

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA  
FACULDADE DE DIREITO**

**LUIZ ANDRÉ SANTOS GOMES**

**A PREFERÊNCIA ENTRE OS CRÉDITOS DOS ENTES FEDERADOS E A  
VIOLAÇÃO DO PACTO FEDERATIVO**

**Juiz de Fora**

**2014**

**LUIZ ANDRÉ SANTOS GOMES**

**A PREFERÊNCIA ENTRE OS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DOS ENTES  
FEDERADOS E A VIOLAÇÃO DO PACTO FEDERATIVO**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da  
Universidade Federal de Juiz de Fora como requisito à  
obtenção do título de bacharel em direito na área de  
concentração Direito Tributário, sob orientação do Prof.  
Ms. Karol Araújo Durço.

**Juiz de Fora**

**2014**

**LUIZ ANDRÉ SANTOS GOMES**

**A PREFERÊNCIA ENTRE OS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DOS ENTES  
FEDERADOS E A VIOLAÇÃO DO PACTO FEDERATIVO**

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da  
Universidade Federal de Juiz de Fora como requisito à  
obtenção do título de bacharel em direito na área de  
concentração Direito Tributário, sob orientação do Prof.  
Ms. Karol Araújo Durço:

Aprovada em 07 de Fevereiro de 2014.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Ms. Karol Araújo Durço - Orientador  
Universidade Federal de Juiz de Fora

---

Isabela Gusman Ribeiro do Vale  
Universidade Federal de Juiz de Fora

---

João Beccon de Almeida Neto  
Universidade Federal de Juiz de Fora

**A Deus pela paz de espírito e luz interior.**

**A minha família pelas experiências.**

**A Vânia Nogueira por seu carinho e afeto  
sem igual**

## **AGRADECIMENTOS**

Aos colegas da ANTT (Agência Nacional de Transportes Terrestres), integrantes do PFA de Juiz de Fora na pessoa do amigo Júlio César Rodrigues (*“toma que é dele, boi...”*) pelo constante apoio durante toda a graduação.

*“Um caminho de 1.000 Km começa com o 1º passo”*

*Lao Tse*

## **RESUMO**

O presente trabalho analisará a preferência de créditos tributários dos diferentes entes políticos, discutindo se os dispositivos atinentes às preferências criadas pelo legislador infraconstitucional, previstos tanto no CTN (Código Tributário Nacional) quanto na lei de execução fiscal, preservam sua constitucionalidade à luz do Pacto federativo, bem assim a aplicabilidade ou não da Súmula 563 do STF em face do federalismo fiscal previsto na Constituição Federal Vigente.

Palavras-chave: Pacto Federativo. Preferências de Créditos Tributários. Súmula 563.

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

CTN	Código Tributário Nacional
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal
LEF	Lei de Execuções Fiscais

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	10
<b>2. O PACTO FEDERATIVO E SUAS INFLUÊNCIAS SOBRE O SISTEMA TRIBUTÁRIO</b> .....	12
2.1. A ORIGEM DO TRIBUTO ENQUANTO PRESTAÇÃO COMPULSÓRIA AO ESTADO. ....	13
2.2. A EVOLUÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO. ....	15
2.3. O FEDERALISMO FISCAL NA CONSTITUIÇÃO .....	18
2.4. AS TRANFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS NO FEDERALISMO BRASILEIRO: UMA FORMA DE EQUILÍBRIO DO PACTO FEDERATIVO.....	20
<b>3. A EXECUÇÃO CONCURSAL PELO REGIME DA LEI DE FALÊNCIA</b> .....	23
3.1. UMA NOVA EXECUÇÃO CONCURSAL: INOVAÇÕES NO QUE SE REFERE AO CONCURSO DE CREDORES .....	23
3.2. A ORDEM DE PREFERÊNCIA DE CRÉDITOS NA EXECUÇÃO CONCURSAL. ....	24
<b>4. PREFERÊNCIA ENTRE OS CRÉDITOS DOS DIFERENTES ENTES FEDERADOS</b> .....	25
4.1. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ E A DECISÃO PARADIGMA NO RESP N° 957.836. ....	26
4.2. A JURISPRUDÊNCIA DO STF E A DECISÃO PARADIGMA NO Ag REG AI 745.114/SP RT889/208. ....	28
4.3. O POSICIONAMENTO DOUTRINÁRIO. ....	29
<b>5. CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	31
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	34

## 1. INTRODUÇÃO

A forma federativa adotada por alguns Estados, entre eles o Brasil, possibilita a convivência harmônica entre as diferentes esferas de governo. Essa harmonia é viabilizada pela Lei Suprema, que além de estruturar o Estado traz positivada em seu texto as regras e princípios que regulam o funcionamento dos poderes. A técnica constitucional de discriminação de competências dos diferentes entes políticos e a discriminação da fonte de rendas de tais entes é uma peculiaridade do federalismo e tem por objetivo tanto direcionar a atuação das pessoas componentes da federação quanto dotá-las de recursos financeiros para o efetivo custeio de suas atividades.

Distingue-se o Estado unitário do Federal pelo modo como é exercido o poder político. Quando convivem harmonicamente no mesmo âmbito territorial, diferentes esferas de governos, político e financeiramente autônomos, está-se diante de um “Estado composto, denominado Estado federal ou Federação de Estados”<sup>1</sup>. Por outro lado, quando o poder é centralizado, o estado é unitário. Essa forma de Estado unitário foi vivenciada no Brasil Império, estruturado pela Constituição de 1824.

Carrazza define Federação como sendo “uma associação, uma união institucional de Estados, que dá lugar a um novo Estado, o Estado Federal, diferente dos Estados-membros”. Para ele, o aspecto mais relevante dessa união é o fato dos Estados federados “despirem-se da soberania em benefício da União”<sup>2</sup>.

São características do federalismo brasileiro: (1) pluralidade de entes políticos em um mesmo território; (2) autonomia política e financeira das entidades políticas; (3) Proibição de secessão do pacto federativo; (4) distribuição de competências constitucionais; (5) capacidade de auto-organização dos entes.

Ocorre que, tendo como referência o federalismo norte-americano bem descrito por Dalmo de Abreu Dallari em sua obra “O Estado Federal”<sup>3</sup>, os Estados que compõe uma federação somente abrem mão de sua soberania com relação aos poderes atribuídos, frise-se, taxativamente, ao ente central na carta política de constituição; sendo defeso ao legislador infraconstitucional dispor de forma diversa.

---

<sup>1</sup> SILVA, José Afonso, Curso de Direito Constitucional Positivo, São Paulo: Malheiros, 2010, p. 98.

<sup>2</sup> CARRAZZA, Antônio Roque. Curso de Direito Constitucional Tributário, São Paulo: Malheiros, 08-2002, p. 109.

