

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS - UFAL  
FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS - FDA  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO - PPGD  
MESTRADO EM DIREITO PÚBLICO**

**WILLAINÉ ARAÚJO SILVA**

**ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS RELATIVAS AO ICMS E GUERRA FISCAL: análise à  
luz do preceito federativo**

**MACEIÓ – 2011**

**WILLAINE ARAÚJO SILVA**

**ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS RELATIVAS AO ICMS E GUERRA FISCAL: análise à  
luz do preceito federativo**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito Público da Universidade Federal de Alagoas (UFAL) como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Público.

Orientador: Prof. Dr. Gabriel Ivo

**MACEIÓ – 2011**

**Catálogo na fonte**  
**Universidade Federal de Alagoas**  
**Biblioteca Central**  
**Divisão de Tratamento Técnico**  
**Bibliotecário Responsável: Valter dos Santos Andrade**

S586i Silva, Willaine Araújo.  
Isenções tributárias relativas ao ICMS e guerra fiscal: análise à luz do preceito federativo / Willaine Araújo Silva. – 2011.  
155 f.

Orientador: Gabriel Ivo.  
Dissertação (Mestrado em Direito Público) – Universidade Federal de Alagoas. Faculdade de Direito. Programa de Pós-Graduação em Direito. Maceió, 2011.

Bibliografia: f. 148-155.

1. Pacto federativo. 2. Isenções tributárias. 3. ICMS. 4. Guerra fiscal.  
5. Reforma tributária. 6. Direito tributário - Brasil. I. Título.

CDU: 342.99:336.2(81)



UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS - UFAL  
FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS - FDA  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO - PPGD  
MESTRADO EM DIREITO

ATA DE DEFESA DE DISSERTAÇÃO FINAL

Em sessão pública, no dia oito de julho de dois mil e onze, às quatorze horas e trinta minutos, no mini-auditório da Faculdade de Direito de Alagoas – FDA / UFAL, deu-se início à Defesa de DISSERTAÇÃO FINAL DO CURSO DE MESTRADO EM DIREITO, com área de concentração em Fundamentos Constitucionais dos Direitos, da aluna **WILLAINÉ ARAÚJO SILVA**, orientanda do professor Doutor GABRIEL IVO, intitulada: "ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS RELATIVAS AO ICMS E GUERRA FISCAL: análise à luz do preceito federativo" como requisito para a obtenção do título de MESTRE. A banca examinadora foi constituída pelos seguintes membros: professor Doutor Manoel Cavalcante de Lima Neto (UFAL), presidente da banca; professor Doutor Frederico Wildson da Silva Dantas (UFAL) e como convidado externo, professor Doutor Geilson Salomão Leite (PB). A defesa constituiu de uma apresentação oral de 20 (vinte) minutos, seguida de inquirições de 20 (vinte) minutos para cada um dos examinadores e das respostas; e foi assistida pelas pessoas que se fizeram presentes. Ao final, a Banca Examinadora reuniu-se reservadamente e decidiu em atribuir ao conteúdo do trabalho e à defesa a menção: APROVADA, com base no art. 45 do Regimento Interno do Curso. Nada mais tendo a tratar, deu-se por encerrada a defesa, e para constar, eu, Maria Carolina de Lucena Sarmento \_\_\_\_\_, Secretária do Curso de Mestrado em Direito da FDA, SIAPE 1730321, lavrei a ATA, que para produzir os efeitos legais, vai por mim assinada e pelos componentes da Banca Examinadora.

Professor Doutor Manoel Cavalcante de Lima Neto  
(UFAL/AL) Presidente da Banca

Professor Doutor Frederico Wildson da Silva Dantas  
(UFAL/AL)

Professor Doutor Geilson Salomão Leite  
(PB)

  
Manoel Cavalcante de Lima Neto  
Coordenador  
Faculdade de Direito de Alagoas/UFAL  
SIAPE 1548876

FDA/UFAL – Maceió/AL, 08 de julho de 2011.

Este trabalho é dedicado a meus pais, Arnaldo e Roxâna, pelo apoio incondicional e por nunca me permitirem desistir. A Arthur, que mesmo longe, sempre esteve muito presente. E a todos aqueles que de inúmeras maneiras contribuíram para que este sonho se tornasse realidade.

## **AGRADECIMENTOS**

À FAPEAL – Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de Alagoas, apoio imprescindível a realização deste trabalho;

Ao prof. Dr. Gabriel Ivo, pela compreensão, estímulo à pesquisa e orientação dispensada na elaboração deste;

Aos professores da Faculdade de Direito de Alagoas pela contribuição na minha formação profissional;

Aos meus colegas de turma de mestrado;

Aos amigos Flávia Jordão, Joyce Guilhermat, Larissa Barros Lima, Monique Cavalcante e Valber Cortez, sem os quais esta jornada não se faria possível;

## RESUMO

Com o processo de redemocratização ocorrido no país na década de 80, trazido na ordem constitucional de 1988, significativas modificações tiveram lugar no Brasil, dentre elas a maior descentralização político-administrativa do Estado, aumento da extensão do âmbito de autonomia dos entes federativos e a diminuição do implemento de políticas de desenvolvimento regional promovidas pela União. Emergiu de tais conceitos a disseminação de condutas anti-cooperativas entre os entes federativos, principalmente no que condiz ao exercício da competência tributária relativa ao ICMS, passando os Estados-membros e Distrito Federal a exercerem sua autonomia de maneira unilateral, por meio da concessão de isenções tributárias do referido imposto sem a chancela do CONFAZ, com vistas a atrair a iniciativa privada para promoção do desenvolvimento regional e geração de empregos, implicando efeitos negativos na Federação como um todo. Dessa forma e diante de um Estado cujos parâmetros federativos foram erigidos como cláusula pétrea, indaga-se se tais condutas adotadas pelos Estados-membros e Distrito Federal estariam de acordo com os ditames constitucionais, bem assim propõe-se meios de diminuição da competição tributária entre os entes políticos brasileiros aos quais se atribui a competência relativa ao ICMS, sob as luzes do preceito federativo.

**PALAVRAS-CHAVE:** Pacto Federativo. Isenções Tributárias. ICMS. Guerra Fiscal. Reforma Fiscal.

## **ABSTRACT**

By the process of democratization, which occurred in the 80's at Brazil, brought by the constitutional order of 1988, significant changes have taken place in Brazil, among them the largest political and administrative decentralization of the state, the increasing of autonomy and the reduction of federal implement of policies to the regional development promoted by the Federal Union. Emerged from these concepts the dissemination of an anti-cooperative behavior among the sub national governments, especially the exercising of taxing authority by the members of the State and the Federal District unilaterally, through the granting of tax exemption without the actuation of CONFAZ, with a view to attract private initiative to promote regional development and job's creation, implying, in the other hand, negative effects at the Federation as a whole. In this way, and on a federal state whose parameters are unmodifiable, asks whether such approaches adopted by Member States and the Federal District are in strict observation with constitutional's principles, as well proposes ways of reducing the tax competition between the Brazilian political entities, guided by the lights of the federal rule.

**KEY-WORDS:** Federative Pact. Tax Exemption. ICMS. Fiscal War. Fiscal Reform.

## LISTA DE SIGLAS

ADIN	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADPF	Arguição de descumprimento de preceito fundamental
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
CF	Constituição Federal
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CTN	Código Tributário Nacional
DF	Distrito Federal
FPE	Fundo de Participação dos Estados
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
FUNDEF	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICM	Imposto de Circulação de Mercadoria
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica e Aplicada
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IR	Imposto de Renda
ISS	Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
IVC	Imposto sobre vendas e consignações dos Estados
IVVC	Imposto de Vendas a Varejo de Combustíveis
LC	Lei Complementar
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
PEC	Proposta de Emenda a Constituição
PIB	Produto Interno Bruto
RMIT	Regra-Matriz de Incidência Tributária
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
SUS	Sistema Único de Saúde

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b>	
<b>2 O ESTADO FEDERAL</b> .....	14
<b>2.1 Formas de Estado - noções de centralização e descentralização</b> .....	14
<b>2.2 Breve histórico do surgimento do Estado Federal: o despertar da consciência federativa na Idade Moderna</b> .....	18
<b>2.3 Dificuldade Conceitual de “Estado Federal”</b> .....	19
<b>2.4 Elementos identificadores da Federação: para além do modelo norte-americano como único paradigma possível</b> .....	21
2.4.1 Autonomia político-administrativa das entidades federativas .....	22
2.4.2 Fundamento jurídico de existência em uma ordem constitucional .....	25
2.4.3 Repartição constitucional de competências entre os entes federativos .....	26
2.4.4 Atribuição de renda própria aos entes políticos .....	27
2.4.5 Participação das entidades subnacionais na formação da vontade nacional .....	27
<b>2.5 O Estado federal brasileiro</b> .....	28
<b>2.6 Pacto Federativo como cláusula pétrea: a hermenêutica do art. 60, §4º da CF/1988</b>	32
<b>3 FEDERALISMO FISCAL NO BRASIL</b> .....	36
<b>3.1 Direitos e deveres recíprocos do Estado e dos indivíduos</b> .....	36
<b>3.2 Exações tributárias como meio de efetivação dos direitos constitucionalmente previstos</b> .....	43
<b>3.3 O Estado fiscal</b> .....	46
<b>3.4 Mecanismos de garantia de autonomia aos entes federativos em um Federalismo Fiscal – competências tributárias e repasses</b> .....	48
3.4.1 As competências tributárias .....	50
3.4.1.1 Rigidez da repartição de competências tributárias.....	58
3.4.2 Transferências de Receita .....	59
<b>3.5 Evolução histórica do federalismo fiscal no Brasil</b> .....	65
<b>3.6 As competências tributárias na Constituição Federal de 1988</b> .....	67
<b>4 ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS E O ICMS</b> .....	70
<b>4.1 Não-incidência, Imunidades e Isenções: uma breve e necessária diferenciação</b> .....	70
4.1.1 As Isenções tributárias e os demais institutos exonerativos .....	72
4.1.1.1 Crédito presumido .....	73
4.1.1.2 Redução da base de cálculo .....	74
4.1.1.3 Alíquota zero .....	74
4.1.1.4 Diferimento .....	75
4.1.1.5 Remissão .....	76
4.1.2 Fenomenologia da Isenção tributária .....	76
4.1.2.1 Enquadramento das Isenções tributárias como hipóteses de não-incidência.....	78

