

# REGIME JURÍDICO DOS INCENTIVOS FISCAIS

## **Hugo de Brito Machado (coordenador)**

ALEXANDRE COUTINHO DA SILVEIRA • ÁLISSON JOSÉ MAIA MELO  
EDUARDO DE MORAES SABBAG • ELMO QUEIROZ • FERNANDO A. M. CANHADAS  
FERNANDO FACURY SCAFF • GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO  
HUGO DE BRITO MACHADO • HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO  
IVES GANDRA DA SILVA MARTINS • IVO CÉSAR BARRETO DE CARVALHO  
JOSÉ ALBERTO RÔLA • JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO  
JUVÊNCIO VASCONCELOS VIANA • LEONARDO VARELLA GIANNETTI  
LUIZ CARLOS MARQUES SIMÕES • MARCIANO SEABRA DE GODOI  
MÁRCIO SEVERO MARQUES • MARY ELBE GOMES QUEIROZ  
MATTEUS VIANA NETO • NATERCIA SAMPAIO SIQUEIRA  
RAFAEL MARCÍLIO XEREZ • REGNOBERTO MARQUES DE MELO JR.  
ROGÉRIO LIMA • SCHUBERT DE FARIAS MACHADO  
TIBÉRIO CARLOS SOARES ROBERTO PINTO



**REGIME JURÍDICO  
DOS INCENTIVOS FISCAIS**

# **REGIME JURÍDICO DOS INCENTIVOS FISCAIS**

**HUGO DE BRITO MACHADO (COORDENADOR)**

ALEXANDRE COUTINHO DA SILVEIRA • ÁLISSON JOSÉ MAIA MELO  
EDUARDO DE MORAES SABBAG • ELMO QUEIROZ • FERNANDO A. M. CANHADAS  
FERNANDO FACURY SCAFF • GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO  
HUGO DE BRITO MACHADO • HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO  
IVES GANDRA DA SILVA MARTINS • IVO CÉSAR BARRETO DE CARVALHO  
JOSÉ ALBERTO RÔLA • JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO  
JUVÊNCIO VASCONCELOS VIANA • LEONARDO VARELLA GIANNETTI  
LUIZ CARLOS MARQUES SIMÕES • MARCIANO SEABRA DE GODOI  
MÁRCIO SEVERO MARQUES • MARY ELBE GOMES QUEIROZ  
MATTEUS VIANA NETO • NATERCIA SAMPAIO SIQUEIRA  
RAFAEL MARCILIO XEREZ • REGNOBERTO MARQUES DE MELO JR.  
ROGÉRIO LIMA • SCHUBERT DE FARIAS MACHADO  
TIBÉRIO CARLOS SOARES ROBERTO PINTO

# REGIME JURÍDICO DOS INCENTIVOS FISCAIS

© Instituto Cearense de Estudos Tributários/ICET

ISBN: 978-85-392-0293-5

*Direitos reservados desta edição por*  
MALHEIROS EDITORES LTDA.

Rua Paes de Araújo, 29, conjunto 171

CEP 04531-940 — São Paulo — SP

Tel.: (11) 3078-7205 — Fax: (11) 3168-5495

URL: [www.malheiroseditores.com.br](http://www.malheiroseditores.com.br)

e-mail: [malheiroseditores@terra.com.br](mailto:malheiroseditores@terra.com.br)

*Composição*

Acqua Estúdio Gráfico Ltda.

*Capa*

Criação: Vânia L. Amato

Arte: PC Editorial Ltda.

