam minimizadas (SOUTO, 2017, s.p.).

Ao que se pese, o tributo tem uma função social extremamente importante, que é a promoção da igualdade na sociedade, visto que não há democracia que sobreviva sem a efetivação da igualdade. O pagamento do tributo é realizado tanto como produtor e como consumidor. Metade dos tributos que a União arrecada é destinado ao pagamento da dívida interna e externa (DUTRA, 2020, s.p.). No que tange a respeito da função social do tributo, entende-se que está atrelado as questões dentro da sociedade: solidariedade, propriedade, dignidade humana, bem-estar social e a cidadania.

É imperioso observar que, a função social do tributo, tem como fundamento principal o artigo 3º da Constituição Federal, ao qual determina os objetivos principais da República Federativa do Brasil, como foco o bem-estar social e a vida digna populacional. A atividade tributária concentra um poderdever em que participam o Estado, o contribuinte e a sociedade, sendo que tal atividade possui um fim específico para alcançar os objetivos fundamentais refletidos no art. 3o da CF/88 (BASTOS, 2006, p.04). Desse modo, o art. 3º da Constituição Federal de 1988 aduz que,

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (BRASIL, 1988).

Nesse entendimento, a função social dos tributos está atrelada a ideia de conscientização e a importância da manutenção do Estado, de forma que ocorra uma participação na relação entre Estado e Cidadão. A função social nos remete a ideia de caráter Social, com relação à dignidade da pessoa enquanto ser humano (FEU, 2020, s.p.). Dessa forma, busca-se por meio da função social dos tributos, promover um amparo legal a sociedade, como fator redutor da pobreza, marginalização, desigualdades sociais e raciais.

A finalidade buscada pelo legislador delega ao tributo a função de cumprimento de um dever que cabe diretamente ao Estado cumprir, qual seja, a função social (SOUTO, 2017, s.p.). Para que ocorra uma função social do tributo, este deve ser regido pelo princípio da isonomia, bem como promover a justiça social e fiscal, de forma que a carga tributária cobrada não inviabilize o bem estar populacional e o desrespeito aos cidadãos sobre a não efetivação das ações e serviços públicos.

O Estado Social deve deixar de ser um mero garantidor de liberdades e da propriedade para assumir um papel ativo, de fomento à redução das desigualdades, pretendendo atuar, inclusive, sobre o regime da propriedade, que deve ter seu uso legitimado pelo bem-estar causado à comunidade, e não apenas a seu titular (BASTOS, 2006, p.02).

Nesse viés, entende-se que o tributo está atrelado a vida social, e assim, ao desenvolvimento digno, dessa forma, cabe a sociedade a fiscalização e a averiguação frente ao Estado, quanto a questão arrecadatória do tributo em prol do bem estar populacional. Pode-se perceber, então, a nítida relação entre a função social do tributo e sua finalidade extrafiscal, a finalidade adotada pelo legislador infraconstitucional para a instituição do tributo acaba por não retirar o seu necessário papel coletivo (SOUTO, 2017, s.p.). Desse modo, entende-se que

diante das tributações que permeiam a sociedade, busca-se uma justiça fiscal, de forma justa, ao qual tenha por finalidade promover o bem comum populacional e o desenvolvimento econômico e social.

É cediço destacar que a função do tributo tem como pressuposto equilibrar os meios econômicos e financeiros com o propósito de manter o amparo legal e digno sobre as políticas públicas e a isonomia populacional. A finalidade extrafiscal do tributo com o objetivo de diminuir as desigualdades regionais e sociais através de estímulos para desenvolvimento econômico (DUTRA, 2020, s.p.). Dessa forma, é imperioso observar que a finalidade extrafiscal do tributo está atrelado ao desenvolvimento econômico e social.

O Estado deve ultrapassar sua finalidade de simples arrecadador fiscal e atuar, através de intervenções, tanto nos problemas econômicos, quanto sociais, garantindo a liberdade social e propiciando melhores condições de sobrevivência às massas. Estas funções cabem à extrafiscalidade (BALTHAZAR, 2004, s.p.)

A função social do tributo está relacionado com os cuidados, a promoção, prevenção, e proteção das questões como cultura, lazer, educação básica e pública, programas de habitação, serviços públicos, saúde pública, segurança, transporte e proteção do meio ambiente. Apesar da compulsoriedade do tributo, sabemos que este representa um papel social de suma importância, a relação jurídica entre Estado e contribuintes precisam beneficiar ambos os lados (DUTRA, 2020, s.p.). Dessa forma, busca-se uma consciência fiscal e financeira humanizada, em prol do desenvolvimento da sociedade e o bem comum de toda a população.

Evidente que o direito per se não pode mudar as estruturas, ou resolver graves problemas sociais; poderá fazê-lo, isto sim, o povo, os administrados, os cidadãos em uma luta constante e infundável, tendo por base as políticas criadas pela Constituição, na procura da concretização de certos ideais, sobretudo de redução das desigualdades, solidariedade e reconhecimento, que se encontram em seu alicerce (BASTOS, 2006, p.09).

Posto isto, é imperioso observar que, a principal função do Estado é o dever para com a sociedade, garantindo o bem estar da coletividade, devendo ser o interesse maior do Estado. Trata-se de exigir que a ação do Estado,

financiada pelos tributos, esteja voltada para a valorização da produção, do trabalho, do meio ambiente, das crianças, da arte, da cultura, dos idosos, para a prática de atos socialmente responsáveis (BASTOS, 2006, p.14).

Desse modo, a função social do tributo está atrelado a própria função do Estado, bem como as questões relacionadas à erradicação da pobreza populacional, a busca pela efetivação do direito à vida digna, de forma que promova o bem-estar social entre os indivíduos, de forma solidaria e justa, o pleno e sadio desenvolvimento econômico, político, social e cultural do Brasil, com foco na redução das desigualdades sociais, regionais, raciais e sexuais.

3. O FUNDO ESTADUAL DE EQUILÍBRIO FISCAL (FEEF) EM ANÁLISE

É imperioso observar que o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal – FEEFRJ, fora instituído pela Lei nº7.428 de 25 de agosto de 2016, tendo por objetivo a manutenção e o equilíbrio das finanças públicas e previdenciárias no presente Estado. O Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal foi instituído pelo Convênio ICMS 42/2016 e prevê que os estados e o Distrito Federal possam exigir recolhimento, relativamente aos incentivos, benefícios fiscais, financeiro-fiscais (ZANLUCA, 2016, s.p.).

O FEEF emerge em uma situação de crise política e econômica, com o propósito de solucionar a queda arrecadatória. O Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal, tem um caráter temporário pelo prazo de dois anos, e tinha a estrita finalidade equilibrar as finanças públicas e previdenciárias do Estado do Rio de Janeiro (BRASIL, 2016, s.p.). No entanto, resta observar que o mesmo artigo fora revogado, instituindo desde então a seguinte redação:

Art. 1º Fica instituído o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal – FEEF, temporário, com a finalidade de manutenção do equilíbrio das finanças públicas e previdenciárias do Estado do Rio de Janeiro, consoante o inciso III do § 1º combinado com o § 2º todos do art. 2º da Lei Complementar Federal nº 159, de 19 de maio de 2017, que Institui o Regime de Recuperação Fiscal dos Estados e do Distrito Federal e altera as Leis Complementares nº 101, de 4 de maio de 2000 e nº 156, de 28 de dezembro de 2016 (BRASIL, 2016).

Salienta observar que persevera uma busca por métodos de atração em investimentos, e uma possível guerra fiscal. Não obstante, reconhece que os Estados, atravessam uma grave crise financeira, a demandar a adoção de medidas drásticas sobre a receitas e despesas públicas (JORGE, 2018, p.36). Assim, entende-se que o Fundo ficaria condicionado ao depósito equivalente ao percentual de 10% (dez por cento) aplicado sobre a diferença entre o valor do imposto calculado com e sem a utilização de benefício ou incentivo fiscal concedido a empresa contribuinte do ICMS.

Dessa forma, não pode admitir que o ente estadual afronte os direitos e garantias constitucionalmente assegurados aos contribuintes a pretexto de atingir um suposto equilíbrio fiscal (JORGE, 2018, p.36). Ao que se pese, o FEEF tem como finalidade promover um amparo aos cofres públicos, e um amparo aos incentivos fiscais.