4.1.2.2 Exigência de Lei Específica para sua concessão.....	81
4.1.3 Tipologia das Isenções.....	83
<b>4.2 O ICMS.....</b>	<b>87</b>
4.2.1 Evolução e competência dos Estados-membros e Distrito Federal relativa ao ICMS ....	87
4.2.2 Algumas Características do ICMS .....	93
4.2.2.1 Tributação na Origem .....	93
4.2.2.2 Seletividade facultativa.....	95
4.2.2.3 Não-Cumulatividade.....	95
4.2.2.4 Lançamento por homologação .....	97
<b>4.3 As isenções tributárias relativas ao ICMS.....</b>	<b>98</b>
4.3.1 A competência do CONFAZ para a celebração de convênios para a concessão de isenções tributárias relativamente ao ICMS .....	99
4.3.2 As isenções relativas ao ICMS e o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.....	104
<b>5 REFLEXOS DA GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS-MEMBROS BRASILEIROS E O ICMS – ANÁLISE E PROPOSTAS.....</b>	<b>108</b>
<b>5.1 A chamada “Guerra Fiscal” .....</b>	<b>108</b>
5.1.1 A Guerra fiscal e o ICMS .....	111
5.1.2 Breve Histórico da Crise.....	114
5.1.3 Fatores determinantes da competição tributária entre os entes políticos .....	116
5.1.5 A competitividade fiscal no âmbito estadual e os repasses aos Municípios .....	123
5.1.6 A guerra fiscal na internet .....	126
<b>5.2 Tentativas de centralização do ICMS como mecanismo de redução de desigualdades regionais .....</b>	<b>129</b>
<b>5.3 A competência dos Estados-membros relativamente ao ICMS como cláusula pétrea .....</b>	<b>131</b>
<b>5.4 A necessidade de uma Reforma Constitucional Tributária .....</b>	<b>133</b>
5.4.1 O Projeto de Emenda Constitucional nº. 233/2008 e a competência relativa ao ICMS	135
<b>5.5 Propostas para uma Reforma Tributária eficaz e constitucional: um modelo coerente com as necessidades brasileiras .....</b>	<b>136</b>
5.5.1 Adoção do Princípio do destino .....	137
5.5.2 Apreciação das propostas de isenção pelo Senado: o problema do CONFAZ .....	138
5.5.3 Modificação do quórum para edição de convênios de unânime para maioria absoluta	139
<b>6 CONCLUSÃO.....</b>	<b>143</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>149</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A Federação surgiu de permeio entre o Estado Unitário e a Confederação, sendo a forma de Estado onde os poderes políticos e administrativos se diluem em vários centros de poder, dotados de autonomia político-administrativa e desprovidos de soberania, que caberá tão somente ao Estado como um todo.

Sua fundamentação jurídica reside em uma Constituição Federal, sendo esta considerada o próprio fundamento de existência da Federação, bem assim podendo ser entendida como a Lei Suprema do seu ordenamento jurídico, servindo de fundamento de validade para as demais normas.

No Brasil, nos termos do Art. 60, §4º, III, da Constituição Federal de 1988, a forma federativa de Estado foi erigida à condição de cláusula pétrea, integrando portanto, um núcleo imodificável, mesmo que indiretamente, somente sendo possível a sua supressão mediante a edição de uma Constituição.

Uma das principais características de um Estado Federal é a repartição de competências materiais e legislativas entre os entes políticos pelo próprio texto constitucional. Para que os entes federativos possam bem exercer os deveres a eles atribuídos pela Constituição Federal, eles devem dispor de recursos provenientes de fontes de receitas próprias – seja ela originária, derivada ou decorrentes de transferências, tanto voluntárias quanto obrigatórias –, com o que se assegura a própria autonomia destas unidades subnacionais.

E foi com este escopo que o texto constitucional procede à repartição da competência tributária, que consiste na faculdade legislativa atribuída aos mesmos em legislar e instituir tributos, *in abstracto*.

Dentre outras materialidades, competem aos Estados-membros e Distrito Federal instituir o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – o ICMS, tributo de expressiva arrecadação no Brasil, constituindo-se na maior fonte de receita destas entidades federativas.

Tanto assim o é, que a própria Constituição Federal, em seu art. 155, §2º, XII, g), prevê a necessidade de deliberação entre os entes federativos para a concessão de isenções relativas ao ICMS, a qual deverá ser realizada pelo Conselho Nacional de Política Fazendária

– CONFAZ, órgão instituído e disciplinado pela Lei Complementar nº 24/75.

No entanto, o que se vê na prática é que Estados e Distrito Federal vêm adotando práticas que implicam em renúncia fiscal no tocante ao ICMS à revelia do CONFAZ, o que resulta em uma concorrência predatória entre estes entes políticos, acentuando ainda mais a crise financeira dos Estados-membros, culminando na chamada “Guerra Fiscal”.

O tema é delicado e várias foram as tentativas de reforma Constitucional tendentes a modificar diversos dispositivos que tratam do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, buscando promover uma verdadeira alteração do Sistema Tributário Nacional e harmonizar a relação entre os Estados-membros.

É por isso que, apesar de extenuantes tentativas, há anos não são realizadas modificações mais expressivas no Sistema Tributário brasileiro e boa parte dos projetos com esta finalidade acabam sendo rejeitados pelo Congresso Nacional, visto que trazem em seu conteúdo mecanismos que irão influenciar de forma direta na autonomia financeira das entidades federativas.

Muitos defendem a ideia de possibilidade de transferência das competências tributárias por meio de Emendas Constitucionais que venham a modificar os dispositivos constitucionais responsáveis pela distribuição das mesmas entre os entes políticos do Estado e, inclusive, pode-se observar na história jurídica do país as inúmeras tentativas de modificação da mesma relativa ao ICMS, sob o pretexto de amenização dos efeitos colaterais da Guerra Fiscal.

O presente estudo trata, então, do tema da guerra fiscal relacionada ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, na tentativa de, diagnosticado o problema, propor soluções constitucionalmente adequadas.

Para tanto, o trabalho encontra-se dividido em 04 Capítulos, sendo que, no primeiro, analisou-se o tema do Estado federal, desde a sua origem, tentativa conceitual e enumeração de elementos identificadores, com breve exame do modelo federativo adotado pelo Estado brasileiro, bem assim a hermenêutica do art. 60, §4º da CF/1988.

No Capítulo 2, passou-se ao exame do Federalismo Fiscal no Brasil, onde se discorreu sobre a existência de direitos e deveres recíprocos entre Estado e administrados, e dos tributos como meio de efetivação dos direitos constitucionalmente previstos. O Estado Fiscal e os mecanismos de garantia de autonomia aos entes federativos em um Federalismo Fiscal também foram estudados neste Capítulo, juntamente com as transferências de receita e

as competências tributárias, mais especificamente, suas características e sua disciplina constitucional.

Prosseguindo-se na análise do tema, no Capítulo 3 tem seu foco no exame das isenções tributárias, partindo da necessária conceituação e distinção de institutos afins. Após um breve exame do desenho constitucional do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, incluindo-se suas características e a competência constitucional para a sua instituição, examinou-se o delicado tema da concessão de isenções relativas ao tributo em comento, bem assim o papel do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ relativamente ao tema.

No Capítulo 4, procedeu-se ao exame dos reflexos da guerra fiscal entre Distrito Federal e Estados-membros brasileiros, incluindo-se um breve histórico da Crise e verificação de possíveis causas e efeitos negativos, seja no âmbito local ou nacional. A repercussão nos repasses aos Municípios e a guerra fiscal no âmbito do comércio eletrônico também forma objeto de estudo neste capítulo, que culminou com a análise e formulação propostas tendentes à solução do problema da guerra fiscal.

## 2 O ESTADO FEDERAL

2.1 – Formas de Estado - noções de centralização e descentralização; 2.2 – Breve histórico do surgimento do Estado Federal: o despertar da consciência federativa na Idade Moderna; 2.3 – Dificuldade Conceitual de “Estado Federal”; 2.4 – Elementos identificadores da Federação: para além do modelo norte-americano como único paradigma possível; 2.4.1 – Autonomia político-administrativa das entidades federativas; 2.4.2 – Fundamento jurídico de existência em uma ordem constitucional; 2.4.3 – Repartição constitucional de competências entre os entes federativos; 2.4.4 - Atribuição de renda própria aos entes políticos; 2.4.5 – Participação das entidades subnacionais na formação da vontade nacional; 2.5 – O Estado Federal brasileiro; 2.6 – Pacto Federativo como cláusula pétrea: a hermenêutica do art. 60, §4º da CF/1988.

### 2.1 Formas de Estado - noções de centralização e descentralização

Sob o ponto de vista jurídico, o Estado constitui-se em uma ordem jurídica, um sistema de normas, onde as formas decorrentes do processo de descentralização ou centralização da atividade política exercida em seu território hão de ser entendidas como tipos de ordens jurídicas<sup>1</sup>. E é mediante a observação de um maior grau do processo de centralização ou descentralização político-administrativa em um determinado Estado que se pode dividir as diferentes formas de organização do Poder Estatal, as quais corresponderiam a tipos de ordem jurídicas<sup>2</sup>.

É de se dizer inicialmente que as tipologias possíveis de formas de Estado constituem-se em um extenso rol, no entanto, para fins destes analisar-se-á apenas aquela relativa à descentralização e centralização política e administrativa<sup>3</sup>.