<sup>3</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. O Estado Federal. Série princípios, Editora Ática. 1986.

Nesse sentido o presente trabalho monográfico busca discutir a recepção ou não dos artigos 187, § único do CTN e 29, § único da lei de execução fiscal pela ordem constitucional vigente bem como analisar a aplicabilidade ou não da súmula 563 do STF a luz do federalismo.

## **2. O PACTO FEDERATIVO E SUAS INFLUÊNCIAS SOBRE O SISTEMA TRIBUTÁRIO.**

O pacto federativo tal qual o conhecemos como forma de descentralização político-administrativa, realizado pela Magna carta através de atribuições de competências aos deferentes entes políticos internos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) decorre da necessidade de aproximar a realização das atividades estatais do povo. É que um estado centralizado/unitário, dotado de um único centro detentor das competências administrativas e políticas, na dimensão do nosso, inevitavelmente, tornar-se-ia lento, com dificuldades de atender aos reclamos populares a contento e a promover determinados serviços públicos satisfatoriamente. Por essa razão empreendeu-se uma repartição (territorial) de atribuições-competências políticas-, criando-se outros entes políticos para, em conjunto com o ente Central (República Federativa do Brasil), desempenharem de forma eficiente e satisfatória as competências constitucionais - materiais (administrativas) e políticas- de forma a atender as reais necessidades da população, tendo sempre em vista as peculiaridades regionais do nosso Estado.

Nesse sentido traduziu bem o constituinte originário na carta política, conforme vejamos:

Art.18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta constituição.

Ocorre que, para realizar as competências definidas constitucionalmente os entes políticos necessitam de recursos financeiros que obtém através da tributação. Já dotados dos recursos necessários a consecução das necessidades públicas, tais entes, utilizando de sua capacidade de autogestão, passam a aplicar tais recursos tendo em vista a realização de sua finalidade - o bem comum. Tal atividade estatal arrecadatória, de gestão e aplicação das verbas públicas chamamos de atividade financeira do Estado. Ilustrando bem essa atividade temos a professora Tathiane Piscitelli<sup>1</sup>:

A atividade financeira é representada pelo conjunto de ações que os Estado desempenha visando à obtenção de recursos para seu sustento e a respectiva realização de gastos para a execução de necessidades públicas.

Após essa análise superficial do objeto de nosso estudo, se torna perceptível que o pacto federativo definido na CF/88, ao atribuir competências materiais as diferentes pessoas políticas que congrega, deveria trazer, como o fez, uma forma de custeio de tais atividades, de forma que o próprio ente político competente tivesse a possibilidade de arrecadar, gerir e empregar seus recursos segundo critérios de racionalidade e economicidade, a fim de atender os interesses dos administrados. Assim, o pacto federativo traz um impacto expressivo sobre o sistema tributário vigente, devendo, sob a ótica do federalismo, ser interpretado a fim de serem corrigidas algumas imperfeições do legislador ordinário tal como acontece com a preferência de créditos tributários entre os diferentes entes federados, previstos tanto no CTN como na lei de execução fiscal, imperfeições estas que o presente trabalho visa questionar.

## **2.1. A ORIGEM DO TRIBUTO ENQUANTO PRESTAÇÃO COMPULSÓRIA AO ESTADO.**

Antes de iniciarmos uma análise pormenorizada sobre as competências tributárias das diferentes pessoas políticas ao longo das cartas constitucionais, faz-se mister verificarmos, brevemente, a evolução da idéia de tributo ao longo dos séculos. Assim, seremos capazes de compreender a raiz da legitimação estatal expropriatória.

A origem do tributo relaciona-se diretamente com a mudança no modo de vida do ser humano ao longo dos tempos. Na pré-história, como nômades, viviam em tribos, moravam em cavernas, lutavam contra a fome, o frio e os grandes predadores, estavam constantemente em busca de locais que lhe proporcionassem melhores condições de sobrevivência. Em um período posterior, já dominando uma gama de conhecimentos, o homem passou a fabricar roupas para amenizar as intempéries, a confeccionar objetos para guardar alimentos, cozinhar, caçar, domesticar animais, plantar e construir casas; deixando assim a vida nômade e descobrindo as vantagens de manter para si um pedaço de terra.

Com tal mudança a terra passa a ser um bem extremamente valorizado, objeto de constante cobiça e disputa, motivando inúmeras guerras, a exemplo das cruzadas. Em tal época, era comum os homens homenagearem seus Deuses e líderes com presentes a que chamavam de **tributos**, desta forma temos a sua primeira manifestação na história, espontâneo e sem caráter obrigatório.

---

<sup>1</sup> PISCITELLI, Thatiane, Direito Financeiro Esquematizado, Rio de Janeiro: Método, 2011, p. 20.

Com as crescentes invasões e conquistas de terras foram se concretizando as grandes civilizações, a exemplo do império romano. Nessa época de conflitos os reis passaram a exigir os tributos para sustentar seus exércitos, portanto o que era um presente passou a ser uma obrigação, estando o homem agora, por opção, vinculado à terra e “amarrado” aos tributos; iniciou-se então uma era de compulsoriedade na arrecadação tributária tal a conhecemos hoje.

Na antiguidade, nas diversas sociedades que se desenvolveram em diferentes épocas encontramos variadas formas de tributação. Nas comunidades primitivas, fundadas em laços de parentesco, o tributo foi utilizado por razões de sobrevivência e defesa comum. Nas disputas territoriais, terminado o conflito, as tribos vencedoras exigiam vantagens tributárias, tais como contribuições em ouro, escravos e mercadorias a título de despojos de guerra. Assim os vencidos de guerra eram forçados a entregar a totalidade ou parte de seus bens aos vencedores.

Na Grécia, instituiu-se o tributo administrado pelo Estado.

Em Roma, cobrava-se imposto pela importação de mercadoria (*portorium*) e pelo consumo geral de qualquer bem (*macellum*).

Na idade média, o feudalismo foi o sistema político de suserania e vassalagem que imperou, uma relação contratual que envolvia obrigações recíprocas: de uma lado, o senhor feudal concedia a terra e dava suporte econômico aos vassalos, de outro, os vassalos, deveriam servir o senhor com lealdade e compensá-los com uma série de tributos, tais como capitação, censo, talha, corvéia, entre outros cobrados de forma coercitiva pelo suserano.

Com as transformações da sociedade medieval, a partir do século XVI, e a lenta formação dos estados nacionais cada feudo perdeu sua autonomia político-administrativa em nome da centralização nas mãos do monarca absolutista; neste momento a cobrança de impostos começou a ser realizada pelos chefes de Estado que exigiam dos súditos para de sua produção.