Em que pese o Estado do Rio de Janeiro estar passando por momento crítico no que tange a questões financeiras e recursos, necessitando de arrecadação, o que se depreende como consequências da medida instituidora do FEEF é a insegurança jurídica do contribuinte e o eventual desestímulo aos novos empreendimentos, o que pode ser ainda mais prejudicial à máquina pública (MARIELLA, CABRAL, 2017, s.p.).

A Lei 7.426/2016 (FEEF), muito debatida, no primeiro momento se entendeu pela sua constitucionalidade, e na Ação Direta de inconstitucionalidade nº 5635, arrasta-se a apreciação de pedido liminar (GOMENSORO, 2019, s.p.). O Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal tem como pressuposto melhorar as contas do governo diante da queda de arrecadações ocorridas.

O entendimento é que a tentativa de reaver parte dos benefícios fiscais anteriormente concedidos viola a segurança jurídica e, por isso, revela-se manifestamente inconstitucional (GOMENSORO, COSENTINO, 2019, s.p.). Ou seja, busca perpetuar que uma nova lei não prejudique situações estáveis e respeitável sob a vigência de uma norma anterior, atribuindo previsibilidade e estabilidade as relações humanas preexistentes.

O Estado fluminense instituiu o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal (FEEF) para reequilibrar as contas do Estado, que está em crise financeira. Para isso, condicionou a concessão ou fruição de incentivos fiscais do ICMS ao depósito de 10% aplicado sobre a diferença entre o valor do imposto calculado com e sem utilização do benefício ou incentivo concedido (COELHO, 2019, s.p.).

A Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro moveu uma Ação Direta de Inconstitucionalidade com pedido de liminar, apontando que havia vícios de inconstitucionalidade formal e material. Este “mecanismo” de devolução de parte do benefício fiscal originalmente concedido foi aplicado em diversos outros estados. No entanto, provavelmente em nenhum deles a legislação foi tão complexa e deixou tantas dúvidas quanto ao seu âmbito de aplicação (GOMENSORO, 2019, s.p.).

Tenta-se provar que claramente o Estado do Rio criou ou instituiu uma nova espécie tributária, identificando o sujeito ativo (Estado do Rio de Janeiro), sujeito passivo (contribuintes beneficiários de incentivos Fiscais do ICMS), a hipótese de incidência (fruição de benefícios fiscais ou financeiros do ICMS), bem como a base de cálculo (montante do benefício fruído) e alíquota de 10% (dez por cento). A lei do Estado do Rio de Janeiro que condiciona o aproveitamento de incentivos fiscais de ICMS a depósitos em fundo de equilíbrio fiscal ultrapassou os limites da Constituição (COELHO, 2019, s.p.).

Desse modo, a Constituição Federal de 1988, prevê no art. 148, que:

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).

Desse modo, a Confederação Nacional das Industrias através de seu pedido provar que o Estado do Rio de Janeiro criou um “dízimo tributário” que é inconstitucional também porque avança sobre as competências exclusivas da União ou reservadas à Lei Complementar como se vê de forma clara nos dispositivos acima transcritos. Gabriela Coelho (2019, s.p.), afirma que “Para a

CNI, a governo fluminense criou nova "espécie tributária" que não encontra amparo nos impostos previstos nas competências dos Estados e do Distrito Federal".

Diante do notório estado de calamidade pública fiscal decretado, a lógica que se extrai do dispositivo indica que o Estado do Rio de Janeiro quer buscar recursos dos contribuintes que gozam de incentivos fiscais com a promessa de posterior devolução (ressarcimento) (CNI, 2016, p.05). Além disso, a vinculação da destinação dos valores arrecadados ao FEEF também releva a finalidade dissimulada de alinhar esse "depósito" à previsão do parágrafo único do Art. 148 da CF (CNI, 2016, p.04).

Destaca-se ainda persevera a existência da instituição de um empréstimo compulsório estadual, baseado na inexistência da figura jurídica do estado de calamidade pública, como foco a questão econômica e financeira existente. Diversas decisões liminares que eximiam os contribuintes da obrigatoriedade do depósito no FEEF vêm sendo revogadas nos últimos meses, sempre na primeira oportunidade que os autos tramitam ao gabinete do Juiz (GOMENSORO, 2019, s.p.). Ademais, Braga (2018), corrobora que:

Na prática, isso significa a redução do benefício em si: a empresa inscrita em programas de isenção ou benefícios fiscais deste tipo que antes observava economia tributária de R\$ 100.000,00; com a nova norma, terá a economia apenas de R\$ 90.000,00, já que os 10% terá obrigatoriamente de ser depositado no FEEF (BRAGA, 2018, s.p.).

Ao que se destaca, CNI (2016), aborda a existência da clareza, ao fato que além de invadir competência tributária federal reservada à Lei

Complementar, a lei fluminense ignora totalmente a existência do heterodoxo "Estado de calamidade pública financeira", assim não ensejando a instituição de empréstimo compulsório até mesmo pela União.

Após a decisão liminar na Representação de Inconstitucionalidade, as Câmaras e o próprio Juízo de primeira instância se viram obrigados a seguir a decisão do Órgão Especial até que sobrevenha decisão final de mérito, e com isso, diversas decisões liminares que eximiam os contribuintes da obrigatoriedade do depósito no FEEF foram sendo revogadas, sempre que os autos tramitam ao gabinete do Juiz, e diante das sucessivas revogações das liminares, com diversos contribuintes tendo por obrigatoriedade realizar depósito judicial dos valores controvertidos, e aguardando possíveis autuações fiscais, criou-se um incerteza jurídica muito grande (GOMENSORO, COSENTINO, 2019, s.p.).

Em nosso ordenamento jurídico, os incentivos fiscais adentram por meio da legislação ordinária, obedecendo ao princípio da legalidade tributária e ao princípio do paralelismo das formas (PESSOA NETO, 2016, s.p.). Após várias discussões que foram debatidas ao longo da problemática, o CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária) entendeu que todo beneficiário que fosse amparado por Convênio CONFAZ deveriam fazer o depósito para permanecer com o benefício como se fosse um pedágio.

O Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal (FEEF) tem por objetivo socorrer os cofres públicos. O FEEF determina que as empresas incentivadas pelo Programa de Incentivo Fiscal do Estado, que oferece benefícios para o recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), depositem mensalmente uma devolução de 10% dos incentivos fiscais. A intenção era melhorar as contas do governo diante da queda de arrecadação observada em 2015 (RAPOSO, 2019, s.p.)

Os contribuintes não ficaram solos nesta luta tendo como grandes aliados nesta briga que se arrasta as entidades como Firjan, Fenacom entres outros legitimados para propor um ADI. Por fim, este trata-se de medida emergencial e temporária destinada a manutenção do equilíbrio das finanças públicas e previdenciárias do Estado do Rio de Janeiro (BRASIL, 2016, p.05).

Nesse mesmo sentido, o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, julgou uma apelação acerca do FEEF/RJ, no que diz:

APELAÇÃO.MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO TRIBUTÁRIO. Adicional temporário de ICMS previsto na Lei Estadual nº 7.428/16, que instituiu o fundo de equilíbrio fiscal do Estado do Rio de Janeiro FEEF/RJ. Recolhimento de 10% para o referido fundo. Regularidade. Hipótese de exclusão do dever de recolher a exação não verificado. Constitucionalidade do supramencionado diploma legal apreciada pelo Órgão Especial deste Tribunal, na representação de inconstitucionalidade nº 0063240- 02.2016.8.19.0000, que reconheceu, em sede liminar, a constitucionalidade na constituição do referido fundo. Ausência do direito líquido e certo alegado pela impetrante. Necessidade de ampla dilação probatória, inadmitida na via mandamental. Acerto da sentença. Precedentes. RECURSO NÃO PROVIDO (BRASIL, 2019).

Considerando a falta de clareza da legislação, alguns contribuintes têm optado por realizar consultas à Secretaria de Fazenda do Estado para entender se, de fato, os benefícios que a fazem jus estão entre os elegíveis para o depósito no FEEF (GOMENSORO, 2019, s.p.). Ademais, resta constatar que atualmente esta discussão acerca do Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal e os impactos fiscais estão longe de acabar e visto que o Ministro Luís Roberto Barroso aguarda parecer do Procurador Geral da República.