Cumprе salientar, ainda, que esta diferenciação se dará em um plano puramente

---

<sup>1</sup> Sobre a existência e justificação do Estado preceitua Efrain Salazar: “La sociedad se há creado para que los hombres puedan realizar mejor los fines que le son comunes. El conjunto de los fines que el hombre persigue no puede ser sino su próprio bien; las aspiraciones humanas a eso tienden. En consecuencia y existencia del Estado se explica y justifica porque éste es el medio que los hombres tienen para la mejor realización de su bienestar común”. SALAZAR, Efrain Moto. **Elementos de Derecho**. 22ª. ed. Mexico: Editorial Porrúa, 1977. p. 62.

<sup>2</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. Tradução: Luís Carlos Borges. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 433.

<sup>3</sup> Para vias de exemplo desta pluralidade tipológica, aduz Bobbio que dois são os principais critérios de distinção dos Estados, a saber: o histórico e o relativo à maior ou menor expansão do Estado em detrimento da sociedade. Segundo o primeiro critério os Estados são divididos em: Feudal, Estamental, Absoluto e Representativo. Já pelo segundo critério tem-se o Estado Socialista. BOBBIO, Norberto. **Estado, Governo, Sociedade**: para uma teoria geral da política. Tradução: Marco Aurélio Nogueira. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987. p. 113.

ideal<sup>4</sup>, uma vez que as ideias de descentralização e centralização mencionadas nunca alcançarão seu grau máximo, seu ápice, sobrevivendo estes dois conceitos harmonicamente em um mesmo espaço geopolítico, onde aquela que prevalecer irá “ditar” a forma de Estado adotada, central ou descentralizado. Noutras palavras, à referência a Estados centralizados em oposição ao descentralizado refere-se tão somente a tipos ideais e abstratos. Assim, tais conceitos são, portanto, relativos.

Neste sentido, tem-se que mesmo os Estados considerados centralizados têm adotado uma certa descentralização do exercício da sua atividade administrativa e, não rara as vezes, da atividade política, tal qual ocorreu na França em 1958<sup>5</sup>. Além disso, Estados descentralizados possuem notas de centralização, ainda que esta seja mínima.

Assim, o Estado será considerado centralizado tanto quanto maior for a concentração da atividade político-jurídica, enquanto que, de outra banda, descentralizado será aquele quanto menor for a centralização do exercício desta atividade, assegurando-se, todavia, uma certa independência das entidades menores perante o Estado<sup>6</sup>.

Prosseguindo na análise do tema, Hans Kelsen aduz que os conceitos de centralização e descentralização, poderão ser entendidos sob dois pontos de vista, o estático e o dinâmico. O primeiro toma por base o âmbito territorial de validade das normas de uma determinada ordem jurídica, enquanto que o dinâmico, leva em consideração o processo de criação e execução das mesmas<sup>7</sup>.

Desta forma, sob o ponto de vista estático será considerado centralizado o Estado no qual a totalidade das suas normas jurídicas é válida por toda a sua extensão territorial, portanto estas últimas possuiriam o mesmo âmbito territorial de validade. Descentralizado, por sua vez, será aquele Estado cujas normas jurídicas possuem uma esfera territorial de validade diferentes<sup>8</sup>.

---

<sup>4</sup> Esse grau de centralização ou descentralização “é determinado pela proporção relativa do número de imponência das normas centrais e locais da ordem. [...] A centralização e a descentralização totais são apenas pólos ideais. Existe certo grau determinado abaixo do qual a centralização não pode descer, e certo grau máximo que a descentralização não pode ultrapassar sem a dissolução da comunidade jurídica”. KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. Tradução: Luís Carlos Borges. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 435.

<sup>5</sup> Que acabou por garantir às suas unidades territoriais a possibilidade de exercer atividade política por meio de Conselhos Eleitos. BERTI, Flávio de Azambuja. **Direito Tributário e Princípio Federativo**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 60.

<sup>6</sup> BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria Geral do federalismo**. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 43.

<sup>7</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. Tradução: Luís Carlos Borges. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 440.

<sup>8</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. Tradução: Luís Carlos Borges. 4. ed. São Paulo:

Sob o aspecto dinâmico, no entanto, será centralizado o Estado no qual a função de editar normas jurídicas caberá a um único órgão, enquanto que descentralizado será aquele no qual a criação e execução das suas normas jurídicas couber a mais de um, não se levando em conta, em ambos os aspectos, o âmbito territorial de validade dos textos normativos.

É de se dizer que a ideia descentralizadora de Estado, política e historicamente, decorre da necessidade de adoção de um tratamento diferenciado entre as regiões do mesmo, em face das desigualdades a elas inerentes, fato este que seria descartado na centralização. A centralizadora, por sua vez, viria como uma resposta ao excessivo regionalismo, fator de enfraquecimento do Estado, o que colocaria em risco a sua manutenção.

Assim, na diferenciação dos tipos de Estado, a primeira ideia que surge é a de Estado Unitário, onde todo o poder político e jurídico decorrerá da entidade central, estando todas as unidades territoriais submetidas aos seus mandamentos. Além disso, caberá também a unidade central a organização administrativa do país como um todo, bem assim de cada Região.

Em contraposição à noção Unitária, na qual só haverá um único ente, nele se concentrando todo o poder político e administrativo, tem-se os Estados descentralizados<sup>9</sup>, categoria na qual se encaixam os Estados Federais, nos quais aquele poder será distribuído entre as unidades subnacionais. A Federação seria, portanto, uma forma de Estado cujo poder político e administrativo se diluem em vários centros de poder autônomos, isentos, no entanto, de Soberania, nota que os distinguem dos Estados Unitários.

Na Federação coexistem duas ordens jurídicas, a global e as parciais, onde esta última se subdivide em central, que no Brasil é representada pela União, e periféricas, os Estados-membros, Municípios e Distrito Federal. A ordem jurídica parcial em um Estado Federal seria composta, portanto, por dois subconjuntos, o central e as locais, que, de forma

---

Martins Fontes, 2005. p. 434.

<sup>9</sup> Há autores como José Maurício Conti que defendem a ideia de que a Confederação também seria um tipo de Estado descentralizado, juntamente com o Estado Federal. Aquela caracterizar-se-ia pela união de Estados autônomos nos quais se observa a nota da Soberania. Aqui a descentralização chegaria ao maior grau observável. Isso não implicaria dizer, no entanto, que nela a descentralização alcançaria seu ápice, inexistindo qualquer nota de centralidade, mas, isto sim, que esta seria uma forma de Estado onde o processo de descentralização seria o mais alto possível. Apesar de a doutrina tradicional não alocar a Confederação como um tipo de Estado, subdividindo-o em tão somente Estado Unitário e Estado Federal, não se pode olvidar que para longe de ser um tipo de Estado Federal a Confederação constitui-se em um terceiro tipo de Estado, uma vez que apesar de possuir notas de descentralização como em uma Federação, atribui as entidades descentralizadas característica de soberania, fato impensável em um Estado Federal. CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001. p. 2. Em sentido contrário, Michel Temer preceitua que a rigor a Confederação não poderia ser considerada como forma de Estado, uma vez que o vínculo entre as unidades confederadas não se dá por força de uma Constituição, mas sim por normas de Direito Internacional. TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional**. 21ª ed. São Paulo: Malheiros 2006. p. 61.

conjunta, formariam a ordem jurídica global<sup>10</sup>.

Neste modelo as normas centrais seriam vigentes para todo o território do Estado Federal e produzida por um órgão central, já as normas locais, por sua vez, teriam vigência em apenas parte do espaço geopolítico federativo, sendo produzidas pelos órgãos locais<sup>11</sup>.

Cabe ressaltar que o processo de federalização pode se dar por duas formas: por agregação ou por segregação. Na primeira delas dois ou mais Estados se unem, abrindo mão da sua Soberania a qual irá se referir tão somente ao ente central. Foi o que ocorreu nos Estados Unidos, Alemanha e outros. Já nos casos de segregação, um Estado Unitário pré-existente descentraliza-se, surgindo então novos entes aos quais é concedida autonomia político-administrativa: os entes federativos. Neste enquadra-se o caso da Federação<sup>12</sup> brasileira.

Apontando para a evolução da dinâmica entre um Estado e seus componentes, uma terceira forma de Estado vem sendo anunciada pela doutrina, para além da diferenciação dicotômica entre Unitário e Federal: o denominado Estado Regional ou Autônomo<sup>13</sup>.

Assim, autores como Juan Ferrando Badía acrescentam a ideia de uma terceira espécie de Estado, o Regional ou Autônomo, também denominado de Integral, que representaria um meio termo entre as espécies citadas, não sendo nele observável a centralização do poder político inerente ao Unitário, nem a sua diluição, própria do Federalismo. Teria sido instaurado na Espanha pela Constituição Espanhola de 1931 e pela Itália com a Carta Italiana de 1947<sup>14</sup>.

---

<sup>10</sup> Nos dizeres de Roque Carraza “nas Federações (e o Brasil é uma) convivem a ordem jurídica global (o Estado Federal) e as ordens jurídicas parciais, central (União) e periféricas (os Estados-membros)”. Acrescentando em uma nota de rodapé que ante as peculiaridades da Federação brasileira, os Municípios e Distrito Federal também se constituíam em entidades periféricas. CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 547.

<sup>11</sup> IVO, Gabriel. **Constituição Estadual: competência para elaboração da Constituição do Estado-membro**. Max Limonad, 1997, p. 83.

<sup>12</sup> Apesar de Kelsen diferenciar os termos “Estado Federal” e “Federação” ao preceituar que o Estado Federal corresponderia a comunidade jurídica total, enquanto que a Federação seria a comunidade jurídica central, componente do Estado Federal juntamente com as comunidades jurídicas locais, para fins destes utilizar-se-á o termo Federação como sinônimo de Estado Federal. KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. Trad. Luís Carlos Borges. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 453.