Certo é que, na idade Moderna, com os estados nacionais fortalecidos pela aliança entre reis e burguesia em ascensão, institucionalizou-se, de forma clara, a cobrança estatal de tributos nos moldes atuais.

No Brasil, a primeira manifestação tributária se deu ainda na colonização em que a metrópole lusa exigia dos exploradores de pau-brasil a quinta parte do produto da venda da madeira. A forma mais típica de imposto no País surgiu na época das Capitanias Hereditárias, quando se iniciou a cobrança do Imposto de Consumo. A partir de 1934 surgiu com as

primeiras Capitânicas à primeira “organização tributária” que tinha por objetivo arrecadar impostos, tributos e foros a Fazenda Real. Os donatários das Capitânicas eram obrigados a pagar ao rei parte do que produziam nas terras. Com o ciclo do ouro essa tributação aumentou, aplicando-se elevados percentuais sobre a produção dessa riqueza, bem como na extração de pedras preciosas (alíquotas de 20 %).

Foi, entretanto, apenas com a decretação do Ato Adicional, em 12/8/1834, que se traçaram os limites e os fundamentos do Direito Tributário Nacional. Desde então, sucederam-se as disposições que criaram, alteraram e suprimiram tributos, modificando as competências tributárias.

## **2.2. A EVOLUÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.**

A estruturação do sistema tributário brasileiro nos remete a chegada da família real ao Brasil em 1808, momento a partir do qual o país passa a ser sede da coroa portuguesa e uma nova fase econômica se instala. Com a “abertura dos portos as nações amigas”, e a assinatura do tratado de “aliança, livre comércio e navegação” o Brasil passa a fazer parte o sistema capitalista inglês, sendo a Inglaterra a principal beneficiada com a redução das alíquotas de entrada de seus produtos no país (15% Inglaterra – 16% Portugal – 24% demais estados).

A constituição federal de 1824, outorgado por D. Pedro I, inaugura o constitucionalismo brasileiro. A forma de estado adotada era o unitário com forte centralização do poder político nas mãos do monarca que traçava as diretrizes políticas e econômicas da Nação. O imposto de importação era a principal fonte de recursos, representando 2/3 da receita pública da época.

A constituição republicana de 1891 estabeleceu a forma federativa de estado, atribuindo competências tributárias distintas para a União e Estados Membros, ficando a cargo deste último fixar os impostos municipais de forma a assegurar-lhe a autonomia. No âmbito federal o imposto de importação (II) continuou como principal fonte de receita da União, seguida dos direitos de entrada, saída e estadia de navios, taxas de selos e telégrafos federais; aos Estados coube o imposto de exportação (IE), impostos sobre imóveis rurais e urbanos, sobre a transmissão de propriedade e sobre indústrias e profissões.

A constituição de 1934, apesar de vigência breve, foi significativa ao estabelecer, pela primeira vez, a delimitação de competências tributárias entre as três esferas de governo.

Tal carta trouxe a ampliação do sistema tributário, ficando a cargo da União os impostos sobre importação; sobre a renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda de imóveis; de transferências de fundo para o exterior; sobre atos emanados do governo; negócios da sua economia e instrumentos de contratos ou atos regulados por lei federal; consumo de quaisquer mercadorias, exceto os referentes aos combustíveis de motor a explosão; taxas telegráficas, postais; de entrada, saída, e permanência de navios e aeronaves. Aos Estados couberam os impostos sobre vendas, consignações, o consumo de combustíveis líquidos, as exportações e a propriedade rural. Aos municípios foram atribuídos os impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana, contribuições locais, impostos de licença, impostos sobre diversões públicas, imposto sobre a renda de imóveis rurais e taxas de serviços municipais.

A constituição outorgada de 1937 manteve a mesma estrutura arrecadatória da de 1934. Apenas transferiu dos Estados membros para a União o imposto de consumo sobre combustíveis de motor a explosão, cobrados desordenadamente pelos Estados, estendendo inclusive sua incidência para a energia elétrica. Foi suprimido do município o imposto sobre as rendas de propriedades rurais.

A constituição de 1946 trouxe poucas modificações ao sistema tributário nacional, mantendo, em linhas gerais, a estrutura já existente. Foram adicionados dois novos impostos municipais: o imposto sobre atos de sua economia e assuntos de sua competência, conhecido como imposto do selo municipal e imposto de indústrias e profissões, sendo este pertencente anteriormente aos estados, mas já arrecadado em parte pelo município. Os Estados voltaram ter o direito de cobrar o imposto sobre combustíveis. Houve uma nova redistribuição da arrecadação destinando uma quota, em partes iguais, no rateio de 10% do Imposto de Renda aos municípios, excluído as capitais dos Estados. As contribuições de melhoria, previstas na constituição de 1937, foram novamente resgatadas e a competência de sua cobrança estendida para as três esferas de governo; a alíquota de exportação foi reduzida de 10 para 5% pra se garantir maior competitividade do produto nacional nos mercados externos, também constitucionalizou-se o regime único de incidência do Imposto sobre Lubrificantes e Combustíveis, estendendo-o também para os minerais e energia elétrica do país, os quais somente seriam efetivamente criados anos mais tarde.

A constituição de 1967 trouxe uma grande concentração de recursos para a União (10 rubricas fiscais privativas da União e apenas 02 aos Estados e Municípios), fato este que prejudicou, significativamente, a realização das atividades constitucionalmente conferidas aos

Estados e Municípios que passaram a ficar dependentes de transferências de recursos do ente Central. Tal reforma tributária (e de poder) foi marca do governo militar da época e tinha como objetivos promover o crescimento econômico através do cumprimento de metas estabelecidas pelo governo central. Dessa forma, seria possível centralizar as decisões sobre aplicações dos recursos estaduais e municipais a cargo da União, o que resultaria numa melhor adequação aos objetivos de acumulação e crescimento econômico. Foram criados dois impostos federais: o imposto sobre transportes rodoviários e o imposto sobre operações financeiras (IOF). Como forma de compensar os Estados e Municípios pela perda da capacidade tributária, foram criados fundos de participação, estando, no entanto, a utilização dos recursos vinculada a determinada despesa, ou seja, teria destinação específica não ficando a cargo dessas esferas a destinação total. 10% da receita dos fundos de participação dos Estados e Municípios provinham da arrecadação do IR e IPI. Com relação ainda ao fundo de participação dos municípios 10% seria dirigido às capitais; e o restante, aos demais Municípios.