3.1 A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E O SURGIMENTO DO FUNDO ESTADUAL DE EQUILÍBRIO FISCAL

A Constituição Federal outorgou à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios competência tributária, entendida como aptidão de criar tributos *in abstracto*, inovando a ordem jurídica (SOSSOLOTI, 2016, s.p.). Nesse entendimento, Oliveira (2019, s.p.), “a cobrança de tributos obedece à Constituição Federal de 1988, que determinou o poder e a responsabilidade de cada ente federativo — União, estados e municípios — em relação aos fatos que podem ocasionar tributos”.

Os municípios, os estados, o Distrito Federal e a União legislam concorrentemente acerca de assuntos tributários, nos termos do art. 24 da Constituição Federal (LUZ, 2008, s.p.). Dessa forma, buscando efetivar o melhor planejamento quanto aos serviços de tributação. A Constituição Federal prevê que,

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

- I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; II - orçamento;
 - III - juntas comerciais;
 - IV - custas dos serviços forenses;
 - V - produção e consumo;
 - VI - florestas, caça, pesca, fauna, conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, proteção do meio ambiente e controle da poluição;
 - VII - proteção ao patrimônio histórico, cultural, artístico, turístico e paisagístico;
 - VIII - responsabilidade por dano ao meio ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico;
 - IX - educação, cultura, ensino, desporto, ciência, tecnologia, pesquisa, desenvolvimento e inovação;
 - X - criação, funcionamento e processo do juizado de pequenas causas;
 - XI - procedimentos em matéria processual;
 - XII - previdência social, proteção e defesa da saúde;
 - XIII - assistência jurídica e defensoria pública;
 - XIV - proteção e integração social das pessoas portadoras de deficiência;
 - XV - proteção à infância e à juventude;
 - XVI - organização, garantias, direitos e deveres das polícias civis.
- § 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.
- § 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.
- § 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.
- § 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário (BRASIL, 1988).

Nesse sentido, Domingos (2019, s.p.), afirma que “o Brasil vem passando por uma crise política e econômica, e o reflexo desse cenário é observado pelos Estados da Federação diante da queda da arrecadação”. E, dessa forma, houvesse a necessidade da cobrança de tributos a sociedade, como forma de arrecadação de dinheiro ao Estado, evitando possíveis problemas econômicos. Desta maneira, o Código Tributário Nacional, por se tratar de Lei Ordinária, deve obedecer às imposições da Constituição Federal, em razão do princípio da Supremacia da Constituição (LUZ, 2008, s.p.).

O sistema constitucional tributário brasileiro é o mais rígido de quantos se conhece, além de complexo e extenso. Em matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeiçoou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo (ATALIBA, 1968, p.21 *apud* DOMINGOS, 2019, s.p.).

O Código Tributário Nacional tem por objetivo a integração do sistema nacional tributário, e dessa forma, busca estabelecer as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar (BRASIL, 1966). Nesse sentido, o artigo 3º do CTN, traz o conceito de tributo, no que diz, “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).

O Sistema Tributário Nacional previsto na Constituição Federal de 1988 (Título VI, Art. 145 e seguintes), autoriza a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a instituir impostos, taxas e contribuições e, 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, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (STUDIO FISCAL, 2014, s.p.).

Importante salientar a competência tributária que se firmou ao longo da história. A Constituição Federal atribui à competência tributária aos entes políticos em seus artigos 153 a 156, e outorga a cada qual o poder de instituir e cobrar exações tributárias (MORAES, 2016). Em seu artigo 155, inciso II da Constituição Federal de 1988 atribui competência aos Estados e Distrito Federal a instituição de imposto sobre:

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

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (BRASIL, 1988).

Quando em matéria de tributos e sua aplicação, aprofunda-se o sentimento de que, resultam em medidas não compatibilizadas com a vontade popular, o cidadão fica descrente dos justos fins da atuação estatal (SEVEGNAL, 2006, p110). A Constituição Federal prevê que o ICMS, é compreendido como o imposto de incidência sobre as operações relacionada à circulação de mercadorias, assim, ao que se entende este incide sobre a prestação de serviços de transportes seja interestadual ou intermunicipal, além de recair sobre serviço de comunicação.

Sendo o imposto de maior arrecadação do país, as guerras fiscais seriam inevitáveis, tendo assim a CF/88 abordado de forma extensiva o ICMS, deixando a cargo de lei complementar a sua regulamentação sob os pontos controvertidos (BRASIL, 1988). Nesse entendimento são pontos controvertidos: a definição dos contribuintes, disposição sobre substituição tributária, regime de compensação de imposto, dentre outros.

Criado para desenvolvimento econômico e fiscal, o benefício fiscal atrai empresas e aumenta seu estímulo atraindo assim diversos investimentos. No entendimento de Fernandes (2019), os incentivos fiscais são vistos como benefícios relacionados à carga tributária, e dessa forma são concedidos pela administração pública para atrair empresas para determinado estado, de forma que ocorra a redução da alíquota do imposto ou a isenção da mesma.

Com isso, o governo evita que as empresas migrem para outros estados em busca de condições mais favoráveis. Já com a política de incentivos fiscais, ao atrair empresas para o Estado, o governo aumenta sua receita (FIRJAN, 2020, s.p.). Ademais, ressalta Fernandes (2019, s.p.), que “os tributos consomem boa parcela das receitas das empresas, podendo impactar negativamente no valor dos produtos e serviços oferecidos e na lucratividade do negócio”.

Quando o governo de um Estado reduz a alíquota de ICMS para atrair uma empresa ele passa a contar com uma nova arrecadação de imposto. Isto é, a empresa, que não estava instalada no estado, contribuirá com uma alíquota menor, mas não deixará de contribuir. O estado aumentará sua receita a partir dessa nova contribuição que será gerada (FIRJAN, 2020, s.p.).

Em função da elevada carga tributária e dos seus impactos na vida das empresas e das pessoas físicas, surgem constantemente, no Brasil, discussões

e debates sobre a carga tributária e a necessidade de se promover uma ampla reforma (LIMA, REZENDE, 2017, p.02). Na década de 1990 muitas unidades da Federação concederam isenções tributárias para atrair investimentos (NASCIMENTO, 2008, p.01). Insta observar que o FEEF emerge da necessidade de socorrer os cofres públicos, de forma que promova o incentivo fiscal do Estado, oferecendo benefícios ao recolhimento do ICMS, assim com a finalidade de melhoria nas contas do governo, ao fato da queda de arrecadação

Porém ao longo dos anos o Estado do Rio de Janeiro criou inúmeros benefícios fiscais o que ocasionou o efeito inverso do que se pretende, pois, a contrapartida do Estado não oferecia a benevolência que era pretendida ocasionando um sistema fraco e com isso uma evasão de empresas para outras unidades da Federação. A disputa entre os entes da Federação foi apelidada de “guerra fiscal” e é assim chamada por ter como instrumento de negociação a arrecadação futura de tributos, normalmente, o ICMS para os Estados e o ISS para os municípios (NASCIMENTO, 2008, p.02). Desse modo, Mariella e Cabral (2017), corroboram que:

O Estado do Rio de Janeiro lançou em 2016 um pacote de medidas de combate à crise econômica com o objetivo de equilibrar as contas públicas. Dentre elas, a grande preocupação é com a folha de salário dos servidores públicos estaduais que há meses recebem seus salários com atraso ou de forma parcelada, tendo a previsão de que o orçamento não será suficiente para o pagamento de toda a folha prevista para o ano de 2017 (MARIELLA, CABRAL, 2017, s.p.).

Com toda situação imposta pela cessão desordenada de benefícios o caos se instalava no Rio de Janeiro, e a solução encontrada pelo Governo de forma temporária, foi a criação de um fundo para equilibrar as contas. O Estado do Rio de Janeiro lançou em 2016 um pacote de medidas de combate à crise econômica com o objetivo de equilibrar as contas públicas (MARIELLA, CABRAL, 2017, s.p.).

O convênio ICMS nº42/2016, autoriza a condicionar a fruição de benefícios relativos ao ICMS à realização de depósito de, no mínimo 10% do respectivo benefício em fundo de equilíbrio fiscal a ser instituído por cada unidade federativa (JORGE, 2018, p.16). Os benefícios fiscais sempre foram alvo de Comissões Parlamentares de Inquérito, sendo que em grande maioria não

presava pelo todo e sim em partes para atender a uma categoria específica, e o Fundo Estadual que é fruto deste debate não foge a pauta que mais chama a atenção na área tributária do Estado do Rio de Janeiro.