<sup>13</sup> Tendo como seus defensores BADIA, Juan Ferrando. **El estado unitario, el federal y el estado autonomico**. Madrid: Editorial Tecnos S.A, 1986; BURDEAU, Jean Georges. **Traité de Science Politique**. Volume II. Paris: LGDJ, 1967; DI RUFFIA, Paolo Biscaretti. **Direito Constitucional. Instituições de direito público**. Tradução: Maria Helena Diniz. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

<sup>14</sup> BADÍA, Juan Ferrando. El Estado Regional como Realidad Jurídica Independiente. In: **Revista de estudios políticos**. Madri: Centro de Estudios Constitucionales. n.º. 129, 1965. p. 76.

O Estado Regional poderia ser subdividido em regiões autônomas, tais como em uma Federação, ou descentralizar-se em um misto de entes autônomos e outros com autonomia apenas administrativa: os chamados Estados Regionais parciais<sup>15</sup>. E é nessa primeira característica que reside a diferença entre os Estados Federal e Regional, uma vez que aquele corresponde à uma forma integral, visto que todas as suas unidades parcelares gozarão de autonomia político-administrativa, enquanto que no Regional poderá ser concedida a seus entes apenas autonomia no âmbito administrativo<sup>16</sup>.

Outro ponto de diferença entre o Estado Federal e o Regional reside na ausência nas entidades subnacionais deste último, da possibilidade de edição de suas próprias Constituições<sup>17</sup>, pois será o próprio ente central que se responsabilizará pela edição do estatuto das suas Regiões. Os entes federais, por sua vez, possuiriam autonomia para editar sua ordem constitucional, desde que esta esteja de acordo com a Federal.

Sendo assim, o Estado Federal gozaria de autonomia legislativa e constitucional, enquanto que o Regional se limita tão somente à autonomia no âmbito legislativo, uma vez que sua ordem constitucional decorreria do poder constituinte estatal<sup>18</sup>.

## **2.2 Breve histórico do surgimento do Estado Federal: o despertar da consciência federativa na Idade Moderna**

Da análise das formas de Estado durante a evolução histórica mundial, verifica-se que apenas na Modernidade<sup>19</sup> pode-se observar a existência de uma verdadeira Federação: a Federação norte-americana.

Surgida com a edição da Constituição norte-americana de 1787, tendo como fundo

---

<sup>15</sup> Segundo Marcelo Caetano, nos Estados Regionais “há regiões com autonomia político-administrativa regulada no estatuto próprio de cada uma, assegurando a competência dos órgãos legislativos da região e os poderes das respectivas autoridades executivas”. CAETANO, Marcelo. **Direito Constitucional: Direito Comparado. Teoria geral do Estado e da Constituição**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. p. 172.

<sup>16</sup> MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 302.

<sup>17</sup> Considerado como “a suprema capacidade e domínio do povo sobre si mesmo e manifestação de sua vontade por ocasião de determinar uma organização política e um ordenamento jurídico”. BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria do Federalismo**. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 59.

<sup>18</sup> Neste sentido preceitua Juan Badía: “Partimos del supuesto basado en que los Estados-miembros gozan de autonomía legislativa y constitucional y de que la autonomía regional se limita solamente a la potestad legislativa. El ordenamiento estatutario regional es siempre derivado del ordenamiento constitucional del Estado, es decir, del poder constituyente único estatal. Y aun en el caso de las regiones con estatuto especial, éste viene aprobado por el poder constituyente único estatal mediante una ley constitucional. Sin ella no entra en vigor el estatuto. Las regiones, pues, no gozan de autonomía constitucional”. BADÍA, Juan Ferrando. *El Estado Regional como Realidad Jurídica Independiente*. In: **Revista de estudios políticos**. Madri: Centro de Estudios Constitucionales. n.º. 129, 1965. p. 91.

<sup>19</sup> PORFÍRIO JÚNIOR, Nelson de Freitas. *Federalismo, Tipos de Estado e Conceito de Estado Federal*. In: CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004. p. 4.

histórico a recente independência das treze Colônias, graças a um gradativo processo de aliança entre suas colônias, ao optaram por renunciar sua soberania, conservando, porém, sua autonomia<sup>20</sup>, manifestada mediante a repartição de competências legislativas e administrativas. Vê-se, pois, que nesta o processo de federalização se deu por agregação, ou seja, a união de unidades antes soberanas, para formar uma nova ente estatal, este sim, dotado de soberania.

Sendo assim, pode-se dizer que somente no século XVIII, com a Constituição Americana de 1787<sup>21</sup>, pôde ser verificada uma Federação na história política mundial.

A conciliação de interesses individuais conflitantes quando do exercício da atividade política, na busca de um interesse público da população nem sempre se fará possível. O modelo federativo surgiu, então, como uma forma de controle deste poder<sup>22</sup>, mediante a sua dissolução entre entidades autônomas a fim de se evitar a sua centralização em um único ente, e minimizando, dessa forma, eventuais ingerências e arbitrariedades no seu exercício.

Ao mesmo passo, serviu também para melhor adequar o exercício do poder político às necessidades peculiares de cada Região dos Estados Federados, cujos interesses e aspirações, não raras às vezes, serão heterogêneos.

Sendo assim, o preceito federativo, traduziu-se não só em um princípio de organização estatal, mas sim como consectário de ideais não-intervencionistas, onde, “desde Montesquieu, tinham elas por escopo essencial abater o Estado, desconjuntar o *Leviatã* monstruoso do absolutismo, reprovando o poder, que a teoria da burguesia costumava desprezar nas grandes épocas do passado”<sup>23</sup>.

### 2.3 Dificuldade Conceitual de “Estado Federal”

O termo “Federação” deriva do latim *foedus*, que significa associação, aliança,

<sup>20</sup> Hamilton, em excertos de O Federalista defende a ideia de união das colônias norte-americanas como barreira contra eventuais facções e insurreições das antigas colônias, ao preceituar que “uma União sólida será de máxima importância à paz e à liberdade dos Estados, como uma barreira contra facções e insurreições internas”. HAMILTON, Alexander. MADISON, James. JAY, John. O Federalista. In: **Os clássicos da Política** - Vol. 1. São Paulo: Ática, 1991. p. 260.

<sup>21</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 256.

<sup>22</sup> Uma vez que seria impossível que a condução do Estado seja sempre por estadistas capazes de “ajustar esses interesses conflitantes e de torná-los todos subordinados ao bem público. Nem sempre estadistas esclarecidos estarão no leme. Em muitos casos, tais ajustamentos tampouco poderão ser feitos sem levar em conta considerações indiretas e remotas, que raramente prevalecerão sobre o interesse imediato em que um partido se apoiou para ignorar os direitos de outro ou o bem do conjunto. [...] As causas das facções não podem ser removidas e de que o remédio a ser buscado se encontra apenas nos meios de controlar os seus efeitos”. HAMILTON, Alexander. MADISON, James. JAY, John. O Federalista. In: **Os clássicos da Política** - vol. 1. São Paulo: Ática, 1991. p. 265.

<sup>23</sup> BONAVIDES, Paulo. **Teoria do Estado**. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 84.

representando ela, portanto, a união de centros de poder. Como bem o nome já diz, estes se associam na persecução de um auxílio mútuo, voltados à evolução de todos eles. No entanto, não é qualquer união destas centralidades que irá caracterizar uma Federação, devendo alguns elementos se fazerem presentes para tal<sup>24</sup>.

Numa tentativa de conceituar o termo “Federação”, Gustavo Cavalcanti Costa sugere que o termo corresponderia à “união de Estados, com vistas a formar um Estado novo, descentralizado política e juridicamente, moldado e sistematizado conforme um instrumento jurídico formal, qual seja uma Constituição, que lhe dá todo o perfil de descentralização político-jurídico”<sup>25</sup>.

Apesar da possibilidade de o conceito acima exposto se aplicar em sua totalidade a um Estado Federal, tem-se que o mesmo também se presta a caracterizar outras formas de Estado que não a que se quer delimitar. Revela-se, portanto, um conceito insuficiente, pois não prestigia o fenômeno federativo como um todo, bem assim não individualiza a Federação, apartando-a dos demais tipos de Estado possíveis.

No entanto, é certo que não há um conceito unânime de Federalismo. Haja vista que a gênese das inúmeras Federações se deu em circunstâncias históricas e políticas diversas, cada país que as adota possui suas peculiaridades, características só a elas pertinentes, formando, assim, uma Federação única. Logo, não se pode falar em modelos federativos idênticos.

No entanto, há traços comuns a qualquer Estado Federal, que os caracteriza. Desta forma, posto que não existe um modelo de federalismo ideal, poder-se-á traçar alguns elementos cuja observância irá identificar a existência ou não de uma Federação. Cabe ressaltar, no entanto, que o nível de concretização destes elementos tipificadores irá variar entre cada Estado no qual se adota este modelo.

Corroborando com o entendimento acima explicitado, tem-se as lições de Bercovici, para quem:

[...] não existe um 'modelo' de federalismo ideal, puro e abstrato, que englobe a variedade de organizações existentes nos Estados denominados federais. O que existe é uma série de soluções concretas, historicamente variadas, de organização do Estado, dentro de determinadas características comuns entendidas como necessárias a um regime federal<sup>26</sup>.

---

<sup>24</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 256.

<sup>25</sup> COSTA, Gustavo Freitas Cavalcanti. **Federalismo e ICMS: reflexos tributários**. Curitiba: Juruá, 2007. p. 29.

<sup>26</sup> BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdade regionais, Estado e Constituição**. Max Limonad: São Paulo, 2003. p.