No início da década de 80, já existia um consenso de que a reforma tributária de 1967 estava exaurida em vista da excessiva centralização das iniciativas tributárias na esfera federal. A revisão desse quadro crítico somente foi implementada pela constituição de 1988, dotando os Estados e Municípios de maior autonomia financeira. Com esse intuito, foram efetuadas as seguintes modificações: extinguiu-se a competência tributária da União sobre serviços de comunicações (IUC), sobre a produção, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e de energia elétrica (IULC e IUEE) e o Imposto sobre Minerais (IUM). Esses impostos foram incluídos no ICM, que teve sua base tributável ampliada, passando a denominar-se ICMS. Além disso, foi aumentada de 20% para 25% a parcela dos recursos desse imposto destinada aos municípios. Os estados também ficaram responsáveis pelo Imposto sobre Transmissão de Bens e Direitos (heranças e doações).

Uma das principais alterações foi à referente aos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios, os quais sofreram mudança na distribuição intragovernamental dos recursos disponíveis. Esses fundos receberam mais recursos da arrecadação do IR e do IPI. O Fundo de Participação dos Estados elevar-se-á de 16% em 1987, aumentando ano a ano, até atingir 21,5% em 1993, enquanto o Fundo de Participação dos Municípios passará, gradativamente, de 17% em 1987 para 22,5% em 1993.

As reformas implementadas pela CF/88 demonstram, claramente, uma perda receitas da União, notadamente pelo aumento da participação do IR e do IPI nos fundos de

transferência governamentais. Fato este que não fez com que a União perdesse sua capacidade de financiamento de seus gastos, ao contrário, apenas foram corrigidas distorções no sistema tributário levadas a efeito pela constituição militar de 1967, estando ainda nas mãos da União 70% da arrecadação tributária nacional.

Após uma análise breve da evolução do sistema tributário nacional e a comparação com a atual carga de tributos que onera o setor produtivo, podemos inferir que a maior parte dos recursos oriundos da tributação permanece na esfera federal, sendo os fundos criados meios de corrigir tal concentração.

### **2.3. O FEDERALISMO FISCAL NA CONSTITUIÇÃO**

Como antes descrito o Brasil adota o que chamamos de federalismo tridimensional composto por esferas distintas de governo: União, Estados e Municípios, entes políticos autônomos e independentes. Tal autonomia só é possível se tais entes forem dotados de independência orçamentária e financeira para instituir, exigir tributos e empregá-los para atender seus interesses e necessidades. Desta forma, a Constituição Federal de 1988 conferiu a cada um dos entes da federação competência tributária para criar, em abstrato, tributos com o fim de financiar os gastos públicos.

As competências dos diferentes entes políticos encontram-se detalhada nas Seções III, IV e V do Título VI (arts.153 a 156) da Constituição Federal. Também neste título encontram-se balizas/limitações ao poder de tributar (arts.150,151 e 152).

Além das competências comuns e privativas existem outros tipos: a competência tributária residual extraordinária.

A *competência privativa* refere-se aos impostos, uma vez que a Constituição Federal faz referência expressa a cada um deles relacionando-o ao ente político competente para sua instituição.

Nesse sentido temos definido na Carta política os impostos da União, Estados e Municípios, conforme podemos verificar no quadro abaixo:

<b>COMPETÊNCIAS PRIVATIVAS</b>		
<i>Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:</i>	<i>Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal</i>	<i>Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos</i>

<p>I - importação de produtos estrangeiros;</p> <p>II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;</p> <p>III - renda e proventos de qualquer natureza;</p> <p>IV - produtos industrializados;</p> <p>V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;</p> <p>VI - propriedade territorial rural;</p> <p>VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.</p>	<p><b><i>instituir impostos sobre:</i></b></p> <p>I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;</p> <p>II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior</p> <p>III - propriedade de veículos automotores.</p>	<p><b><i>sobre:</i></b></p> <p>I - propriedade predial e territorial urbana;</p> <p>II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;</p> <p>III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar</p>
--	---	--

A ***competência comum*** refere-se às taxas e contribuições de melhorias, que podem ser instituídas e cobradas por qualquer ente político, conforme art. 145 da Constituição Federal abaixo transcrito:

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.

Importante destacar que a listagem de impostos feita pela Constituição é taxativa para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, mas não para a União, vez que a esse ente político é dada a possibilidade de criar, por meio de lei complementar, outros impostos além dos descritos no art. 153 da CF: é o que a doutrina chama de ***competência residual*** prevista no art. 154, I da Magna Carta.

Finalmente, em caso de guerra externa ou sua iminência, a União poderá criar um imposto novo, não previsto na Constituição Federal, instituindo-o e cobrando-o, por simples lei ordinária, nos termos do art. 154, II da CF. É a chamada ***competência extraordinária***.

Admiti-se nessa hipótese a invasão da competência de outros entes políticos. Exemplificando, em caso de conflito bélico, a União poderia (por simples lei ordinária, reiteramos) criar um imposto extraordinário sobre a propriedade de veículos automotores. Perceba que a competência para a tributação dessa propriedade (sobre veículos automotores) é, ordinariamente, dos Estados (art.156, III da CF). Assim a própria Constituição admite, excepcionalmente, a bitributação (cobrança em repetição pela União e pelos Estados), exclusivamente, nessa hipótese extraordinária.

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;

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Após a análise das competências tributárias previstas na Constituição é de se destacar que a Carta Política não cria tributos, apenas permite que os entes políticos o façam por meio de suas próprias leis.

#### **2.4. AS TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS NO FEDERALISMO BRASILEIRO: UMA FORMA DE EQUILÍBRIO DO PACTO FEDERATIVO**

Em regra a receita tributária auferida aproveita ao ente competente para instituir o tributo. No entanto, a Constituição prevê diversos casos em que a receita percebida pela União e por cada um dos Estados é parcialmente distribuída entre os demais entes federados.

Ao prever que os recursos financeiros oriundos da relação tributária instaurada entre Estados, Municípios e seus contribuintes dificilmente se demonstrariam suficientes a garantir a autonomia financeira desses entes, a Constituição também estabelece uma relação financeira entre eles e a União Federal, através da qual é instituída uma transferência de rendas recebidas pelo ente Central. É o que se chama de repartição das receitas tributárias.

Neste sentido, os artigos 157 ao 159 da CF/88 prevêem a sistemática de repartição de parte da receita tributária auferida pela União para os Estados e os Municípios, bem como o repasse de parcela das receitas percebidas por aqueles para esses, conforme resumimos abaixo.

**São devidos aos Estados e ao Distrito Federal ( arts.157 e 159 da CF):**

- O IR retido na fonte sobre os rendimentos pagos por eles, suas autarquias e fundações;
- 20 % da arrecadação do imposto da competência residual (CF, art. 154, I);
- 10 % do IPI, proporcionalmente, as respectivas exportações de produtos industrializados, sendo que nenhum estado ou Distrito Federal pode receber mais de 20 % destes 10 % distribuídos;
- 30 % do IOF sobre ouro, quando definido em lei como ativo financeiro, conforme origem;
- Parcela do Fundo de Participação do Estados e Distrito Federal, formado por 21,5% da arrecadação do IR e do IPI;
- 29 % da arrecadação da CIDE sobre combustíveis prevista pelo art. 177, § 4º da CF (recebem 29 %, na forma da lei, mas repassam aos Municípios 25 % desse montante recebido). O valor deverá financiar programas de infraestrutura em transportes.