Impresso no Brasil

Printed in Brazil

04.2015

## SUMÁRIO

|  |     |
|--|-----|
| <i>Apresentação</i> .....  | 13  |
| – HUGO DE BRITO MACHADO  |     |
| <b>INCENTIVOS FISCAIS NA FEDERAÇÃO BRASILEIRA</b> .....  | 19  |
| – ALEXANDRE COUTINHO DA SILVEIRA e FERNANDO FACURY SCAFF   |     |
| <b>PREMISSAS PARA UMA ABORDAGEM JURÍDICA DOS INCENTIVOS FISCAIS</b> .....  | 54  |
| – ÁLISSON JOSÉ MAIA MELO   |     |
| <b>LIMITES FORMAIS À CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS</b> .....   | 91  |
| – EDUARDO DE MORAES SABBAG   |     |
| <b>REGIME JURÍDICO DOS INCENTIVOS FISCAIS</b> .....  | 126 |
| – GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO e LUIZ CARLOS MARQUES SIMÕES   |     |
| <b>O REGIME JURÍDICO DOS INCENTIVOS FISCAIS</b> .....  | 169 |
| – HUGO DE BRITO MACHADO  |     |
| <b>REGIME JURÍDICO DOS INCENTIVOS FISCAIS</b> .....  | 200 |
| – HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO  |     |
| <b>ISENÇÕES, INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS NO ICMS EM FACE DA<br/>DENOMINADA GUERRA FISCAL ENTRE ESTADOS</b> ..... | 225 |
| – IVES GANDRA DA SILVA MARTINS   |     |
| <b>REGIME JURÍDICO DOS INCENTIVOS FISCAIS</b> .....  | 244 |
| – IVO CÉSAR BARRETO DE CARVALHO  |     |

|  |     |
|--|-----|
| <b>DOS INCENTIVOS FISCAIS À FALÊNCIA</b> .....   | 287 |
| – JOSÉ ALBERTO RÔLA  |     |
| <b>REGIME JURÍDICO DOS INCENTIVOS FISCAIS</b> .....  | 307 |
| – JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO  |     |
| <b>ACERCA DOS INCENTIVOS FISCAIS</b> .....   | 337 |
| – JUVÊNCIO VASCONCELOS VIANA e MATTEUS VIANA NETO  |     |
| <b>REGIME JURÍDICO DOS INCENTIVOS FISCAIS</b> .....  | 362 |
| – MARCIANO SEABRA DE GODOI e LEONARDO VARELLA GIANNETTI  |     |
| <b>BENEFÍCIOS DE ICMS SEM AMPARO EM CONVÊNIO – QUESTÕES POLÊMICAS</b> ...  | 404 |
| – MÁRCIO SEVERO MARQUES e FERNANDO A. M. CANHADAS  |     |
| <b>INCENTIVOS FISCAIS E O CREDITAMENTO DE PIS/COFINS NA ZONA FRANCA DE MANAUS</b> .....                              | 428 |
| – MARY ELBE GOMES QUEIROZ e ELMO QUEIROZ   |     |
| <b>QUESTÕES DE EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA NAS DEMOCRACIAS CONTEMPORÂNEAS</b> .....                                  | 458 |
| – NATERCIA SAMPAIO SIQUEIRA e RAFAEL MARCÍLIO XEREZ  |     |
| <b>REGIME JURÍDICO DOS INCENTIVOS FISCAIS</b> .....  | 472 |
| – REGNOBERTO MARQUES DE MELO JR.   |     |
| <b>INCENTIVO TRIBUTÁRIO</b> .....  | 482 |
| – ROGÉRIO LIMA   |     |
| <b>REGIME JURÍDICO DOS INCENTIVOS FISCAIS</b> .....  | 507 |
| – SCHUBERT DE FARIAS MACHADO   |     |
| <b>OS INCENTIVOS FISCAIS ENQUANTO INSTRUMENTO PARA A PROMOÇÃO DA IGUALDADE MATERIAL ENTRE OS CONTRIBUÍNTES</b> ..... | 537 |
| – TIBÉRIO CARLOS SOARES ROBERTO PINTO  |     |

## AUTORES

ALEXANDRE COUTINHO DA SILVEIRA

Mestre pela Universidade de São Paulo – Especialista em Direito Tributário pela FGV – Advogado.