Corroborando com essa dificuldade semântica, tem-se que apesar de ter sido adotado expressamente o modelo Federativo de Estado, ante ao disposto no *Caput* do art. 1º da Constituição Federal de 1988<sup>27</sup>, segundo o qual o Brasil se constitui em uma República Federativa, não há no texto constitucional, nem nos demais instrumentos normativos do ordenamento jurídico pátrio, uma elucidação do seu conceito, no entanto são instituídos parâmetros segundo os quais ela se delineia. Sendo assim, o conceito de Federação decorre da análise sistemática do texto da Constituição.

Desta forma, apesar de não se fazer possível uma conceituação estática de Federação, poder-se-á se valer de alguns elementos que, presentes que estejam, tipificam o Estado como Federal – são os chamados elementos identificadores da Federação, cujo exame se faz a seguir.

#### **2.4 Elementos identificadores da Federação: para além do modelo norte-americano como único paradigma possível<sup>28</sup>**

Uma vez que inúmeras Federações se desenvolveram ao longo da história, cada uma exprimindo certas peculiaridades, características próprias, o modelo norte-americano não se constitui no único paradigma possível de Estado Federativo, no entanto é considerado o mais emblemático.

Assim, a depender de cada contexto histórico, cultural e espacial, uma Federação irá apresentar certas características, não havendo um modelo puro a ser alcançado, um único modelo observável. No entanto, a identificação de elementos comuns que permitam a identificação de um Estado como Federal é plenamente viável.

Isto não quer dizer, no entanto, que estes elementos tipificadores são exclusivos do Estado Federal, mas que, graças a sua configuração em um alto grau no Estado, este último será considerado uma Federação. Sendo assim, as características federativas poderão se fazer presentes um Estado Unitário, no entanto, de forma menos expressiva.

---

145.

<sup>27</sup> Constituição Federal de 1988: “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos”.

<sup>28</sup> Esses elementos tipificadores da Federação variam na doutrina. Para Carlos Velloso, quatro são os elementos identificadores da federação, a saber: a repartição constitucional de competências; autonomia político-administrativa das unidades subnacionais; distribuição constitucional de competências tributárias aos entes federativos; participação do Estado-membro na formação da vontade e organização do Estado. VELLOSO, Carlos Mário da Silva. **Temas de direito público**. Belo Horizonte: Del Rey, 1993. Já Michel Temer, por sua vez, adota como critérios de identificação do Estado Federal a rigidez constitucional e a existência de um órgão constitucional ao qual caberia o controle de constitucionalidade das leis. TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional**. 21 ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 78.

Assim, o fenômeno federativo não poderá ser analisado de forma integral sob uma ótica estática, fato que vem impedindo uma conceituação jurídica do mesmo, mas sim como um verdadeiro processo de federalização dos centros de poder nos quais se divide, podendo, aquele, se dar mediante a anuência de várias comunidades políticas em um sentido comum de solução de problemas, ou ainda mediante a separação de um todo em comunidades políticas menores autônomas, na busca da solução de conflitos que lhe são peculiares<sup>29</sup>.

Pode-se dizer, então, que a depender do ordenamento jurídico interno, e da sua estruturação, cada Estado Federal representa um modelo único e particular de Federação, moldado a partir das suas peculiaridades locais e regionais, pelo que se torna inviável qualquer tentativa de construção de conceito estático para o instituto em exame.

É de se dizer, ainda, que nos Estados Federais verifica-se uma estrutura de sobreposição e participação, onde a primeira delas refere-se à ideia de que os indivíduos neles inseridos se submetem ao mesmo tempo às Constituições Estadual<sup>30</sup> e Federal, ao passo que também se sujeitam aos atos emanados dos aparelhos Administrativo, Legislativo e Judiciário de ambos. Relativamente à estrutura de participação, esta refere-se diretamente à noção de que o poder político central resulta da agregação dos poderes políticos locais<sup>31</sup>.

Sua fundamentação jurídica deverá residir na Constituição Federal. Sendo assim, o fundamento de existência das inúmeras Federações encontra-se no seu Direito interno, diversamente do que ocorre nas Confederações, que se baseiam em instrumentos de Direito Internacional<sup>32</sup>.

Para além disso, suas entidades parcelares gozam de igualdade jurídica. Dessa forma, estão situadas em um plano horizontal, e não vertical de inter-relação. Assim, não poderá haver tratamento diferenciado entre elas. De igual forma, assegura-se a cada ente participação nos órgãos responsáveis pela exteriorização da vontade nacional, que no Brasil pode ser verificada no Senado Federal.

Decorrida a breve elucidação de algumas das características gerais, passa-se, então, ao exame dos elementos identificadores da Federação.

#### 2.4.1 Autonomia político-administrativa das entidades federativas

---

<sup>29</sup> BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdade regionais, Estado e Constituição**. Max Limonad: São Paulo, 2003. p. 147.

<sup>30</sup> Referente ao Estado em que o indivíduo se insere.

<sup>31</sup> MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. Rio de Janeiro: Frense, 2005. p. 308.

<sup>32</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Contribuições e Federalismo**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 25.

A primeira característica, e a mais relevante, é a coexistência de vários centros de poder descentralizados e autônomos. No entanto, apesar da divisão em centros de poder político e de sua feição autônoma, estes carecem de Soberania, seja interna ou externa, não havendo um esquema hierárquico entre eles, mas sim um âmbito de competência reservado a cada qual, distribuído no próprio texto da Constituição.

Assim, a divisão entre unidades federativas estende-se somente no direito público interno, enquanto que no plano internacional o Estado Federal projeta-se como uma unidade e não como uma pluralidade: “a soberania é nacional, e a nação é uma só”<sup>33</sup>.

Desse elemento decorre a noção de tríplice capacidade, traduzida na possibilidade de autogoverno, auto-organização<sup>34</sup> e auto-administração das entidades federativas.

É de se acentuar, que a autonomia administrativa residiria na concessão de liberdade aos entes periféricos para eleger os indivíduos que irão gerir a sua administração e execução das competências a eles constitucionalmente atribuídas. Já a política, por sua vez, residiria na concessão de funções políticas próprias aos órgãos das entidades federativas.

A descentralização política, no entanto, não poderá ser entendida tão somente como a divisão em centros políticos autônomos que exercem a sua competência exclusivamente em um âmbito espacial restrito e exclusivo, uma vez que esta visão se mostra insuficiente e parcializada.

Na verdade, deve-se entendê-la em sua integralidade, como a união dos entes políticos com esteio na garantia de uma maior participação dos cidadãos na vontade política regional e nacional, e cujo objetivo principal reside na persecução de fins comuns: o bem público, devendo este último ser considerado como o conjunto de iniciativas fornecidas pelo Poder Público direcionadas a todos, pois são considerados não-excludentes, sem que se necessite pagar para obtê-los, ante ao princípio da não-exclusão; não-rivais, haja vista que *quantum* fruído por um indivíduo não irá interferir no montante a disposição de outrem; e que via de regra, buscam a satisfação das necessidades coletivas<sup>35</sup>.

Essa descentralização tem lugar, uma vez que os entes locais conheceriam melhor as

---

<sup>33</sup> MALUF, Sahid. **Teoria Geral do Estado**. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 170.

<sup>34</sup> Acerca do poder de auto-organização dos Estados-membros preceitua Oswaldo Trigueiro “em teoria, e desde que respeitem certos princípios fundamentais que o direito federal prevê, os Estados definem a sua própria organização, isto é, instituem os seus órgãos de governo, dispõem sobre o provimento deles e estabelecem os métodos de elaboração de suas normas jurídicas”. TRIGUEIRO, Oswaldo. **Direito Constitucional Estadual**. Rio de Janeiro: Forense. 1980. p. 70

<sup>35</sup> VARIAN, Hal Ronald. **Microeconomic Analysis**. New York: Norton & Company, 1992. p. 414.

aspirações e necessidades locais, inerentes aos indivíduos que neles se inserem, cujo conhecimento representaria um custo mais elevado ao ente central. De outra banda, quando a área beneficiada corresponder ao território nacional, ou que envolva significativas economias de escala em sua produção, são melhor prestados pelo ente central<sup>36</sup>. Sendo assim, a descentralização na execução de certos bens públicos mostrar-se-ia mais adequada na busca de uma concretização eficiente<sup>37</sup> dos mesmos.

Assim, um dos objetivos principais da Federação diz respeito à manutenção da unidade estatal, com a devida observância das desigualdades e peculiaridades regionais, incorporando o Estado essa multiplicidade de interesse, “respeitando e assimilando a pluralidade”<sup>38</sup>, tendo o Constituinte de 1988 optado pela descentralização das atribuições políticas, administrativas e financeiras, para alcançar este objetivo.

É de se dizer, ainda, que decorrerá logicamente da noção de autonomia dos entes políticos da Federação, a repartição de competências legislativas próprias entre os mesmos, devendo cada uma delas legislar relativamente ao seu interesse local. Tal distribuição, no entanto, não irá supor a noção de Soberania, uma vez que deverão ser exercidas dentro dos limites pré-estabelecidos no pacto federativo<sup>39</sup>,

Corroborando com este entendimento, têm-se as lições de José Badía para quem:

La autonomía implica siempre competencias legislativas. El ser entidades autónomas no supone que sean soberanas, sino que presupone su integración en el Estado. De ahí que la actividad legislativa de los entes autónomos ha de estar de acuerdo con los principios de integración del Estado del que forma parte<sup>40</sup>.

Sendo assim, não poderão os entes da Federação por meio do exercício de suas competências legislativas, desligarem-se do modelo Federativo de Estado, inexistindo o direito de secessão para os mesmos. Logo, aderido que seja a forma Federal, nenhuma de suas unidades subnacionais componentes poderá abandoná-lo<sup>41</sup>.

A concessão desta prerrogativa não seria interessante nos Estados Federativos, uma vez que poderia culminar na prevalência do regionalismo e dos interesses individuais em

<sup>36</sup> MENDES, Marcos José. Descentralização Fiscal baseada em transferências e captura de recursos públicos nos municípios brasileiros. Tese de doutorado. São Paulo: FEA/USP, 2002. p. 5.