3.2 A NATUREZA JURÍDICA E OS CRITÉRIOS DE FIXAÇÃO DO FEEF

Ao que se pese, a Constituição Federal outorgou aos entes federados (União, Estado, Distrito Federal e Municípios) a aptidão de criar tributos, em relação a ordem jurídica. A Constituição Federal prevê a competência dos Estados para instituir o ICMS em seu artigo 155, inciso II, regulando-o quase que de forma exaustiva (DOMINGOS, 2019, s.p.). Dessa forma, entende-se que há uma necessidade da cobrança de tributos a sociedade advém como forma de arrecadação de dinheiro ao Estado, buscando evitar possíveis problemas econômicos.

O tributo foi instituído pelo Convênio ICMS 42/2016 e prevê que os estados e o Distrito Federal possam exigir recolhimento, inclusive os decorrentes de regimes especiais de apuração (ZANLUCA, 2016, s.p.). Esse recolhimento se dá ao fato pela busca pelo equilíbrio dos cofres públicos, assim, determina as empresas incentivadas pelo programa de incentivo fiscal que depositem mensalmente uma devolução acerca dos incentivos fiscais.

A vinculação das receitas do FEEF a despesas determinadas; a previsão de devolução de valores; e a motivação dada em função da superação de crise financeira que assola o estado demonstram que o tributo instituído pela lei não tem natureza de mero adicional ao ICMS, mas sim de empréstimo compulsório (COELHO, 2019, s.p.)

Salienta observar que o Fundo fica condicionado ao depósito equivalente ao percentual de 10% (dez por cento) aplicado sobre a diferença entre o valor do imposto calculado com e sem a utilização de benefício ou incentivo fiscal concedido a empresa contribuinte do ICMS.

Ao que se pese, ressalta-se a não admissão do ente estadual quando o mesmo afronta as garantias fundamentais, e dessa forma, busca-se assegurar

os contribuintes a fim de promover o equilíbrio fiscal. As isenções de ICMS somente serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, sendo necessária a anuência de todos os entes participantes para a aprovação do acordo (DOMINGOS, 2019, s.p.).

Tenta-se provar que claramente o Estado do Rio criou ou instituiu uma nova espécie tributária, identificando o sujeito ativo (Estado do Rio de Janeiro), sujeito passivo (contribuintes beneficiários de incentivos Fiscais do ICMS), a hipótese de incidência (fruição de benefícios fiscais ou financeiros do ICMS), bem como a base de cálculo (montante do benefício fruído) e alíquota de 10% (dez por cento).

No Estado do Rio de Janeiro, o FEEF começou a valer a partir de 26 de agosto de 2016, com a publicação da Lei RJ nº 7.428/2016, em verdadeiro desespero de arrecadação, instituíram para cobrir as irresponsabilidades fiscais (ZANLUCA, 2016, s.p.). No entanto, em razão do debate proposto nos tribunais, a luz da Constituição Federal, pode-se afirmar que o Estado do Rio de Janeiro ao instituir o FEEF viola os princípios da bitributação e competência na legislação tributária.

Diante do cenário de crise financeira que permeia a realidade do Brasil, o CONFAZ editou o Convênio ICMS nº 42/2016, que após a edição do Convênio ICMS nº 17/2017 (DOMINGOS, 2019, s.p.). Salienda destacar que a lei do Estado do Rio de Janeiro, que preserva o aproveitamento dos incentivos fiscais em fundo de equilíbrio fiscal ultrapassa os limites constitucionais, ferindo os direitos fundamentais.

Art. 6º - Os recursos auferidos pelo FEEF serão destinadas ao equilíbrio fiscal do Tesouro do Estado, observado o disposto nos art. 10 desta lei.

Parágrafo Único - A destinação prevista no caput ficará condicionada ao adimplemento integral da folha de pagamento dos servidores públicos por parte do Poder Executivo, ficando vedada, quando houver atraso no pagamento, qualquer movimentação de recursos do FEEF para outra finalidade que não seja o adimplemento dos trabalhadores com pagamento em atraso (BRASIL, 2016).

De fato destaca-se que o benefício fiscal emerge com a finalidade de promover o desenvolvimento econômico e fiscal, bem como atrair, empresas e aumenta seu estímulo atraindo assim diversos investimentos. Não há dúvidas de que o indigitado fundo de equilíbrio fiscal tem natureza tributária, pois corresponde a uma fatia do próprio ICMS objeto da dispensa de pagamento (RASADOR, 2017, s.p.).

O que se depreende como consequências da medida instituidora do FEEF é a insegurança jurídica do contribuinte e o eventual desestímulo aos novos empreendimentos, o que pode ser ainda mais prejudicial à máquina pública (MARIELLA, CABRAL, 2017, s.p.). Ademais, cabe questionar e averiguar acerca da zona cinzenta do FEEF, ao fato que este prejudique a máquina pública e aos direitos dos indivíduos, desencadeando a possível bitributação de competência.

3.3 A ZONA CINZENTA DO FEEF E A POSSÍVEL BITRIBUTAÇÃO: HÁ USURPAÇÃO DE COMPETÊNCIA DA UNIÃO PELO ESTADO?

É evidente ponderar que as Unidades da Federação foram autorizadas pelo convênio ICMS 42/2016 a condicionar a fruição de incentivos e benefícios fiscais, financeiros-fiscais ou financeiros, inclusive os decorrentes de regimes especiais vigentes e os que vierem a ser concedidos, a realizarem depósito mensal equivalente a 10% (dez por cento) do respectivo incentivo, a título de fundo destinado à manutenção do equilíbrio das finanças públicas.

E desse modo, fora instituído o FEEF – Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal, e regulamentou por meio do Decreto nº 45.810. Esta norma determina que as empresas beneficiárias de incentivos ou benefícios fiscais de ICMS, depositem o valor correspondente a 10% dos incentivos/benefícios fiscais concedidos pelo Estado (BRAGA, 2018, s.p.).

No entanto, diversos sindicatos impetraram mandado de segurança coletivo com pedido de limiar, e assim suspenderam o recolhimento do FEEF, tendo em vista que o mesmo viola o artigo 167 da Constituição Federal de 1988, ao fato que o mesmo não vincula a receita do ICMS a um fundo específico, gerando um aumento indireto do mesmo. Entende-se que a Lei está eivada de inconstitucionalidade eis que não respeitou o princípio da anterioridade e reduziu

benefício/incentivo fiscal concedido em função de determinadas condições (BRAGA, 2018, s.p.).

A disputa entre os entes da Federação foi apelidada de “guerra fiscal” e é assim chamada por ter como instrumento de negociação a arrecadação futura de tributos.

A Confederação Nacional da Indústria (CNI) ajuizou Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 5635) no Supremo Tribunal Federal (STF) para questionar a Lei 7.428/2016, do Estado do Rio de Janeiro, que condiciona o aproveitamento de incentivos fiscais relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) a depósitos em favor do Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal (FEEF) (STF, 2017, s.p.).

O FEEF determina a devolução, pelas empresas contribuintes do ICMS que recebem isenções fiscais, de 10% aplicados sobre a diferença entre o valor do imposto cheio e o benefício concedido (ALERJ, 2017, s.p.). É conveniente observar que quanto ao Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal, tem por finalidade de manutenção do equilíbrio das finanças públicas e previdenciárias do Estado, no entanto o mesmo ocorre uma bitributação quanto a arrecadação tributária.

De fato, com alicerce no Convênio ICMS 42, de 2016, aprovado no âmbito do Confaz para autorizar a criação de condições para fruição de incentivos fiscais do ICMS, os Estados vêm editando leis e regulamentos para determinar que as empresas beneficiárias de incentivos fiscais ou financeiros depositem naquele fundo o equivalente a, no mínimo, 10% do respectivo benefício (RASADOR, 2017, s.p.).

No que tange a respeito da bitributação, esta tem como pressuposto gerar a tributação dupla do mesmo fato gerador, no entanto por entes distintos. A bitributação pode ocorrer quando existe uma indefinição sobre a localização de um imóvel, se não existir uma determinação clara se a propriedade está na área urbana ou rural, o dono do imóvel pode ser tributado duas vezes (REIS, 2018, s.p.). É imperioso observar que, na bitributação, ocorre um conflito de competências.

Nesse entendimento a bitributação possui dois entes federados distintos, cobrando tributo sobre a mesma causa jurídica e sobre o mesmo contribuinte.