**São devidos aos Municípios (arts. 158 e 159 da CF):**

- O IR retido na fonte sobre os rendimentos pagos por eles, suas autarquias e fundações;
- 50 % do ITR referente a imóveis localizados no seu território.  
O município poderá ficar com a totalidade do ITR se optar por fiscalizar e cobrá-lo, na forma da lei, conforme disciplina do art. 153, § 4º III da CF;
- 50 % da receita de IPVA dos veículos licenciados em seu território;
- 25 % do ICMS, rateados:  $\frac{3}{4}$ , no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações realizadas no território do município e até  $\frac{1}{4}$  de acordo com a lei estadual;
- 25 % da parcela do IPI recebido pelo Estado, divididos pelo critério de rateio do ICMS;
- 70 % do IOF sobre o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro, conforme a origem;
- Parcela do Fundo de Participação dos Municípios formada por 22,5 % da arrecadação do IR e do IPI. Um adicional de 1 % do IR e do IPI será

destinado ao Fundo dos Municípios no primeiro decênio do mês de dezembro de cada ano;

- 25 % da parcela recebida pelos Estados relativas à arrecadação da CIDE sobre combustíveis (os estados recebem 29 % da arrecadação e, do valor recebido, repassam 25 % aos Municípios). O valor deverá financiar programas de infraestrutura em transportes.

É de se destacar que o art. 160 da CF veda a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego desses recursos atribuídos aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos. No seu parágrafo único excepciona tal vedação no condicionamento da entrega de recursos ao pagamento dos créditos da União e dos Estados, inclusive de suas autarquias, e ao cumprimento do disposto no art.198, § 2º, incisos II e III da CF (aplicação obrigatória de recursos em ações e serviços públicos de saúde).

Por fim cabe salientar que não obstante a destinação de parte dos recursos arrecadados do IR e do IPI arrecadados pela União para o Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal (21,5 %) e para o Fundo de Participação dos Municípios (22,5 % + 1 % em dezembro), 3 % do total do imposto federal será entregue para aplicação em programas de financiamento do setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, por intermédio de suas instituições financeiras de caráter regional (art. 159, I, c, da CF).

### **3. A EXECUÇÃO CONCURSAL PELO REGIME DA LEI DE FALÊNCIA**

A execução concursal do patrimônio do devedor empresário ou da sociedade empresária endividada, após a instauração do processo falimentar, é forma de conferir iguais chances aos credores, de mesma categoria, de realização de seus créditos, vez que inúmeras execuções individuais não possibilitariam discriminar os credores de acordo com os graus de necessidades e garantias contratadas. É que, caso seja prestigiada a regra da execução individual, quando o devedor não tem meios de pagar tudo que deve, apenas os credores que se apressarem em demandar as respectivas execuções e que teriam chances de receber a totalidade dos créditos, enquanto aqueles mais retardatários ou aqueles cujos créditos ainda não venceram, muito provavelmente não receberiam.

Assim, para se evitar injustiças o direito afasta a regra da individualidade na execução e prevê de forma expressa a instauração do concurso de credores, conforme verificamos na lei de falência (lei nº 11.101/2005):

Art. 149. Realizadas as restituições, pagos os créditos extraconcursais, na forma do art. 84 desta Lei, e consolidado o quadro-geral de credores, as importâncias recebidas com a realização do ativo serão destinadas ao pagamento dos credores, atendendo à classificação prevista no art. 83 desta Lei, respeitados os demais dispositivos desta Lei e as decisões judiciais que determinam reserva de importâncias.

#### **3.1. UMA NOVA EXECUÇÃO CONCURSAL: INOVAÇÕES NO QUE SE REFERE AO CONCURSO DE CREDITORES**

As principais inovações trazidas pela nova lei de falência (nº 11.101/05) em relação ao DL 7661/45 no que se refere ao concurso de credores foram: (1) a prioridade apenas parcial dos créditos trabalhistas e (2) a preferência das instituições bancárias sobre o fisco nos casos de concessão de empréstimos com garantia real.

No primeiro caso, os ex-funcionários do falido não terão mais o tratamento privilegiado da totalidade de seus créditos trabalhistas dado pelo regramento jurídico anterior. Bastava que os créditos trabalhistas fossem comprovados e reconhecidos pela Justiça do Trabalho para que este assumisse a preferência no quadro geral de credores. Hoje, tal

preferência limita-se a 150 Salários-mínimos, devendo o saldo remanescente ser disputado, em igualdade de condições, aos demais credores quirografários do falido.

No segundo caso, os créditos de instituições bancárias com garantia real passam a ter preferência sobre o fisco e, diferente dos créditos de natureza trabalhista, não há limitações quanto ao valor, ou seja, os bancos passam a gozar e preferência no quadro geral de credores, perdendo, no entanto, somente para os créditos de natureza trabalhista (este limitado a 150 Salários-minimos).

### **3.2. A ORDEM DE PREFERÊNCIA DE CRÉDITOS NA EXECUÇÃO CONCURSAL**

Como se constata pela análise do regime falimentar, os credores do falido não são tratados igualmente. A verificação da natureza do crédito importa para definir uma ordem de pagamento a ser observada na fase de liquidação. Tal ordem encontra-se expressa no art.83 da lei de falência, a saber:

- Art. 83. A classificação dos créditos na falência obedece à seguinte ordem:
- I – os créditos derivados da legislação do trabalho, limitados a 150 (cento e cinquenta) salários-mínimos por credor, e os decorrentes de acidentes de trabalho;
  - II - créditos com garantia real até o limite do valor do bem gravado;
  - III – créditos tributários, independentemente da sua natureza e tempo de constituição, excetuadas as multas tributárias;
  - IV – créditos com privilégio especial, a saber:
    - a) os previstos no art. 964 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002;
    - b) os assim definidos em outras leis civis e comerciais, salvo disposição contrária desta Lei;
    - c) aqueles a cujos titulares a lei confira o direito de retenção sobre a coisa dada em garantia;
  - V – créditos com privilégio geral, a saber:
    - a) os previstos no art. 965 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002;
    - b) os previstos no parágrafo único do art. 67 desta Lei;
    - c) os assim definidos em outras leis civis e comerciais, salvo disposição contrária desta Lei;
  - VI – créditos quirografários, a saber:
    - a) aqueles não previstos nos demais incisos deste artigo;
    - b) os saldos dos créditos não cobertos pelo produto da alienação dos bens vinculados ao seu pagamento;
    - c) os saldos dos créditos derivados da legislação do trabalho que excederem o limite estabelecido no inciso I do caput deste artigo;
  - VII – as multas contratuais e as penas pecuniárias por infração das leis penais ou administrativas, inclusive as multas tributárias;
  - VIII – créditos subordinados, a saber:
    - a) os assim previstos em lei ou em contrato;
    - b) os créditos dos sócios e dos administradores sem vínculo empregatício.