<sup>37</sup> Em termos microeconômicos significa a sua realização com os menores custos.

<sup>38</sup> BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdade regionais, Estado e Constituição**. Max Limonad: São Paulo, 2003. p. 147.

<sup>39</sup> MALUF, Sahid. **Teoria Geral do Estado**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 168.

<sup>40</sup> BADÍA, Juan Ferrando. El Estado Regional como Realidad Jurídica Independiente. In: **Revista de estudios políticos**. Madri: Centro de Estudios Constitucionales. n.º. 129, 1965. p. 88.

<sup>41</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 259.

detrimento da idéia de cooperação, o que levaria ao enfraquecimento dos laços de união entre suas unidades parciais, e, muitas vezes, a ruptura da estrutura federalista.

Por fim, cabe ressaltar que apesar de se constituir em um elemento identificador do modelo Federativo, o nível de autonomia político-administrativa concedida aos seus entes políticos irá variar de uma Federação para outra, não podendo se falar em identidade do nível de autonomia dos entes periféricos integrantes das inúmeras Federações.

#### 2.4.2 Fundamento jurídico de existência em uma ordem constitucional

Conforme já adiantado, o termo “Federação” denota uma ideia de aliança, de conjugação de esforços mútuos para o bem comum, onde os interesses regionais darão lugar reiteradamente ao interesse nacional. No entanto, como é bem sabido, não raras as vezes há a tentativa de imposição discricionária e indevida do interesse individual sobre o coletivo, fato que colocaria em risco a razão de ser do Estado Federal.

Quando aqui se fala em “interesse individual” o que se quer ilustrar é a sobreposição dos interesses de determinados entes federativos sobre os demais, seja pela seu poderio econômico, seja pela sua força política, uma vez que, para vias de exemplo, um Estado-membro mais desenvolvido certamente poderia utilizar-se de mecanismos para fazer sobrepor seus interesses em determinada matéria nacional em detrimento de Estados-membros menos desenvolvidos<sup>42</sup>.

Então, com vistas a assegurar essa aliança é que a Federação tem como seu fundamento jurídico uma Constituição Federal<sup>43</sup>, instrumento de Direito interno ao qual todos os seus componentes se submetem, limitando a autonomia destes à observância de seus preceitos. Logo, os entes federativos devem perseguir este objetivo, não podendo, nem

<sup>42</sup> Tem-se como exemplo atual a discussão envolvendo a partilha de receitas provenientes dos royalties referentes à exploração das reservas de petróleo encontradas na região do Pré-sal na Bacia de Campos, situada entre os Estados do Rio de Janeiro e Espírito Santo. Apesar de assegurado no art. 20, §1º da Constituição Federal de 1988 aos Estados, Distrito Federal e Municípios participação no produto da exploração de petróleo, outros recursos minerais ocorrido em seu âmbito territorial, nos termos da lei. Discute-se então, no Congresso Nacional, a possibilidade de repartição destas receitas entre os demais entes federativos. No caso em tela, os estados do Rio de Janeiro e Espírito Santo “abririam mão”, mesmo que compulsoriamente, de seus interesses individuais para privilegiar o interesse coletivo. Note-se que, a primeira vista não há qualquer incompatibilidade da alteração proposta com o texto da Constituição, pois o citado dispositivo remete a disciplina da matéria à legislação infraconstitucional. Pelo contrário, ela estaria em total consonância com os primados do federalismo cooperativo. Sobre o tema ver a matéria disponível em: <<http://www.camara.gov.br/internet/tvcamara/default.asp?lnk=ROYALTIES-PRE-SAL&selecao=MAT&matéria=94763&programa=162&velocidade=100K>>. Acesso em: 17 de novembro de 2010.

<sup>43</sup> Neste sentido, Raul Machado Horta preceitua que uma vez que o Estado constitui-se em uma criação jurídico-política, ele pressupõe tanto na sua origem quanto na sua existência a de uma Constituição Federal, a qual irá instituí-lo, podendo-se dizer, inclusive, que há uma relação de causalidade entre a Constituição Federal e a Federação. HORTA, Raul Machado. **Direito Constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey. 2003. p. 305.

devido, no exercício da sua autonomia política e administrativa, ir de encontro a esse ideal.

Sendo assim, para fazer possível a união, bem assim a manutenção da unidade desses centros políticos, imprescindível se faz a existência de uma Constituição rígida, a fim de que sejam restringidos os poderes das comunidades políticas do Estado sob o primado da Separação dos Poderes.

Além disso, de fundamental importância que o núcleo central da ideia de Federação seja imodificável por meio de emenda à Constituição, isto é, sejam erigidos à cláusula pétrea, cuja alteração só se fará possível por meio do Poder Constituinte Originário.

Desta forma, imprescindível se faz que seu fundamento jurídico de existência baseie-se em uma Constituição, em que cuja possibilidade de modificação seja mais dificultosa do que a prevista para os demais instrumentos normativos do ordenamento jurídico, somente podendo haver alterações nos contornos do preceito federativo mediante a edição de uma nova constituinte.

#### 2.4.3 Repartição constitucional de competências entre os entes federativos

Decorrente lógica da autonomia política inerente aos entes federados, tem-se a necessidade de repartição de competências entre eles, reservando-se a cada entidade subnacional uma esfera de atuação própria – seja no administrativo, seja no político-legislativo –, sem o qual dita autonomia restaria prejudicada.

Pode se dizer que a descentralização característica da estrutura Federalista de Estado, é justificada ante a premente necessidade de distribuição das tarefas públicas entre as entidades federativas de acordo com o nível de aptidão de cada uma delas, levando-se em consideração a eficiência e economicidade na prestação daquelas, para que sejam prestadas com a melhor relação custo-benefício<sup>44</sup>.

Deste modo, tem-se que algumas tarefas serão melhor desempenhadas pelo ente central, geralmente aquelas que englobam uma grande porção territorial do Estado, enquanto que outras devem ser desenvolvidas pelos entes locais, ante a sua especificidade.

Essa repartição de competências se dá no texto constitucional, referindo-se não somente às competências políticas, mas também legislativas, administrativas e tributárias, devendo todas elas serem exercidas dentro dos parâmetros preestabelecidos na própria Constituição Federal.

---

<sup>44</sup> CONTI, José Maurício. *Federalismo Fiscal e Fundos de Participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001. p. 5.

#### 2.4.4 Atribuição de renda própria aos entes políticos

Uma vez que a análise pormenorizada da distribuição das rendas no Brasil terá espaço de relevo no capítulo subsequente, cabe então tecer apenas breves considerações sobre esta atribuição aos entes federativos.

O primeiro ponto a ser observado é que a autonomia das unidades federativas só poderá ser efetivamente implementada com a atribuição de uma fonte de renda própria a estes entes. E não poderia ser diferente, afinal, todo direito tem um custo, e para cumprir os encargos a elas atribuídos, mister se faz que a unidade subnacional disponha de recursos próprios. De nada adiantará a distribuição de competências na Constituição se não lhe forem assegurados os meios financeiros suficientes para a sua execução.

Esta atribuição traduz-se na distribuição de competências tributárias privativas e comuns, bem assim na repartição do produto da arrecadação entre as pessoas políticas: as chamadas transferências intergovernamentais<sup>45</sup>.

Portanto, para bem desempenhar seu mister constitucional, necessária se faz a atribuição de rendas próprias às entidades federativas, sem a qual estas ficariam a mercê de outras unidade subnacionais, aniquilando frontalmente a ideia de autonomia político-administrativa dos entes políticos da Federação.

#### 2.4.5 Participação das entidades subnacionais na formação da vontade nacional

Cabe gizar que a simples descentralização político-administrativa do Estado, por si só não terá o condão de caracterizá-lo como uma Federação, devendo ser observados outros elementos para tal. Constitui-se, isto sim, em fator indicativo e não causa determinante da existência do Estado Federativo, mesmo que ela venha assentada no texto constitucional<sup>46</sup>.

Neste mister, faz-se imprescindível, ainda, a participação dos entes federativos na formação da vontade geral, para que tenham “voz e voto junto as decisões soberanas”<sup>47</sup>. Busca-se, desta forma, um equilíbrio de representação das unidades subnacionais perante a

---

<sup>45</sup> ANDRADE, César Augusto Seijas de. A repartição das Receitas Tributárias e os Incentivos Fiscais. *In*: CONTI, José Maurício. SCAFF, Fernando Facury. BRAGA, Carlos Eduardo Faraco. **Federalismo Fiscal: questões contemporâneas**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 303.

<sup>46</sup> TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional**. 21 ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 63. Neste mesmo sentido IVO, Gabriel. **Constituição Estadual: competência para a elaboração da Constituição do Estado-membro**. São Paulo: Max Limonad, p. 87.

<sup>47</sup> OLIVEIRA, Régis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: RT, 2006. p. 29.

Federação, como ordem jurídica global.

O Senado Federal, que segundo o *Caput* do art. 46 da Constituição Federal de 1988 compõe-se de representantes do Estado e do Distrito Federal, surge, assim, como instrumento para assegurar a participação dos entes políticos da Federação na exteriorização da vontade nacional.

É de se dizer, no entanto, que a Câmara dos Deputados funciona como representante do povo e não dos entes federativos, como preceitua o *Caput* do art. 45 do texto constitucional. Sendo assim, a participação dos entes federativos na cadeia de produção legislativa da Federação, isto é, na exteriorização da vontade nacional, será exercida pelo Congresso, mediante os senadores.

Deve-se notar que a representação popular, referente aos integrantes da Câmara dos Deputados, será aferida mediante o critério populacional, à exceção dos Territórios<sup>48</sup>, segundo o qual o número de representantes eleitos deve observar o número populacional da entidades federativas em uma relação diretamente proporcional. Desta forma, quanto mais populoso for o ente político, maior será a sua representação na Câmara, observados que sejam os limites constitucionais, previstos no art. 45 da Constituição Federal de 1988<sup>49</sup>.