Para Marcello Real (2014, s.p.), “ocorre a bitributação quando entes tributantes diversos exigem do mesmo sujeito passivo tributos decorrentes do mesmo fato gerador”. Ademais, entende-se que ambos estão relacionados a possibilidade de incidência de mais de um tributo sobre o mesmo fato. Reis afirma que,

É importante ressaltar que a bitributação não pode ser confundida com o chamado bis in idem. No primeiro, dois entes distintos tributam o mesmo fato gerador. Já o bis in idem acontece quando apenas uma entidade tributa o contribuinte mais de uma vez. Ao contrário da bitributação, o bis in idem não tem proibição prevista em lei (REIS, 2018, s.p.).

Isto posto, entende-se que o que distingue a bitributação do bis in idem diz respeito ao ente federado credor. Uma vez que é Constituição Federal que confere competência tributária para criação de um determinado tributo para determinado ente político, no caso da bitributação estaremos diante de uma invasão da competência tributária (CÓRNELIO, 2016, p.53). Desse modo, quando se tratar do mesmo credor estará diante do bis in idem e quando se tratar de entes federados distintos está diante da bitributação.

Desse modo, quando se trata em bitributação, entende-se que ocorrer uma situação em que dois entes federados cobram do mesmo sujeito passivo o imposto sobre o mesmo fato gerador, por exemplo, o indivíduo ser cobrado simultaneamente pelo IPTU e pelo ITR, sendo que o primeiro é de competência municipal, e o segundo, de competência da União.

A criação do referido fundo, teve amparo no Convênio ICMS nº 42/2016 firmado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, que em sua redação original autorizou os Estados e o Distrito Federal condicionar (mediante depósito de no mínimo dez por cento do valor do benefício em fundo de equilíbrio fiscal) a fruição dos incentivos e benefícios fiscais, financeiro-fiscais ou financeiros, inclusive os decorrentes de regimes especiais de apuração, que resultem em redução do ICMS a ser pago (DOMINGOS, 2019, s.p.).

É imperioso observar que esta situação é considerada ilegal e vedada pela Constituição Federal, bem como repudiada pelo Sistema Tributário Brasileiro, visto que ocorre uma invasão de competência de um ente federado sobre outro. Dos mais tormentosos problemas com que se depara a política

comercial e econômica internacional e a política financeira nacional é o da bitributação, ou dupla incidência tributária (ATALIBA, 1966, p.01).

Destaca-se que os reflexos da bitributação, ocorre quando dois entes da federação, por meio de suas pessoas jurídicas de direito público, tributam o mesmo contribuinte sobre o mesmo fato gerador. Nesse sentido, quanto a bitributação, Oliveira (2019, s.p.), afirma que “é uma prática inconstitucional, já que cada ente federativo tem poder e responsabilidade sobre fatos geradores diferentes. Isso significa que quando ocorre a bitributação um deles está cobrando algo que é de competência de outro”.

Ademais, entende-se que quanto ao Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal, tem por finalidade de manutenção do equilíbrio das finanças públicas e previdenciárias do Estado, no entanto o mesmo ocorre uma bitributação quanto a arrecadação tributária.

Não obstante reconheçamos que os Estados, em geral, atravessam uma grave crise financeira, a demandar a adoção de medidas drásticas tanto sobre a vertente das receitas quanto das despesas públicas, não podemos admitir que o ente estadual afronte os direitos e garantias constitucionais assegurados aos contribuintes a pretexto de atingir um suposto equilíbrio fiscal (JORGE, 2018, p.33)

Destarte, o princípio da vedação a bitributação, busca analisar a invasão de competência tributária entre os entes federados, visto a existência de uma cobrança dupla, gerando assim um conflito na aplicação desta tributação. É cediço observar que a bitributação se torna ilegal, quando se observa que a Constituição Federal estabelece a divisão quanto as competências tributárias. A exigência de depósito ao FEEF viola a Constituição Federal, desde o princípio da anterioridade ao do direito adquirido; como também se afigura ilegal por violar o art. 178 do Código Tributário Nacional (FANOGONDIM, 2020, s.p.).

Assim o Art. 178 do CTN aborda que, “a isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art.

104” (BRASIL, 1966). É imperioso frisar acerca do FEEF que, considerando a falta de clareza da legislação, alguns contribuintes têm optado por realizar consultas à Secretaria de Fazenda do Estado para entender se, de fato, os

benefícios que a fazem jus estão entre os elegíveis para o depósito no FEEF e acerca da sua ilegalidade.

Nesse ínterim, o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal trata-se de uma medida emergencial e temporária destinada a manutenção do equilíbrio das finanças públicas e previdenciárias do Estado do Rio de Janeiro.

Ferreira e Serpa (2019), destaca que, em dez de dezembro de dois mil e dezenove, o Estado do Rio de Janeiro publicou a Lei nº 8.645/19, que institui o Fundo Orçamentário Temporário (FOT), nos termos do Convênio CONFAZ nº 42/2016, revogando a Lei nº 7.428/16, que instituía o FEEF. Assim, de forma que melhorasse as contas do governo diante da queda de arrecadação.

CONCLUSÃO

Concluiu-se que o presente trabalho buscou elucidar uma abordagem sobre a questão do Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal (FEEF), do Estado do Rio de Janeiro, à luz da Constituição Federal de 1988. Diante disso, analisar-seá, no presente trabalho, uma reflexão sobre a questão da violação ao princípio constitucional da vedação à bitributação. Assim, averiguou-se que a Constituição Federal outorgou aos entes federados (União, Estado, Distrito Federal e Municípios) a aptidão de criar tributos, em relação a ordem jurídica, visto que a necessidade da cobrança de tributos a sociedade advém como forma de arrecadação de dinheiro ao Estado, buscando evitar possíveis problemas econômicos.

Nesse entendimento, o presente demonstrou um destaque no que tange os reflexos da bitributação, ao qual ocorrem quando dois entes da federação, por meio de suas pessoas jurídicas de direito público, tributam o mesmo contribuinte sobre o mesmo fato gerador. Nota-se, dessa forma, que a bitributação, considerada ilegal, tem por objetivo tributar duas vezes sobre o mesmo fato gerador, por meio de dois entes federados distintos.

Salienta observar que, persiste uma convencia ao que se observa quanto ao Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal, ao qual tem por finalidade de manutenção do equilíbrio das finanças públicas e previdenciárias do Estado, no entanto o mesmo ocorre uma bitributação quanto a arrecadação tributária. Ressalta-se que

há uma disputa entre os entes da Federação foi apelidada de “guerra fiscal” e é assim chamada por ter como instrumento de negociação a arrecadação futura de tributos. Destarte, o princípio da vedação a bitributação, busca analisar a invasão de competência tributária entre os entes federados, visto a existência de uma cobrança dupla, gerando assim um conflito na aplicação desta tributação. É cediço observar que a bitributação se torna ilegal, quando se observa que a Constituição Federal estabelece a divisão quanto as competências tributárias.

Ao que se pese, as Unidades da Federação foram autorizadas pelo convênio ICMS 42/2016 a condicionar a fruição de incentivos e benefícios fiscais, financeiros-fiscais ou financeiros, inclusive os decorrentes de regimes especiais vigentes e os que vierem a ser concedidos, a realizarem depósito mensal equivalente a 10% (dez por cento) do respectivo incentivo, a título de fundo destinado à manutenção do equilíbrio das finanças públicas. E desse modo, fora instituído o FEEF – Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal, e regulamentou por meio do Decreto nº 45.810.

No entanto, diversos sindicatos impetraram mandado de segurança coletivo com pedido de liminar, e assim suspenderam o recolhimento do FEEF, tendo em vista que o mesmo viola o artigo 167 da Constituição Federal de 1988, ao fato que o mesmo não vincula a receita do ICMS a um fundo específico, gerando um aumento indireto do mesmo.

O FEEF emerge em uma situação de crise política e econômica, com o propósito de solucionar a queda arrecadatória. Destaca-se ainda que, não se concede aos entes federados o afronto aos direitos e garantias constitucionalmente assegurados aos contribuintes com a finalidade de atingir um suposto equilíbrio fiscal. Assim, ao que se pese, o FEEF tem como finalidade promover um amparo aos cofres públicos, e um amparo aos incentivos fiscais. O Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal trata-se de uma medida emergencial e temporária destinada a manutenção do equilíbrio das finanças públicas e previdenciárias do Estado do Rio de Janeiro.