#### **4. PREFERÊNCIA ENTRE OS CRÉDITOS DOS DIFERENTES ENTES FEDERADOS**

Nesse momento entraremos propriamente no nosso objeto de discussão.

A cobrança judicial dos créditos da Fazenda Pública (considerando esta como as três esferas de governo) não se submete ao concurso geral de credores, habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento, bastando tão-somente o ajuizamento da execução fiscal e a penhora dos bens do devedor (art.187, *caput* do CTN). Isto porque, tendo em vista o seu caráter financiador dos gastos públicos e promoção das necessidades coletivas, tais créditos gozam de certos privilégios. No entanto, no caso de falência, quando instalado concurso de credores, os créditos decorrentes da legislação do trabalho (limitado a 150 salários-mínimos); acidente de trabalho; Extraconcurusais (despesas com a administração da massa falida); importâncias passíveis de restituição, na forma da lei e os créditos com garantia real até limite do bem gravado terão preferência sobre os créditos da Fazenda Pública (art. 186, *caput* e § único do CTN).

Ainda quanto aos privilégios do crédito tributário, estipula o CTN em seu art.187, § único, repetido pelo art.29, § único da lei de execução fiscal, em flagrante afronta a igualdade e autonomia dos entes públicos, o concurso de preferências quando são credores as Fazendas Públicas dos diferentes entes políticos.

Como se não bastasse, o STF considerou tais dispositivos compatíveis com o disposto na Constituição Federal vigente. Nesse sentido, em oportunidades recentes, a Corte Suprema tem constantemente ratificado o teor da súmula 563, sem maiores discussões, não obstante referir-se tal entendimento a situação já ultrapassado, tratado de compatibilidade do dispositivo do CTN em face da Constituição de 1967, que privilegiava a União frente aos estados federados e Municípios.

**O CTN - Art. 187.** A cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento.

Parágrafo único. O concurso de preferência somente se verifica entre pessoas jurídicas de direito público, na seguinte ordem:

I - União;

II - Estados, Distrito Federal e Territórios, conjuntamente e pró rata;

III - Municípios, conjuntamente e pró rata.

**A lei de Execução Fiscal - Art. 29 -** A cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, concordata, liquidação, inventário ou arrolamento

Parágrafo Único - O concurso de preferência somente se verifica entre pessoas jurídicas de direito público, na seguinte ordem:

I - União e suas autarquias;

II - Estados, Distrito Federal e Territórios e suas autarquias, conjuntamente e pro rata;

III - Municípios e suas autarquias, conjuntamente e pro rata.

**Súmula 563 STF:** O concurso de preferência a que se refere o parágrafo único, do art 187, do Código Tributário Nacional, é compatível com o disposto no Art. 9º, inciso I, da Constituição Federal.

#### **4.1. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ E A DECISÃO PARADIGMA NO RESP N° 957.836.**

Em recente manifestação sobre o tema, ao que parece, o ministro Luiz Fux, na condição de relator, ainda no STJ, não se manifestou detidamente sobre os pontos questionados pela Fazenda Pública do Estado de São Paulo. A apelante se insurgiu contra sentença de mérito procedente exarada pelo TJSP que reconheceu a preferência e habilitação de crédito do INSS (autarquia federal) em execução promovida pela Fazenda Pública estadual. Alegou-se, em síntese, que a instituição de privilégios entre entes políticos fere o princípio federativo que norteia a nova ordem constitucional vigente, razão pela qual a Súmula 563 do STF deveria ser revogada, por encontrar-se arrimada na Constituição Federal de 1967, bem assim declarados inconstitucionais os arts. 187 do CTN e 29 da LEF.

No entanto, diferente do esperado, o relator em seu voto limitou-se a verificar os requisitos para a configuração da preferência questionada; partindo, assim, da premissa de não contrariedade dos dispositivos questionados com os princípios inseridos na Carta política vigente, conforme vejamos:

É cediço que a instauração do concurso de credores pressupõe pluralidade de penhoras sobre o mesmo bem. Assim, discute-se a preferência quando há execução fiscal e recaia a penhora sobre o mesmo bem, excutido em outra demanda executiva.

Por fim, limitou-se a ratificar o posicionamento do STF sobre o assunto e, ao que parece, deixar a cargo da Corte Suprema a revisão de seu entendimento sobre o assunto, conforme vejamos:

Quanto à alegada inconstitucionalidade dos mencionados artigos, bem como à revogação de comando sumular oriundo do STF, é certo que o Pretório Excelso, não obstante a título de *obiter dictum*, proclamou, em face do advento da Constituição Federal de 1988, a subsistência da Súmula 563, por ele editada.

**PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. EXISTÊNCIA DE PENHORAS SOBRE O MESMO BEM. DIREITO DE PREFERÊNCIA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO ESTADUAL E CRÉDITO DE AUTARQUIA FEDERAL. ARTS. 187 DO CTN E 29, I, DA LEI 6.830/80. PREFERÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO FEDERAL.**

1. O crédito tributário de autarquia federal goza do direito de preferência em relação àquele de que seja titular a Fazenda Estadual, desde que coexistentes execuções e penhoras.

(Precedentes: REsp 131.564/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/09/2004, DJ 25/10/2004 ; EREsp 167.381/SP, Rel.

Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/05/2002, DJ 16/09/2002 ; EDcl no REsp 167.381/SP, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/09/1998, DJ 26/10/1998 ; REsp 8.338/SP, Rel. MIN. PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/09/1993, DJ 08/11/1993) 2. A instauração do concurso de credores pressupõe pluralidade de penhoras sobre o mesmo bem, por isso que apenas se discute a preferência quando há execução fiscal e recaia a penhora sobre o bem executado em outra demanda executiva.

(Precedentes: REsp 1175518/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/02/2010, DJe 02/03/2010; REsp 1122484/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/12/2009, DJe 18/12/2009; REsp 1079275/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/09/2009, DJe 08/10/2009; REsp 922.497/SC, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/09/2007, DJ 24/09/2007) 3. In casu, resta observada a referida condição à análise do concurso de preferência, porquanto incontroversa a existência de penhora sobre o mesmo bem tanto pela Fazenda Estadual como pela autarquia previdenciária.