Já o Senado, por sua vez, será composto por três representantes de cada Estado-membro e do Distrito Federal, não sendo considerado o critério populacional para a aferição do número de senadores de cada um deles. Desta forma, pode se dizer que o mesmo se trata de um órgão mediante o qual se assegura a harmonização dos interesses federativos.

## 2.5 O Estado federal brasileiro

A história política brasileira demonstra uma alternância entre a centralização autoritária e a descentralização ilimitada do exercício do poder político no país<sup>50</sup>.

Com a restauração da descentralização própria do Federalismo na Constituição de 1988, pós ditadura militar, juntamente com a concessão de real e efetivo poder político e

---

<sup>48</sup> Uma vez que são partes integrantes da Administração descentralizada da União, não sendo-lhe concedida autonomia. Sua representação na Câmara dos Deputados não observará, assim, o critério populacional, sendo-lhe assegurado, no entanto, sua representação na proporção de quatro Deputados. TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional**. 21 ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 101.

<sup>49</sup> Constituição Federal de 1988: “Art. 45 [...] § 1º - O número total de Deputados, bem como a representação por Estado e pelo Distrito Federal, será estabelecido por lei complementar, proporcionalmente à população, procedendo-se aos ajustes necessários, no ano anterior às eleições, para que nenhuma daquelas unidades da Federação tenha menos de oito ou mais de setenta Deputados”.

<sup>50</sup> Sobre o tema da evolução histórico-constitucional da Federação brasileira ver: BARROSO, Luís Roberto. **Direito Constitucional Brasileiro: o problema da federação**. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

administrativo aos Municípios e Estados-membros, parcela da doutrina começou a anunciar o ressurgimento de um “federalismo estadualista”<sup>51</sup>, supondo o retorno da acirrada competição entre os Estados-membros na busca de recursos, mediante o exercício da competência tributária.

No entanto, em que pese a difusão de um clima anti-cooperativo entre os entes federativos caracterizados pela guerra fiscal, que será melhor analisada adiante, prenciar a volta da “Política dos Estados” seria um exagero, haja vista que hodiernamente todas as unidades subnacionais influem diretamente no cenário político nacional, mesmo que mais timidamente, ao contrário do que ocorria naquela, onde apenas dois Estados-membros exerciam tal papel: São Paulo e Minas Gerais<sup>52</sup>.

Já em seu art. 1º, a Constituição Federal de 1988 preceitua que o Brasil se constitui em uma República Federativa, adotando expressamente como tipo de Estado o Federal, sendo este formado pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal. É reforçado, ainda, pelo disposto no seu art. 18<sup>53</sup>, o qual além de prever a divisão do Estado em unidades federativas, caracteriza-as como entes autônomos, realçando a trílice capacidade de auto-organização, autogoverno e auto-administração, ao reservar às suas entidades federativas autonomia político-administrativa, ao preceituar que “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”.

Com relação ao enquadramento dos Municípios como entes federativos, insta ressaltar que, parcela da doutrina, composta por autores como José Afonso da Silva<sup>54</sup>, defende a ideia de que estes não fariam parte da Federação brasileira. Na verdade, tais entes fariam

---

<sup>51</sup> Neste sentido Fernando Abrucio, para quem: “Os governos estaduais, na verdade, são os principais responsáveis pela guerra fiscal, embora não os únicos. O comportamento individualista e predatório vigente no federalismo estadualista tem reforçado as práticas selvagens de incentivo fiscal”. ABRUCIO, Fernando Luiz. **Reforma do Estado e Federalismo: o caso dos governos estaduais brasileiros**. Disponível em: [http://www.bndespar.com.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes\\_pt/Galerias/Arquivos/bf\\_bancos/e0001181.pdf](http://www.bndespar.com.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/bf_bancos/e0001181.pdf). Acesso em: 16/02/2011.

<sup>52</sup> Tendo em vista a inexistência de partidos nacionais, a única maneira encontrada, à época da Política do Café-com-Leite, pelos políticos mineiros e paulistas para se resguardar os interesses locais era a obtenção da Presidência da República, o que acabou culminando na manipulação eleitoral, uma vez que as eleições para o governo central resultava de um acordo entre as entidades federativas proeminentes; e alternância presidencial entre políticos provenientes destes dois Estados-membros, onde o poder nacional era “controlado pela política dos governadores”. MARTIN, André Roberto. Dilemas do Federalismo: entre o “estadualismo oligárquico” e o “regionalismo burocrático” *In: Perspectivas: Revista de Ciências Sociais*. São Paulo: v. 7. jan/jun 2005. p. 59.

<sup>53</sup> Constituição Federal de 1988: “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”.

<sup>54</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 474.

parte da estrutura do Estado-membro onde se inserem, estando a ele vinculados. Tanto seria verdade que a própria Constituição veda a intervenção da União nos Municípios, tarefa a ser realizada pelo Estado-membro correspondente.

Uma das características que corroboraria com tal entendimento, reside no fato de que tais entes não participariam na elaboração de leis nacionais, uma vez que não contam com representação no Senado Federal e, portanto, não participariam da exteriorização da vontade nacional.

Além disso, ter-se-ia o fato de que aos Municípios não seria concedido um Poder Constituinte para editar uma Constituição própria, devendo organizar-se por Lei Orgânica<sup>55</sup>, inexistindo, portanto, uma ordem constitucional municipal.

Outra característica que corroboraria com tal entendimento reside na redação do *Caput* do art. 24 da Constituição Federal de 1988<sup>56</sup>, que confere à União, Estados e Distrito Federal a competência para legislar concorrentemente sobre as matérias que tal dispositivo especifica, preterindo-a aos Municípios. No entanto, não se pode olvidar que a própria Carta Constitucional reserva a estes entes federativos a competência legislativa acerca de qualquer matéria que constitua interesse local, o qual seria desvendado casuisticamente, cabendo ainda a tarefa de suplementar a legislação federal e estadual, “no que couber”<sup>57</sup>.

Desta forma, o que se pode dizer é que apesar de isentos de alguns atributos, o não enquadramento dos Municípios como entes federativos, parte integrante da estrutura dos Estados-membros, não merece guarida, uma vez que a Constituição federal de 1988 de maneira expressa o contempla como tal.

Nas lições de Maria do Rosário Esteves, pode-se dizer que os Municípios “não têm sua existência decorrente de uma simples delegação administrativa do Estado-membro, porquanto sua autonomia é calcada na eminência de um princípio constitucional exposto”<sup>58</sup>.

E mais, conforme foi dito alhures, a Federação tem como marca a versatilidade, onde cada Estado que a adota esta irá tomar feições próprias, não se podendo estabelecer um

---

<sup>55</sup> Constituição Federal de 1988: “Art. 29. O Município reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado e os seguintes preceitos: [...]”.

<sup>56</sup> Constituição Federal de 1988: “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre [...]”.

<sup>57</sup> Constituição Federal de 1988: “Art. 30. Compete aos Municípios: I – legislar sobre assuntos de interesse local; II – suplementar a legislação federal e a estadual no que couber; [...]”.

<sup>58</sup> ESTEVES, Maria do Rosário. **Normas gerais de direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 55.

conceito ideal de Estado Federal, sendo este delineado a partir da observância de certos elementos não estáticos, os quais, em cada Federação, irão exteriorizar-se de maneiras e níveis diferentes.

Ora, se assim o é, não se pode dizer que os Municípios não fazem parte da Federação, sendo meramente um desdobramento dos Estados-membros, uma vez que a eles é conferida autonomia no âmbito político e administrativo. No entanto, tais considerações culminam no entendimento de que tais unidades subnacionais não se encontrariam em pé de igualdade com os demais entes federativos, o que não implica, como visto, na sua exclusão como tal<sup>59</sup>.

Então, cabe ressaltar que o texto da Constituição Federal de 1988 prevê expressamente a alocação destes como entes da Federação, sendo-lhe resguardadas a autonomia político-administrativa ao preceituar que a Federação brasileira é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal<sup>60</sup>.

Apesar de o modelo de Estado ter sofrido forte inspiração norte-americana a verdade é que a Federação brasileira acabou se distanciando, e muito, dos moldes adotados nos Estados Unidos, criando um novo modelo de federalismo no país. Uma das primeiras divergências e a mais latente, reside no processo de federalização destes países, onde, em oposição ao ocorrido nos Estados Unidos, no Brasil o ente central antecedeu as unidades subnacionais.

Duas são as características principais da Federação brasileira, a saber a sua grande extensão territorial, podendo se dizer que o Brasil possuiria dimensões continentais, a qual contribui diretamente para a existência de heterogeneidades regionais, sua segunda característica.

Assim, para se assegurar a autonomia dos entes federativos, bem assim na busca da homogeneização das regiões o Federalismo Fiscal brasileiro adotou mecanismo de descentralização de receitas, previstos expressamente na Constituição Federal de 1988, dentre os quais a atribuição de competências tributárias a todos os entes políticos do Estado e as

---

<sup>59</sup> Neste mesmo sentido tem-se Porfírio Júnior, para quem: “Ressalta-se que o Brasil, a partir da Constituição de 1988, pretendeu adotar um federalismo especial, com três esferas de poder: União, Estados-membros e Municípios. Observe-se, porém, que os Municípios ainda não estão em pé de igualdade com os Estados-membros, uma vez que, entre outros fatores, não contam com representantes próprios no Senado Federal e, além de se sujeitarem à Constituição Federal, ainda estão sujeitos às Constituições Estaduais”. PORFÍRIO JÚNIOR, Nelson de Freitas. *Federalismo, Tipos de Estado e Conceito de Estado Federal*. In: CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004. p. 9.

<sup>60</sup> ELALI, André. **O Federalismo Fiscal Brasileiro e o sistema Tributário Nacional**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 31.

transferências intergovernamentais, as quais serão melhor analisadas alhures.