Nesse ínterim, o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal do Rio de Janeiro, teve como finalidade buscar amparar os cofres públicos, e assim determinou que as empresas incentivadas pelo Programa de Incentivo Fiscal do Estado, oferecessem benefícios para o recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), e assim, depositassem mensalmente uma

devolução de 10% dos incentivos fiscais, tendo assim como objetivo a melhoria das contas do governo diante da queda de arrecadação tributária.

REFERÊNCIAS

AIDAR, Bruno. Uma substituição luminosa: tributação e reforma do Antigo Regime português em D. Rodrigo de Souza Coutinho ao final do século XVIII. **Nova econ.**, Belo Horizonte, v. 21, n. 1, p. 137-156, Apr. 2011. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S01036351201100010005&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 17 fev. 2021.

ALERJ, Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro. **Fundo estadual de equilíbrio fiscal será prorrogado até 2020**. 2017. Disponível em: <<https://al-rj.jusbrasil.com.br/noticias/491719510/fundo-estadual-de-equilibriofiscal-sera-prorrogado-ate-2020>>. Acesso em: 26 abr. 2021.

ALMEIDA, Andréia Fernandes de. SILVEIRA, Adinan Rodrigues da. **As manifestações do poder de polícia na sociedade portuguesa do século XVII**. 2011. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=e4cd3a630ddf5462>>. Acesso em: 25 fev. 2021.

ARAÚJO, José Carlos Evangelista de. 2007. **O Estado Democrático Social de Direito em face do princípio da igualdade e as ações afirmativas**. Disponível em: < <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp032111.pdf>>. Acesso em: 16 fev. 2021.

ASSIS, Luiz Gustavo Bambini de. **O absolutismo e sua influência na formação do Estado brasileiro**. 2016. Disponível em: <http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RTrib_n.969.03.PDF>. Acesso em: 19 fev. 2021.

ATALIBA, Geraldo. **Bitributação**. 1966. Disponível em: < <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/download/1010/943>>. Acesso em: 20 abr. 2021.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Org.). **Estudos de direito tributário**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2004.

BARBOSA, Ana Carolina Sousa. **Os princípios tributários e a repartição constitucional de competências tributárias**. 2017. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/os-principiostributarios-e-a-reparticao-constitucional-de-competencias-tributarias/>>. Acesso em: 31 mar. 2021.

BASTOS, Elísio Augusto Velloso. **A função tributária por uma efetiva função social do tributo**. 2006. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/43/169/ril_v43_n169_p143.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2021.

BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. *Et al.* **Liberalismo, desigualdade e direito tributário**. Revista Brasileira De Estudos Políticos, 110, 217-272. 2015. Disponível em: <pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/view/P.00347191.2015v110p217>. Acesso em: 18 fev. 2021.

BARBOSA, Ana Carolina Sousa. **Os princípios tributários e a repartição constitucional de competências tributárias**. 2017. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/os-principios-tributariose-a-reparticao-constitucional-de-competencias-tributarias/>. Acesso em: 17 mar. 2021.

BARROS, Maurício. **Tributação no Estado Social e Democrático de Direito: finalidade, motivo e motivação das normas tributárias**. 2010. Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/5337/1/Mauricio%20Barros.pdf>>. Acesso em: 18 fev. 2021

BELTRÃO, Demétrius Amaral. **Contribuições interventivas e os limites jurídicos da atuação do Estado no domínio econômico**. 2010. Disponível em: <<http://tede.mackenzie.br/jspui/bitstream/tede/1014/1/Demetrios%20Amaral%20Beltrao.pdf>>. Acesso em: 15 fev. 2021.

BECKER, Alfredo Augusto. **teoria Geral do Direito tributário**. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BRADBURY, Leonardo Cacau Santos La. Estados liberal, social e democrático de direito: noções, afinidades e fundamentos. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 11, n. 1252, 5 dez. 2006. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/9241>. Acesso em: 19 fev. 2021.

BRAGA, Lucas. **A criação do Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal ("FEEF") e sua inconstitucionalidade**. *In*: Jusbrasil, portal eletrônico de informações, 2018. Disponível em: <<https://lucasdbb.jusbrasil.com.br/artigos/637162328/acriacao-do-fundo-estadual-de-equilibrio-fiscal-feef-e-sua-inconstitucionalidade>>. Acesso em: 07 abr. 2021.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 14 mar. 2021.

BRASIL, **Código Tributário Nacional – CTN**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 15 mar. 2021.

BRASIL. **Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 23 abr. 2021.

BRASIL. **Lei nº 7.428, de 25 de agosto de 2016**. Institui o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal do Estado do Rio de Janeiro. Disponível em: <http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/e9589b9aabd9cac8032564fe0065abb4/34e6ad20131389098325803b00633bab?OpenDocument>. Acesso em: 23 abr. 2021.

BRASIL, Senado Federal. **Competências tributárias estão na Constituição**. 2015. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/emdiscussao/edicoes/pacto-federativo/partilhados-tributos/competencias-tributarias-estao-na-constituicao>. Acesso em: 30 mar. 2021.

BRASIL. TJRJ. **Processo nº 0005500-49.2017.8.19.0001 - APELAÇÃO**. Des(a). CLÁUDIO LUIZ BRAGA DELL'ORTO - Julgamento: 06/11/2019 - DÉCIMA OITAVA CÂMARA CÍVEL.

BRIGAGÃO, Paula Neves. **Competência Tributária**. 2012. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/competencia-tributaria/>. Acesso em: 15 mar. 2021.

BUFFON, Marciano; JACOB, Lilian Ramos. **O Estado Democrático De Direito E A Tributação: Entre Os Direitos E Deveres Fundamentais Na (Re)Construção De Uma Sociedade Solidária A Partir Do Dever Fundamental De Pagar Tributos**. 2016. Disponível em: <https://periodicos.uni7.edu.br/index.php/revistajuridica/article/view/66/66>. Acesso em: 18 fev. 2021.

BUFFON, Marciano. MARCOLAN, Evelyn Palomino. **Tributação Como Instrumento De Intervenção Estatal: Breve História, Desde A Modernidade À Idade Contemporânea**. 2016. Disponível em: <https://www.epublicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/18322>. Acesso em: 15 fev. 2021.

CABRAL, Ana Rita Nascimento. **A teoria do fato gerador**. 2008. Disponível em: <https://periodicos.uni7.edu.br>. Acesso em: 27 mar. 2021.

CABRAL, Ana Rita Nascimento. **A teoria do fato gerador e o fato gerador presumido**. 2010. Disponível em: <http://dominiopublico.mec.gov.br/download/teste/arqs/cp135789.pdf>. Acesso em: 27 mar. 2021.

CARAN, Mirella Luana. FIGUEIRÓ, Rafael Verдум Cardoso. **Do Estado Liberal Ao Estado De Diretio Social: Uma Redefinição De Estado A Partir De Georges Gurvitch**. 2015. Disponível em: <<https://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/sidspp/article/viewFile/13205/2259>>. Acesso em: 16 fev. 2021.

CARDOSO, Henry Romano. **Competência Tributária**. 2015. Disponível em: <<https://henryromano.jusbrasil.com.br/artigos/142578635/competenciatributaria>>. Acesso em: 30 mar. 2021.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 12 ed. São Paulo: Saraiva: 1999, p. 229.

CASTILHO, Antonia Navas. *et al.* **Derechos constitucionales**. Estado constitucional. Madrid: Dykinson S.L. 2005.

CNI, Confederação Nacional da Industria. **Ação Indireta de Inconstitucionalidade**. Disponível em: <http://arquivos.portaldaindustria.com.br/app/conteudo_18/2016/06/23/11286/inicialCNlleifluminense7428-Assinado.pdf>. Acesso em: 23 abr. 2021..

COELHO, Gabriela. **PGR é contra lei que condiciona incentivos fiscais no Rio de Janeiro**. In: Conjur, portal eletrônico de informações, 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-abr-22/pgr-lei-condiciona-incentivosfiscais-rj>>. Acesso em: 23 abr. 2021..

CORNÉLIO, Fernanda Marques. **Direito Tributário Resumo para concursos**. 2016. Editora Juspodivm. Disponível em: <<https://www.editorajuspodivm.com.br/cdn/arquivos/2d4ed807b0cb5fc05930789260b069ba.pdf>>. Acesso em: 26 abr. 2021.