4. O art. 187 do CTN dispõe que, verbis: "Art. 187. A cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento. (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005) Parágrafo único. O concurso de preferência somente se verifica entre pessoas jurídicas de direito público, na seguinte ordem: I - União;

II - Estados, Distrito Federal e Territórios, conjuntamente e pró rata;

III - Municípios, conjuntamente e pró rata."

5. O art. 29, da Lei 6.830/80, a seu turno, estabelece que: "Art. 29 - A cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, concordata, liquidação, inventário ou arrolamento Parágrafo Único - O concurso de preferência somente se verifica entre pessoas jurídicas de direito público, na seguinte ordem: I - União e suas autarquias;

II - Estados, Distrito Federal e Territórios e suas autarquias, conjuntamente e pro rata;

III - Municípios e suas autarquias, conjuntamente e pro rata." 6. Deveras, verificada a pluralidade de penhoras sobre o mesmo bem em executivos fiscais ajuizados por diferentes entidades garantidas com o privilégio do concurso de preferência, consagra-se a prelação ao pagamento dos créditos tributários da União e suas autarquias em detrimento dos créditos fiscais dos Estados, e destes em relação aos dos Municípios, consoante a dicção do art. 187, § único c/c art. 29, da Lei 6.830/80.

**7. O Pretório Excelso, não obstante a título de obiter dictum, proclamou, em face do advento da Constituição Federal de 1988, a subsistência da Súmula 563 do STF: "O concurso de preferência a que se refere o parágrafo único do art. 187 do Código Tributário Nacional é compatível com o disposto no art. 9º, I, da Constituição Federal", em aresto assim ementado: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA INDIRETA. CONCURSO DE PREFERÊNCIA. ARTIGO 187 CTN.**

1. O Tribunal a quo não se manifestou explicitamente sobre o tema constitucional tido por violado. Incidência das Súmulas ns. 282 e 356 do Supremo Tribunal Federal.

2. Controvérsia decidida à luz de legislação infraconstitucional. Ofensa indireta à Constituição do Brasil.

3. A vedação estabelecida pelo artigo 19, III, da Constituição (correspondente àquele do artigo 9º, I, da EC n. 1/69) não atinge as preferências estabelecidas por lei em favor da União. Agravo regimental a que se nega provimento.

(AI 608769 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 18/12/2006, DJ 23-02-2007) 8. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art.

543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 957836/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/10/2010, DJe 26/10/2010)

#### ***4.2. A JURISPRUDÊNCIA DO STF E A DECISÃO PARADIGMA NO Ag REG AI 745.114/SP RT889/208.***

Perdeu também a Corte Suprema a oportunidade de se manifestar sobre o assunto no agravo interno (regimental) em agravo de instrumento interposto pela combativa Fazenda Pública do Estado de São Paulo. Na época, como relator o ainda ministro Eros Grau, negando seguimento ao recurso, considerou que não violava a Constituição Federal o reconhecimento de que determinado crédito deva ser pago preferencialmente quando do concurso de entes políticos distintos. Segundo ele, a ordem de satisfação de créditos entre entes de direito público deve ser analisada sob o prisma da distinção entre pessoas e da superioridade dos entes políticos para os atos da vida civil. Assim negou seguimento ao recurso, sendo acompanhado pela unanimidade dos ministros presentes, conforme verificamos:

**AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROCESSO CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. PREFERÊNCIA DE PAGAMENTO. VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. INOCORRÊNCIA. SÚMULA N. 563 DO STF.**

O Supremo fixou entendimento no sentido que a disposição legal prevista no artigo 187, parágrafo único, do CTN não viola o princípio federativo [artigo 9º, I, da CB/67, artigo 19, III, da Constituição do Brasil]. Tal entendimento foi consolidado na Súmula n. 563 do STF. Agravo regimental a que se nega provimento.

(AI 745114 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 23/06/2009, DJe-148 DIVULG 06-08-2009 PUBLIC 07-08-2009 EMENT VOL-02368-22 PP-04709 RT v. 98, n. 889, 2009, p. 203-204)

Em outra oportunidade também assim se pronunciou a corte superior:

Dar-lhes, porém, prioridade em concurso creditório, dados os diferentes níveis em que se situam, no sistema constitucional, a União, os Estados e os Municípios, não põem em risco a igualdade na Federação, que o texto visa a preservar (STF, RE 80.045- SP, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, RTJ 80/816)

#### **4.3. O POSICIONAMENTO DOUTRINÁRIO.**

Embora as cortes superiores insistam em preservar os dispositivos que instituem preferências dos créditos dos diferentes entes políticos, os doutrinadores que debatem o tema à luz do pacto federativo questionam sua constitucionalidade, sob o fundamento de que tais preferências ferem a tratamento isonômico conferido as pessoas políticas de direto público.

Assim relatou bem o dissenso o professor Sacha Calmon Navarro Coêlho:

O parágrafo único do artigo, ao nosso sentir, é de duvidosa constitucionalidade, em que pese posição do STF considerando-o compatível com a República e a Federação. As pessoas políticas são iguais dentro do pacto federativo. Justo ao contrário, a jurisprudência aprofundou a desigualdade ao colocar, depois da União, mas antes dos estados, a administração descentralizada da União (autarquia e fundações) e, ao lado dos Estados, mas antes dos Municípios, as instrumentalidades dos Estado-Membro. Segue religiosamente o CTN, contra a constituição [...]

Não é outro o entendimento de Leandro Paulsen, ao citar em sua obra a crítica de Eduardo Battallo ao dispositivo:

Ora, que o parágrafo único do 187, do CTN, institui preferências entre os créditos fiscais pertencentes às pessoas integrantes do pacto federativo é

indiscutível. Estas preferências foram tidas como compatíveis com a constituição anterior porque, então, estavam atreladas ao requisito do privilégio ou do dano, o que não mais ocorre. Portanto, as bases sobre as quais se fundou o entendimento manifestado pelo Supremo Tribunal Federal já não mais existem, eis que a discussão agora se põe, como salientado, apenas em razão da existência da pré-falada preferência, o que dá ao problema contornos bastantes peculiares. E, nesse passo, parece-nos que o princípio da federação, tal como contemplado pela Constituição de 1988, não abriga a subsistência da discriminação em causa. É sobremodo fluente a dúvida quanto ao fato do parágrafo único do art. 187 do CTN, haver sido recepcionado pela Constituição de 1988.” (BOTTALLO, Eduardo D. Reflexões sobre o processo de execução fiscal na Constituição de 1988. RDT nº 66, p.138).

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.