ÁLISSON JOSÉ MAIA MELO

Doutorando pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará (PPGD/UFC) – Especialista em Direito Tributário pela Faculdade 7 de Setembro (Fa7) – Analista de Regulação da Agência Reguladora de Serviços Públicos Delegados do Estado do Ceará (ARCE).

EDUARDO DE MORAES SABBAG

Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP – Doutorando em Língua Portuguesa pela PUC/SP – Mestre em Direito Público e Evolução Social pela UNESA/RJ – Professor de Direito Tributário, de Língua Portuguesa e de Redação, na Rede de Ensino LFG/Anhanguera – Coordenador dos Cursos de Pós-Graduação em Direito Tributário e Processo Tributário na Rede LFG/Anhanguera – Professor de Direito Tributário da Universidade Presbiteriana Mackenzie/SP e da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ/FND) – Advogado.

ELMO QUEIROZ

Pós-Graduação em Direito Tributário (IBET) e Docência do Ensino Superior (UFRJ) – Vice-Presidente do Instituto Pernambucano de Estudos Tributários/IPET – Palestrante da FocoFiscal.

FERNANDO A. M. CANHADAS

Mestre e Doutor em Direito do Estado pela PUC/SP – Especialista em Direito Tributário pela PUC/SP – Professor do Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da PUC/SP – Advogado em São Paulo.

## FERNANDO FACURY SCAFF

Professor Associado, Doutor e Livre-Docente pela Universidade de São Paulo/USP – Professor da Universidade Federal do Pará – Advogado.

## GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO

Vice-Presidente da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF) – Membro da *International Fiscal Association* (IFA) – Membro da Academia de Direito Tributário – Diretor da *Harvard Law School alumni association-Brazil* – Ex-expositor da Comissão *Future of the Lawyer* da *Union Internationale des Avocats* – Advogado.

## HUGO DE BRITO MACHADO

Professor Titular de Direito Tributário da UFC – Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários – Desembargador Federal aposentado do TRF da 5ª Região – Membro da Academia Brasileira de Direito Tributário, da Associação Brasileira de Direito Financeiro, da Academia Internacional de Direito e Economia, do Instituto Ibero-Americano de Direito Público e da *International Fiscal Association* (IFA).

## HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO

Mestre em Direito pela Universidade Federal do Ceará – Doutor em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza – Membro do Instituto Cearense de Estudos Tributários/ICET – Professor de Processo Tributário (Graduação) e de Epistemologia Jurídica (Pós-Graduação) na Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, de cujo Programa de Pós-Graduação (Mestrado/Doutorado) é Coordenador – *Visiting Scholar* da *Wirtschaftsuniversität*, Viena, Áustria.

## IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O Estado de São Paulo, da Escola de Comando e Estado-Maior do Exército/ECEME, da Escola Superior de Guerra/ESG e da Escola de Magistratura do Tribunal Regional Federal da 1ª Região – Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia) – Doutor *Honoris Causa* das Universidades de Craiova (Romênia) e da PUC/Paraná – Catedrático da Universidade



do Minho (Portugal) – Presidente do Conselho Superior de Direito da FE-COMÉRCIO/SP – Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária/CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais/IICS.

#### IVO CÉSAR BARRETO DE CARVALHO

Doutorando e Mestre em Direito Tributário pela Universidade Federal do Ceará/UFC – Procurador-Chefe da Agência Reguladora de Serviços Públicos Delegados do Estado do Ceará/ARCE – Professor de Direito Tributário da Unichristus e de Cursos de Pós-Graduação em Direito Tributário – Advogado.

#### JOSÉ ALBERTO RÔLA

Membro do Instituto Cearense de Estudos Tributários/ICET, do Instituto Brasileiro de Direito Tributário/IBDT, do Instituto dos Advogados Brasileiros/IAB e do Instituto dos Advogados do Ceará/IAC – Membro Acadêmico Honorário do Instituto dos Magistrados do Ceará – Professor da Fundação Escola Superior da Advocacia/FESAC – Professor aposentado da Faculdade de Direito da UFC – Doutorado pela Faculdade de Direito da UFC – Advogado de Empresas.

#### JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO

Doutor e Livre-Docente em Direito – Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da PUC/SP, onde é Coordenador do Curso de Especialização em Processo Tributário – *Visiting Scholar* da U. C. Berkeley (Califórnia) – Consultor jurídico.

#### JUVÊNCIO VASCONCELOS VIANA

Advogado – Procurador do Estado do Ceará – Professor da Faculdade de Direito da UFC.

#### LEONARDO VARELLA GIANNETTI

Pós-Graduado em Direito Tributário pela FGV/RJ – Mestre em Direito Público pela PUC/MG – Professor em Cursos de Pós-Graduação (Especialização) na PUC/MG – Diretor Jurídico Adjunto Tributário na Câmara do Mercado Imobiliário/CMI/SEC – Foi Professor de Pós-Graduação/LLM de Direito Corporativo na IBMEC/MG – Advogado.

## LUIZ CARLOS MARQUES SIMÕES

Bacharel em Direito pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro – Ex-sócio da PricewaterhouseCoopers – Advogado.

## MARCIANO SEABRA DE GODOI

Possui Graduação em Direito pela UFMG e em Ciências Econômicas pela PUC/MG – Mestrado em Direito Tributário pela UFMG e Doutorado em Direito Financeiro e Tributário pela Universidade Complutense de Madri – Professor de Direito da PUC/MG (Cursos de Graduação em Direito, Mestrado/Doutorado em Direito Público) – Diretor-Executivo do Instituto de Estudos Fiscais/IEFi – Realizou estudos de Pós-Doutorado e foi Professor Visitante na Universidade Autónoma de Madri – Advogado e consultor tributário.

## MÁRCIO SEVERO MARQUES

Mestre e Doutor em Direito do Estado pela PUC/SP – Professor dos Cursos de Graduação e Pós-Graduação *lato sensu* da PUC/SP e do IBET – Advogado em São Paulo.

## MARY ELBE GOMES QUEIROZ

Pós-Doutora (Universidade de Lisboa – Portugal) e Doutora em Direito Tributário (PUC/SP) – Presidente do Centro de Estudos Avançados de Direito Tributário e Finanças Públicas do Brasil/CEAT – Presidente do Instituto Pernambucano de Estudos Tributários/IPET – Membro Imortal da Academia Brasileira de Ciências Econômicas, Políticas e Sociais/ANE – Professora-Palestrante da FocoFiscal – Advogada.

## MATTEUS VIANA NETO

Procurador do Estado do Ceará – Mestre em Direito Constitucional – Membro do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

## NATERCIA SAMPAIO SIQUEIRA

Mestre em Direito Tributário pela UFMG – Doutora em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza – Professora do Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional (Mestrado e Doutorado) da Universidade de Fortaleza – Procuradora do Município de Fortaleza.

## RAFAEL MARCÍLIO XEREZ

Mestre em Direito pela Universidade Federal do Ceará – Doutor em Direito pela Universidade Federal da Bahia – Professor do Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional (Mestrado e Doutorado) da Universidade de Fortaleza – Juiz Titular da 2ª Vara do Trabalho de Fortaleza.

## REGNOBERTO MARQUES DE MELO JR.

Professor da Faculdade de Direito da UFC – Membro do Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET.

## ROGÉRIO LIMA

Advogado de carreira do Banco do Nordeste do Brasil S/A.

## SCHUBERT DE FARIAS MACHADO

Diretor do Instituto Cearense de Estudos Tributários – Advogado.

## TIBÉRIO CARLOS SOARES ROBERTO PINTO

Graduado em Direito pela Universidade Federal do Ceará (UFC) – Mestre em Direito pela Universidade Federal do Ceará (UFC) – Ex-bolsista da Fundação Cearense de Apoio ao Desenvolvimento Científico e Tecnológico/FUNCAP e da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior/CAPES – Professor Universitário e Advogado.