CORREA, Samantha. **Tributação No Estado Democrático De Direito: A Função Social Dos Tributos**. 2012. Disponível em: <<https://repositorio.pucrs.br/dspace/bitstream/10923/2382/1/000437996Texto%2bParcial-0.pdf>>. Acesso em: 19 fev. 2021.

DINIZ, Leila. **Competência Tributária**. 2015. Disponível em: <<https://leiladinizmacena.jusbrasil.com.br/artigos/150627504/competenciatributaria#:~:text=A%20compet%C3%AAncia%20tribut%C3%A1ria%20%C3%A9%20a,%3B%20inampli%C3%A1vel%3B%20irrenunci%C3%A1vel%3B%20indieg%C3%A1vel.>>>. Acesso em: 28 mar. 2021.

DOMINGOS, Vinicius S. C. **A Criação de Fundos de Desenvolvimento Econômico e/ou Equilíbrio Fiscal (Convênio ICMS nº 42/2016) e suas Incongruências com a República Federativa do Brasil**. 2019. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/75564/a-criacao-de-fundos-de->

desenvolvimentoeconomico-e-ou-equilibrio-fiscal-convenio-icms-n-42-2016-e-suas-incongruencias-com-a-republica-federativa-do-brasil>. Acesso em: 28 abr. 2021

DUTRA, Flavia Araujo. **A função social dos tributos** Conteudo Juridico, Brasilia-DF: 2020. Disponível em: <<https://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/54884/a-funo-social-distributos>>. Acesso em: 14 mar 2021.

FAMGONDIM, **Inconstitucionalidade e ilegalidade do FEEF**. 2020. Disponível em: <<https://www.famgondim.com.br/post/inconstitucionalidade-e-ilegalidade-do-feef>>. Acesso em: 28 abr. 2021.

FERNANDES, Daniela Pereira. Incentivos fiscais: como conseguí-los para reduzir as despesas tributárias da sua empresa. *In: Treasy*, portal eletrônico de informações, 2019. Disponível em: <<https://www.treasy.com.br/blog/incentivosfiscais/>>. Acesso em: 28 out. 2020.

FERREIRA, Marco Antônio Pereira. **Evolução histórica do Sistema Tributário Nacional**. 2017. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/evolucao-historica-dosistema-tributario-nacional/#:~:text=A%20evolu%C3%A7%C3%A3o%20hist%C3%B3ria%20do%20Sistema,integrar%2Dse%2C%20a%20essa%20nova>>. Acesso em: 15 fev. 2021.

FEU, Ana Carolina. **Valor Social do Tributo**. 2020. Disponível em: <<https://anahramona.jusbrasil.com.br/artigos/788467825/valor-social-dotributo>>. Acesso em: 16 mar. 2021.

FIRJAN, **Incentivo ao Rio**. Disponível em: <<https://www.firjan.com.br/firjan/empresas/competitividade-empresarial/temasem-destaque/incentivos-ao-rio/entenda/default-13.htm>>. Acesso em: 09 abr. 2021.

GOMENSORO, Alessandra. **O fundo estadual de equilíbrio fiscal do RJ e a ilegalidade que se perpetua**. Disponível em: <<https://www.linkedin.com/pulse/o-fundo-estadual-de-equil%C3%ADbrio-fiscaldo-rj-e-que-se-gomensoro/>>. Acesso em: 01 mai. 2021.

GOUVÊA, José Guilherme de Bem. **Principais conceitos, características e espécies da competência tributária**. 2019. Disponível em: <<https://www.aurum.com.br/blog/competenciatributaria/#:~:text=3%C2%BA%2C%20do%20CTN%3A-,Art.,do%20artigo%2018%20da%20Constitui%C3%A7%C3%A3o.>>>. Acesso em: 21 mar. 2021.

GRAU, Eros Roberto. **O direito posto e o direito pressuposto**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

HOHMANN, Luiz H. Guimarães. **Características das competências tributárias no ordenamento jurídico brasileiro**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/10631/caracteristicas-das-competencias-tributarias-no-ordenamento-juridico-brasileiro>>. Acesso em: 29 mar. 2021

JEZÉ, Gaston. **O fato gerador do imposto**. Revista Forense, Rio de Janeiro, v. 4, 1945. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/81116>>. Acesso em: 29 mar. 2021.

JOÍÁ, Edison Rui; BASSOLI, Marlene Kempfer. **A carga tributária e o Estado Social**. 2008. Disponível em: < <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/download/10956/9628>>. Acesso em: 19 fev. 2021.

JORGE, Alexandre Teixeira. **As inconstitucionalidades das leis instituidoras do adicional temporário de ICMS destinado aos Fundos Estaduais de Equilíbrio Fiscal**. 2018. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2018/09/2018-09-23-2300.pdf>>. Acesso em: 28 abr. 2021.

LEÃO, Celina; FRIAS, Lincoln. **Os objetivos da tributação: a interpretação liberal e a interpretação social da propriedade privada**. Revista Eletrônica Direito e Política, Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciência Jurídica da UNIVALI, Itajaí, v.12, n.3, 3º quadrimestre de 2017. Disponível em: <www.univali.br/direitopolitica>. Acesso em: 18 fev. 2021.

LIMA, Emanuel Marcos; REZENDE, Amaury Jose. Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer. *In*: **Interações (Campo Grande)**, Campo Grande, v. 20, n. 1, p. 239255, jan. 2019. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1518-70122019000100239&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 29 abr. 2021.

LOPES, Shirley Alonso Rodrigues Silvério. **Fator Gerador**. 2016. Disponível em: < https://semanaacademica.com.br/system/files/artigos/artigo_novo_9_fato_gerador.pdf>. Acesso em: 29 mar. 2021.

LUZ, Francisco Daniel de Oliveira. Conflitos de competência tributária. *In*: **Classe Contábil**, portal eletrônico de informações, 2008. Disponível em: <<https://classecontabil.com.br/conflitos-de-competencia-tributaria/>>. Acesso em: 10 abr. 2021.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. 2013. Disponível em: < https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-12022014-144507/publico/Tese_Raquel_Cavalcanti_Ramos_Machado.pdf >. Acesso em: 18 mar. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. *et al.* **Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009, p.343.

MARIELLA, Luciana T. de O. Batista; CABRAL, Camila Ramos Nasser. Lei que cria Fundo Especial de Equilíbrio Fiscal é inconstitucional. *In*: **Conjur**, portal eletrônico de informações, 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jan-04/lei-cria-fundo-especial-equilibrio-fiscalinconstitucional>>. Acesso em: 30 abr. 2021.

MARINHO, Karoline Lins Câmara; FRANÇA, Vladimir da Rocha. **Tributação Como Instrumento De Intervenção Do Estado No Domínio Econômico**. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/brasil/09_93.pdf>. Acesso em: 15 fev. 2021.

MARTINEZ, Vinício Carrilho. Estado de Direito Social. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 9, n. 384, 26 jul. 2004. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/5494>. Acesso em: 19 fev. 2021.

MARTUSCELLI, Pablo Dutra. **Para uma compreensão histórica do sistema tributário nacional de 1988**. – Trabalho publicado nos Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI realizado em Fortaleza - CE nos dias 09, 10, 11 e 12 de Junho de 2010. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3117.pdf>>. Acesso em: 18 fev. 2020.

MELO, J. E. S. de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006.

MELO, Ulisses Matheus Braga de Freitas. **A gênese da tributação na modernidade e o surgimento do conceito de “público” no Estado moderno**. 2019. Disponível em: <<https://periodicos.ufpe.br/revistas/ideias/article/view/237356/0>>. Acesso em: 17 fev. 2020.

MELLO, Leonel Itaussu Almeida. **Jonh Locke e o individualismo liberal**. *In*: WEFFORT, Francisco C. (Org.). Os clássicos da política – vol. 1, 13 ed. São Paulo: Ática, 2000, p. 79-110.

MORAES, Ricardo Quartim de. **A evolução histórica do Estado Liberal ao Estado Democrático de Direito e sua relação com o constitucionalismo dirigente**. 2014. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/51/204/ril_v51_n204_p269.pdf>. Acesso em: 18 fev. 2021.

MORAES, William. **Classificação da competência tributária**. 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/49386/classificacao-da-competenciatributaria>>. Acesso em: 15 mar. 2021.

MORAES, William. Competência tributária: conceito e características. *In*: **Revista Jus Navigandi**, Teresina, 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/49070/competencia-tributaria-conceito-ecaracteristicas#:~:text=Art.,do%20artigo%2018%20da%20Constitui%C3%A7%C3%A3o.>>. Acesso em: 09 abr. 2021.