Para cunharmos a idéia de federalismo e pacto federativo, sem distorções, trago, de forma breve, o processo de independência política das 13 (treze) Colônias inglesas e constituição da federação Norte-Americana, brilhantemente sintetizado por Dalmo de Abreu Dallari em sua obra “*O Estado Federal*”. Destaco que a forma de estado federal é uma criação genuína norte-americana do final do século XVIII, vez que até então as federações de que se tinha notícia não passavam de alianças temporárias, com objetivos limitados, jamais chegando à submissão total e permanente dos aliados a uma Constituição comum, sob o governo composto por todos e com autoridade plena, máxima e irrecusável sobre todos.

Pois bem, no ano de 1776 as 13 (treze) colônias tornaram-se independentes da Coroa britânica assumindo a condição jurídica de Estados, regendo-se por suas próprias leis, podendo decidir sobre todos os assuntos de seu interesse e devendo resolver seus problemas por seus próprios meios. Após a declaração de independência, era necessário estabelecer condições que garantissem uma autonomia de fato e meios para se defenderem contra uma possível tentativa inglesa de anular a declaração de emancipação política. Assim nasceu, inicialmente, em 1781 uma Confederação de Estados independentes pela assinatura do tratado conhecido como *artigos de Confederação*. Posteriormente, com o objetivo de aperfeiçoar a Confederação, sob a influência das idéias antiabsolutistas de Locke e as recomendações para contenção de poder feitas por Montesquieu foi então criado o Estado Federal.

Restou sobremaneira esclarecida a diferença entre Confederação e Federação pelo professor Dalmo Dallari:

A diferença fundamental entre a união de Estados numa confederação ou numa federação está na base jurídica. Na confederação os integrantes se acham ligados por um tratado, do qual podem desligar-se a qualquer momento, uma vez que os signatários do tratado conservam sua soberania e só delegam os poderes que quiserem e enquanto quiserem. Bem diferente a situação numa federação, pois aqui os Estados que a integram aceitam uma Constituição comum e, como regra, não podem deixar de obedecer esta Constituição e só têm os poderes que ela lhes assegura.(1987, p.15)

Como percebemos a decisão de ingressar numa federação é um ato de soberania que os Estados podem praticar, mas, quando isso ocorre, pode-se dizer que essa a última

decisão realmente soberana do Estado. É que, embora gozando os membros de uma Federação de autonomia - entenda-se poder de autogoverno-, devem observar limites fixados na Carta política, sendo as decisões tomadas pelos Estados membros sujeitas ao Controle de constitucionalidade por um órgão da União.

O ponto central da organização federativa está na delimitação das competências dos diferentes entes políticos. É essencial que a distribuição de competências seja realizada no plano constitucional, evitando assim que a perda ou redução excessiva das autonomias conferidas aos Estados membros rompa o equilíbrio federativo ou mesmo anule a federação, criando um estado unitário pela centralização de poder.

Neste momento chegamos ao ponto máximo do nosso trabalho. Como o ente federal foi constituído a partir da disposição de parcelas da soberania dos Estados Membros mister se faz, para reduzir as possibilidades de conflito e dúvidas, a enumeração taxativa e exaustiva das Competências da União no texto Constitucional, deixando expresso a parcela de soberania que os Estados membros deixam a cargo do ente Central. Nesse raciocínio, o que não for transferido a União continua no âmbito de competência dos Estados (*competência remanescente*), tal como temos hoje na Carta política vigente.

Assim defendemos com veemência a não recepção dos dispositivos infralegais que definem preferências entre créditos tributários dos diferentes entes políticos pela Constituição Federal de 1988, notadamente porque em tal tratamento privilegiado conferido ao ente Central estamos, inevitavelmente, diante de uma disposição, em favor da União, de parcela de soberania dos Estados Membros, prevista, não na Carta Política, mais em legislação infraconstitucional, fato este que fere diretamente o pacto federativo.

Percebemos, no entanto, pelas leituras realizadas alhures que não há, propriamente, um desconhecimento das idéias originais do federalismo nos moldes norte-americanos, mais uma herança distorcida pela própria forma de constituição da federação brasileira que impede que enxerguemos uma contrariedade de certos dispositivos a ordem constitucional instaurada pela Carta de 88. Explico: no exemplo norte-americano partimos de Estados juridicamente independentes que, abrindo mão de parcelas de sua soberania, voluntariamente, constituíram uma federação, o que chamamos de federalismo centrípeto (*de fora para dentro*). No caso brasileiro, embora a constituição atual trate claramente da descentralização política, partimos de um Estado Centralizado/unitário, cujo poder político fora dividido posteriormente pelo constituinte, sendo então criados os Estados autônomos, o que chamamos de federalismo centrífugo (*de dentro para fora*).

Tal resistência de mudança de paradigmas é manifesta pela jurisprudência de nossas cortes superiores, sobretudo pelo fato de o Supremo Tribunal Federal, como guardião da Constituição, ratificar, reiteradamente, o entendimento constante na Súmula 563, violando, conforme entendemos, o pacto federativo previsto na lei maior.

Faz-se essencial, para encerrarmos, trazermos à baila as idéias do austríaco Hans Kelsen com relação ao sentido jurídico-positivo da Constituição de um estado, devendo os comandos da lei maior se irradiar por todos os ramos do ordenamento jurídico, como fundamento de validade de toda legislação infraconstitucional.

Uma alternativa possível e constitucionalmente sustentável para a solução do problema seria a realização do pagamento dos créditos dos diferentes entes políticos em concurso, utilizando-se da mesma sistemática dos credores de mesma categoria prevista na lei de falência, ou seja, na proporção dos valores devidos.

## REFERÊNCIAS

- DALLARI, DALMO DE ABREU, **O Estado Federal**, Série Princípios, Editora Ática, 1986.
- CORREA JOSÉ J.A. e outros, **A evolução do sistema tributário brasileiro**. Disponível em <<http://periodicos.urca.br/ojs/index.php/cadernos/article/view/488>> Acesso em 20 Jan 2014.
- VARSANO, RICARDO, **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: Anotações e reflexões para futura reforma**. Disponível em <[http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td\\_0405.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf)> Acesso em 20 de Jan 2014.
- SILVA, José Afonso, **Curso de Direito Constitucional Positivo**, São Paulo: Malheiros, 2010.
- CARRAZZA, Antônio Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, São Paulo: Malheiros, 08-2002.
- PISCITELLI, Thatiane, **Direito Financeiro Esquematizado**, Rio de Janeiro: Método, 2011,
- CAMPINHO Sérgio, **Falência e Recuperação de Empresa**. 8ª ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2007.
- AMARO, Luciano, **Direito Constitucional Tributário**. 13ª edição. Editora Saraiva. 2007.
- CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**. 19ª edição. Editora Saraiva.2007.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9ª edição. Editora forense. Rio de Janeiro. 2008.
- PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 13º edição. Livraria do Advogado. 2011