## APRESENTAÇÃO

O Instituto Cearense de Estudos Tributários-ICET vem promovendo pesquisas jurídicas no campo do direito tributário, com a colaboração de ilustres estudiosos do assunto, de todo o País. Os resultados dessas pesquisas têm sido reunidos em livros que temos publicado, tratando dos diversos temas, a saber:

Repetição do indébito e compensação no direito tributário.

Regime tributário das indenizações.

Lançamento tributário e decadência.

As contribuições no sistema tributário brasileiro.

Sanções administrativas tributárias.

Sanções penais tributárias.

Coisa julgada – constitucionalidade e legalidade em matéria tributária.

Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte.

Não cumulatividade tributária.

Interpretação e aplicação da lei tributária.

Tributação indireta no Direito brasileiro.

A prova em questões tributárias.

Agora, nesta nossa pesquisa, o assunto é o *regime jurídico dos incentivos fiscais*, e tal como tem ocorrido nas ocasiões anteriores, a pesquisa foi desenvolvida a partir de questões que formulamos para serem respondidas por juristas de notório saber, tendo em vista o esclarecimento de importantes aspectos, todos de inegável interesse para os que lidam com o Direito.

Este livro, que temos a satisfação de apresentar à comunidade jurídica, é fruto dessa nossa última pesquisa, e examina, portanto,

questões relativas aos incentivos fiscais. Sua inegável valia, que o coloca muito acima dos livros de autoria coletiva em geral, está em que oferece ao leitor, em um só volume, respostas de mais de vinte autores sobre as mesmas questões. Assim, facilita muito o trabalho de quem pretende realizar uma pesquisa a respeito do assunto.

As questões propostas foram divididas em quatro partes autônomas, seguidas de uma abertura para a abordagem de questão sobre o tema, que não tenha sido suscitada, de sorte a permitir abordagens específicas de cada grupo. E estão assim colocadas:

### **1. O que são incentivos fiscais**

1.1 *Incentivos fiscais, benefícios fiscais, alívios fiscais, são todas expressões sinônimas?*

1.2 *A redução da base de cálculo é uma isenção parcial? A lei pode conceder isenção parcial? Seria adequado falar de isenção parcial?*

1.3 *A isenção é um incentivo fiscal? E a alíquota zero? A imunidade? A redução da base de cálculo? São incentivos ou possíveis meios para concedê-los?*

1.4 *Uma redução do ônus tributário decorrente da ausência de capacidade contributiva, como o limite de isenção estabelecido para imóveis residenciais de pequeno valor, por exemplo, é um incentivo fiscal? E a redução estabelecida em função de algum mal sofrido pelo contribuinte, como uma doença?*

1.5 *Há diferença entre incentivos fiscais e incentivos financeiros?*

### **2. Limites formais à concessão de incentivos fiscais**

2.1 *Todo incentivo fiscal deve ser concedido por lei do ente tributante competente para a instituição do tributo correspondente? Qual a natureza de disposições como as que constam do art. 155, § 2º, XII, "e", e do art. 156, § 3º, II, da CF/1988? São imunidades? Excepcionais hipóteses em que se faz possível a concessão de isenções heterônomas?*

- 2.2 Os tratados internacionais podem estabelecer incentivos fiscais, inclusive quando relativos a tributos que seriam devidos a estados e municípios?
- 2.3 A desoneração tributária dada à remessa de mercadorias para a Zona Franca de Manaus é caso de isenção ou de imunidade? A lei federal pode regular tal desoneração mesmo quando relativa a tributos de competência estadual ou municipal?
- 2.4 Há limites a serem observados pelo legislador infraconstitucional, quando da regulamentação de norma da Constituição referente a incentivos fiscais? É possível regulamentar uma faculdade prevista no texto constitucional de sorte a tornar praticamente impossível o seu exercício? É o que se dá, por exemplo, com a exigência de unanimidade prevista na LC 24/1975, como condição para a concessão de incentivos fiscais em matéria de ICMS?
- 2.5 É certo que a vigente Constituição Federal, em pelo menos seis dispositivos, a saber, art. 1º, III; art. 151, I; art. 159, I, "c"; art. 161, II; art. 165, § 7º, e art. 170, VII, preconiza providências objetivando a redução das desigualdades regionais existentes no País? Esse fato deve ter, ou não, alguma influência na interpretação e na aplicação de leis a respeito de incentivos fiscais que tenham por objetivo atrair empresas para regiões pobres?