MORAIS, Márcio Eduardo da Silva Pedrosa. Sobre a evolução do Estado. Do Estado absolutista ao Estado Democrático de Direito. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 16, n. 2833, 4 abr. 2011. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/18831>. Acesso em: 19 fev. 2021.

MORAIS, William. **Classificação da competência tributária**. 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/49386/classificacao-da-competenciatributaria#:~:text=Competência%20extraordinária,Art.>>. Acesso em: 05 abr. 2021.

MOREIRA, André Mendes. MACHADO, Sophia Goreti Rocha. **Conceito de tributo e sua divisão em espécies**. 2015. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2016/07/2015-Conceito-detributo-e-sua-divisao-em-especies-RFDT-761.pdf>>. Acesso em: 15 fev. 2021.

NASCIMENTO, Sidnei Pereira do. Guerra fiscal: uma avaliação comparativa entre alguns estados participantes. *In: Econ. Apl.*, Ribeirão Preto, v. 12, n. 4, p. 677-706, dez. 2008. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-80502008000400007&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 01 mai. 2021.

NIHUES, Marcos Vieira. **Fato gerador**. 2020. Disponível em: <<https://nihuesadvocacia.jusbrasil.com.br/artigos/883583723/fato-gerador>>. Acesso em: 29 mar. 2021.

OLIVEIRA, André. **Entenda o que é bitributação e como ela pode impactar o seu e-commerce**. *In: Ecommerce Brasil*, portal eletrônico de informações, 2019. Disponível em: <<https://www.ecommercebrasil.com.br/artigos/entenda-oque-e-bitributacao-e-como-ela-pode-impactar-o-seu-e-commerce/>>. Acesso em: 09 abr. 2021.

PAULA, Areli Maria Lacerda de. **Fato gerador**. 2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/34225/fato-gerador>>. Acesso em: 28 mar. 2021.

PESSOA, Maria Auxiliadora Parente Paula. **Estado Fiscal E Tributário: Perspectivas Educativas**. 2006. Disponível em: <http://www.uece.br/politicasuece/dmdocuments/maria_auxiliadora_parente_paula_pessoa%5B1%5D.pdf>. Acesso em: 15 fev. 2021.

PESSOA NETO, Manoel Felix. **Fundos de Equilíbrio Fiscal e a impossibilidade de exclusão de incentivos por tempo determinado e contra prestacionais**. *In: Jusbrasil*, portal eletrônico de informações, 2016. Disponível em: <<https://mfpeessoa.jusbrasil.com.br/artigos/448840166/fundos-de-equilibriofiscal-e-a-impossibilidade-de-exclusao-de-incentivos-por-tempo-determinado-econtra-prestacionais>>. Acesso em: 24 abr. 2021.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Saiba o que é o Estado Social de Direito**. 2019. Disponível em: <<http://genjuridico.com.br/2019/06/19/estado-social-dedireito/>>. Acesso em: 18 fev. 2021.

RANGEL, Tauã Lima Verdan, GARCIA, Monalisa Brites. **O Estado em Formação: do Estado Absolutista ao Estado Democrático de Direito**. 2019. Disponível em: <https://www.jornaljurid.com.br/doutrina/constitucional/o-estadoem-formacao-do-estado-absolutista-ao-estado-democratico-de-direito#>>. Acesso em: 18 fev. 2021.

RAPOSO, Patrícia. Saiba como o FEEF atinge as empresas em Pernambuco. *In: CBN Recife*, portal eletrônico de informações, 2019. Disponível em: <https://www.cbnrecife.com/movimentoeconomico/artigo/saiba-como-o-feefatinge-as-empresas-em-pernambuco>>. Acesso em: 29 abr. 2021

RASADOR, Gilson. **Inconstitucionalidades do Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal**. 2017. Disponível em: <https://coad.jusbrasil.com.br/noticias/417009384/inconstitucionalidades-dofundo-estadual-de-equilibrio-fiscal>>. Acesso em: 28 abr. 2021.

REAL, Marcello. **Bis in idem x bitributação**. Disponível em: <http://www.blogconcurseiradedicada.com/2014/01/bis-in-idem-x-bitributacaoprof.html>>. Acesso em: 29 abr. 2021

RECHE, Cauana Perim Franco. 2017. **Princípios fundamentais do estado democrático social de direito**. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-constitucional/principiosfundamentais-do-estado-democratico-social-de-direito/>>. Acesso em: 19 fev. 2021.

REIS, Tiago. **Entenda como a bitributação acontece como ela pode afetar o investidor**. Disponível em: <https://www.sunoresearch.com.br/artigos/bitributacao/>>. Acesso em: 29 abr. 2021

REIS JÚNIOR, Ari Timóteo dos. **Tributação no Estado Democrático de Direito. Apontamentos sobre os impostos federais**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 15, n. 2717, 9 dez. 2010. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/17989>. Acesso em: 18 fev. 2021.

RODRIGUES, Ester Oliveira. **Competência Tributária**. 2018. Disponível em: <<https://esteroliveirarodrigues.jusbrasil.com.br/artigos/518110091/competenciatributaria#:~:text=O%20constituente%20ao%20fixar%20a,na%20utiliza%C3%A7%C3%A3o%20dos%20recursos%20arrecadados.>>>. Acesso em: 30 mar. 2021.

ROZICKI, Cristiane. **Do estado absoluto ao atual**. 2000. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-constitucional/do-estadoabsoluto-ao-atual/>>. Acesso em: 15 fev. 2021.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**.: 2ª edição, 2010, São Paulo. Saraiva

SANTOS, Flavio Mattos dos. **Liberalismo e Estado Fiscal**. 2014. Disponível em: <

https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista66/revista66_138.pdf>. Acesso em: 18 fev. 2021.

SANTOS, Monique Camilo Britto dos. **Fato gerador**. 2019. Disponível em: <<https://moniquecamilo97.jusbrasil.com.br/artigos/754706847/fato-gerador>>. Acesso em: 29 mar. 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SEVEGNANI, Joacir. **A resistência aos tributos no Brasil: o Estado e a Sociedade em conflito**. 187f. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica) - Universidade do Vale do Itajaí, Itajaí, 2006. Disponível em: <<http://siaibib01.univali.br/pdf/joacir%20sevegnani.pdf>>. Acesso em: 28 abr. 2021.

SOSSOLOTI, Odilo. Competência tributária. *In*: **Revista Jus Navigandi**, Teresina, 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/51398/competenciatributaria>>. Acesso em: 09 abr. 2021.

SOUTO, Matheus Martins. **As políticas tributárias adotadas no Brasil à luz da função social do tributo**. 2017. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/as-politicas-tributariasadotadas-no-brasil-a-luz-da-funcao-social-do-tributo/>>. Acesso em: 14 mar. 2021.

STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luis Bolsan de. **Ciência política e teoria do estado**. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

STUDIO FISCAL. A diferença entre Bitributação e Bis in Idem. *In*: **Jusbrasil**, portal eletrônico de informações, 2014. Disponível em: <http://studiodifiscal.jusbrasil.com.br/artigos/143838061/a-diferenca-entrebtributacaoebis-in-idem?ref=topic_feed>. Acesso em: 10 abr. 2021

STF, Supremo Tribunal Federal. **ADI questiona lei do RJ que condiciona benefícios fiscais a depósito em fundo estadual**. 2017. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/noticias/417856742/adi-questiona-lei-do-rj-quecondiciona-beneficios-fiscais-a-deposito-em-fundo-estadual>>. Acesso em: 27 abr. 2021.

VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Considerações Sobre As Características Da Competência Tributária No Brasil**. 2012. Disponível em: <<http://www.abdconst.com.br/revista7/consideracoesMauricio.pdf>>. Acesso em: 16 mar. 2021.

VARSANO, Ricardo. **A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. 1996. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf>. Acesso em: 15 fev. 2021.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Liberalismo, crise econômica e extrafiscalidade**.

2009. Disponível em:

<<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/liberalismo-criseeconomica-e-extrafiscalidade/3443>>. Acesso em: 18 fev. 2021.

ZANLUCA, Júlio Cesar. **Feef - Fundo Estadual De Equilíbrio Fiscal - Uma Prova Do Caos Tributário Brasileiro**. 2016. Disponível em:

<www.portaltributario.com.br/artigos/feef.htm>. Acesso em: 25 abr. 2021.