### **3. Limites ou parâmetros materiais para a concessão de incentivos fiscais**

- 3.1 Em quais hipóteses a concessão de incentivo fiscal a determinado contribuinte, ou grupo de contribuintes, será compatível com o princípio da igualdade?
- 3.2 A localização de uma empresa em região menos desenvolvida do território nacional seria um critério de discrimen apto a legitimar incentivos fiscais?
- 3.3 Caso o contribuinte destinatário do incentivo tenha capacidade contributiva igual à de outro contribuinte, não beneficiado com o incentivo, há, só por isso, invalidade ou violação ao princípio da

*igualdade? É possível estabelecer, validamente, tratamento desigual a contribuintes, tomando de critério diverso de sua capacidade contributiva? Quais critérios seriam esses?*

- 3.4 Deve haver coerência nas políticas públicas relacionadas aos incentivos fiscais? Qual a consequência jurídica, por exemplo, de o Governo Federal incentivar determinada ação, por meio de tributos, e outros órgãos do próprio Governo Federal, ou dos Governos Estadual ou Municipal, adotarem políticas destinadas a desestimular essa mesma ação?*
- 3.5 A quem cabe a decisão a respeito da concessão de incentivos fiscais? Ao Legislador e ao Executivo apenas, quando da criação ou da alteração de leis ou atos infralegais?*
- 3.6 Diante de um incentivo fiscal formalmente válido, seria lícito ao Poder Judiciário tomar decisões relacionadas ao seu "mérito", por não se considerar, por exemplo, necessário ou adequado incentivar determinada atividade ou setor da economia?*
- 3.7 Existiria alguma outra instância de controle da legitimidade ou da conveniência da concessão de incentivos fiscais?*

#### **4. Incentivos fiscais e segurança jurídica**

- 4.1 É possível a revogação de um incentivo fiscal? Há diferença caso tenham sido exigidas contrapartidas, a serem implementadas pelo contribuinte, como condição para a sua concessão? É relevante, ainda, que o incentivo tenha sido concedido por prazo certo?*
- 4.2 A resposta dada à questão anterior é a mesma caso, em vez de revogação, tenha-se a nulidade do incentivo, posteriormente reconhecida no âmbito administrativo ou judicial? Pode a entidade tributante que houver editado lei concedendo incentivo cobrar o tributo correspondente em razão da inconstitucionalidade posteriormente declarada da lei que ela própria editou?*

- 5. Há algum outro aspecto relevante, relativo aos incentivos fiscais, não abrangido pelas questões anteriores?**

Nosso sincero agradecimento a todos os autores de textos, pelas notáveis contribuições que ofertaram para a composição deste livro. Nosso especial agradecimento aos Professores Schubert de Farias Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, pela valiosa ajuda que nos deram desde a seleção dos autores a serem convidados para empreender esta pesquisa até a coleta e organização dos textos. E em especial na elaboração das questões, trabalho no qual colocaram toda a experiência que têm como advogados que atuam intensamente em questões tributárias, que os coloca diante de práticas atinentes aos mais diversos aspectos da interpretação e da aplicação das normas jurídicas e lhes permitiu formular questões com extrema propriedade.

Nosso especial agradecimento, também, à Malheiros Editores, que gentilmente aceitou a tarefa de cuidar da edição e distribuição deste livro, o qual, sem falsa modéstia, é uma valiosa contribuição aos estudos do Direito e especialmente ao estudo das questões relativas aos incentivos fiscais em nosso país.

HUGO DE BRITO MACHADO

Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.