É de se ver, então, que apesar da inspiração nos moldes norte-americanos, a Federação brasileira possui contornos só a ela referentes, sendo prevista expressamente no texto constitucional de 1988, no qual houve um processo maior de descentralização das entidades subnacionais, asseguradas por mecanismo de atribuição de receitas próprias a todos estes.

## **2.6 Pacto Federativo como cláusula pétrea: a hermenêutica do art. 60, §4º da CF/1988**

A Constituição é considerada a norma suprema do ordenamento jurídico positivo brasileiro, onde todas as demais normas devem ser com ela compatíveis. É considerada verdadeira representante da vontade do povo e fundamento jurídico de existência do Estado Federal.

Como consequência dessa supremacia constitucional<sup>61</sup>, no texto constitucional de 1988 há a previsão de um procedimento mais dificultoso de exercício do poder de emenda aos seus dispositivos. É a chamada rigidez constitucional.

Antes de adentrar-se na análise da hermenêutica do disposto no art. 60, §4º, I da Constituição Federal de 1988, há de se esclarecer um ponto de crucial importância: o enquadramento do preceito federativo como princípio.

É de se gizar, que os princípios trazidos na Constituição brasileira fazem parte de uma categoria lógica e, na medida do possível, universal, embora não se possa olvidar que, antes de qualquer coisa, quando eles são incorporados a um sistema jurídico Constitucional-Positivo, acabam por refletir a “própria estrutura ideológica do Estado e, como tal, representativa dos valores consagrados por uma determinada sociedade”<sup>62</sup>.

No entanto, mesmo tendo sido atribuído ao mesmo à posição de princípio<sup>63</sup>, na

---

<sup>61</sup> Sobre o tema da supremacia constitucional, assim leciona Ari Sunfeld: “o ato administrativo e a sentença valem se estiverem de acordo com a lei, que lhes é superior; a lei vale se estiver de acordo com a Constituição, que lhe é superior. Olhando no sentido inverso, verificamos que a Constituição é o fundamento de validade de todas as normas do ordenamento jurídico. Nisto constitui a supremacia da Constituição”. SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de Direito Público**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 40.

<sup>62</sup> DANTAS, Ivo. **Princípios constitucionais e interpretação constitucional**. Rio de Janeiro: Lúmen, 1995.

<sup>63</sup> Longe de se adentrar em questões doutrinárias de se o princípios seriam ou não considerados normas, bem assim a insistente diferenciação entre princípios e regras, ante a complexidade dos temas, portanto dignos da confecção de um outro trabalho, estes não terão espaço no presente estudo. Sobre o tema ver: LOPES, José Reinaldo de Lima. Juízo jurídico e a falsa solução dos princípios e das regras. *In: Revista Legislativa*. nº 160. Brasília: Senado Federal, out/dez. 2003 Ainda sobre o tema ver: SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. *In: Revista Latino-americana de Estudos Constitucionais*. nº 1. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

realidade o Pacto Federativo seria um limite objetivo à atuação tanto do legislador ordinário quanto do próprio constituinte reformador. Logo, não há, quando da sua leitura, a abertura semântica própria dos princípios como vetores axiológicos, prescindindo, portanto, de uma maior mediação intelectual para desvendar-se seu conteúdo<sup>64</sup>.

Sendo assim, o que se quis dizer, na verdade, quando da alocação deste como princípio é o fato de que seus preceitos irão irradiar por todo o ordenamento jurídico brasileiro, servindo-lhe de base, tendo como decorrência lógica a idéia de que nenhum instrumento normativo ou interpretação dos seus preceitos, poderá ir de encontro com os primados da Federação.

A Constituição Federal de 1988, a fim de resguardar preceitos tidos como imprescindíveis para a ordem constitucional, evitando a sua destruição, ou alteração substancial dos mesmos, concedeu aos preceitos do art. 60, §4º<sup>65</sup>, a característica de imutabilidade<sup>66</sup>: são as chamadas cláusulas pétreas, ou normas de controle, uma vez que, mediante a sua análise permite-se aferir a constitucionalidade ou não de possíveis revisões constitucionais que possam eventualmente ir de encontro ao seu conteúdo<sup>67</sup>.

Constituem-se, então, em limites de ordem material opostos ao Poder Constituinte Derivado, um núcleo material intangível, o qual não poderá ser modificado por meio de reforma constitucional, senão por uma nova constituinte, no intuito de se evitar a abolição ou uma radical transformação da ordem constitucional vigente.

Logo, toda e qualquer tentativa de revisão do texto constitucional deverá observar

---

<sup>64</sup> Cabível de nota acrescentar que apesar da mediação intelectual para desvendar o conteúdo de princípios traduzidos em limites objetivos, dentre eles o de Pacto Federativo, isso não implica dizer que há uma isenção total de subjetividade, uma vez que, para além de os textos normativos não possuírem conteúdo algum se destacado do ordenamento jurídico, histórico e peculiaridades do Estado em que foi editado, faz-se impossível, ainda, a busca da chamada “vontade do legislador”, pois uma vez produzido, o texto se desprende de seu autor, não possuindo um significado prévio na intencionalidade do legislador, ou no próprio texto em si, não cabendo ao seu intérprete reconstruir um “sentido originário”, mas sim, buscar um, criá-lo, em interação com o contexto social-histórico.

<sup>65</sup> Constituição Federal de 1988: “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta (...) §4º. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I – a forma federativa de Estado; II – o voto direto, secreto, universal e periódico; III – a separação dos Poderes; IV – os direitos e garantias individuais”.

<sup>66</sup> Cumpre, no entanto, fazer-se uma pequena diferenciação entre rigidez constitucional e imutabilidade. Com efeito, o conceito de imutabilidade não se faz presente tão somente nas Constituições rígidas. Ambos constituem-se em uma limitação ao poder de reforma, no entanto, enquanto que a rigidez constitucional traduz-se numa limitação de ordem procedimental, ou seja, formal, trazendo mecanismos mais gravosos de modificação da Constituição tida como rígida; a imutabilidade, por sua vez, consiste numa limitação de ordem substancial, material, caso em que a própria texto Constitucional prevê certos conceitos que não podem ser modificados mediante revisão ou reforma constitucional. Daí, então que mesmo uma Constituição dita flexível pode contemplar um núcleo intangível, que seriam as denominadas “cláusulas pétreas”.

<sup>67</sup> MENDES Gilmar Ferreira. **Controle de constitucionalidade**; aspectos jurídicos e políticos. São Paulo: Saraiva. 1990. p. 98.

esse núcleo intocável, sob pena de inconstitucionalidade, uma vez que as cláusulas pétreas são consideradas normas de controle desta atividade.

Assim sendo, a restrição contida nos incisos do art. 60, § 4º da Constituição Federal de 1988 não se refere tão somente a abolições do conteúdo efetivamente expresso em seu rol, mas também a qualquer tentativa de modificação conceitual do mesmo que venha porventura restringir ou demonstre, uma certa tendência à sua supressão do ordenamento jurídico pátrio.

A forma federativa de Estado é resguardada pela Constituição Federal de 1988, sendo considerada cláusula pétrea<sup>68</sup>, segundo bem preceitua o seu art. 60, § 4º, I<sup>69</sup>. Sendo assim, decorre que ela não poderá ser objeto de Emenda tendente à sua abolição ou até mesmo mitigação que culmine no atingimento do seu núcleo central, isto é, do elemento conceitual do instituto.

É de se elucidar que o chamado princípio federativo, conceito que fora desenvolvido inicialmente por Pierre-Joseph Proudhon<sup>70</sup>, como crítica às tendências centralistas dos Estados, não se resume apenas na distribuição de poder entre as unidades subnacionais, mas também na concessão de autonomia às entidades federativas, a ser exercida dentro dos limites estabelecidos pela própria Constituição.

Logo, o núcleo intangível desse preceito não abrange tão somente a divisão do Estado Federal brasileiro em entidades federativas, como também toca noções como as de autonomia política, administrativa e financeira a ele inerentes.

Assim sendo, imprescindível dizer que qualquer tentativa de reforma constitucional que veicule em seu conteúdo a abolição ou radical transformação do conceito essencial de Federação, neste incluindo a ideia de autonomia, vai de encontro frontalmente à Constituição Federal de 1988, uma vez que se constituem no núcleo central da ideia de Federação, o qual é petrificado na ordem constitucional brasileira, ante ao disposto no art. 60, §4º, I da Carta Maior.

Assim sendo, conforme se verá adiante, as inúmeras tentativas de unificação da

---

<sup>68</sup> As quais são também denominadas de cláusulas de garantia da eternidade.

<sup>69</sup> Constituição Federal de 1988: “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: (...)§ 4º. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado”.

<sup>70</sup> Para Proudhon, o princípio federativo estava ligado à igualdade social e o equilíbrio de rendas. Segundo o autor, “[...] el principio federativo aparece acá íntimamente ligado com los principios de igualdad social de las razas y del equilibrio de las fortunas. El problema político, el problema económico y el problema de las razas son un solo y mismo problema, que debe resolverse con la misma teoría y la misma jurisprudencia”. PROUDHON, Pierre Joseph. **El principio federativo y la necesidad de reconstruir el partido de la revolución**. Tradução: Aníbal D'auria. Buenos Aires: Libros de Anarres, 2008. p. 225.

competência tributária do ICMS com vistas a apaziguar o clima bélico entre os entes federativos brasileiros, na busca de investimentos da iniciativa privada, quedaram-se inconstitucionais com base no disposto no art. 60, §4º, haja vista que a repartição constitucional de competências tributárias influenciam diretamente na autonomia financeira das unidades subnacionais, colocando em risco a autonomia político-administrativa dos mesmos, elemento identificador de um Estado Federal e, portanto, não passível de modificações que tragam em seu bojo uma tendência abolidora dos seus contornos.

### 3 FEDERALISMO FISCAL NO BRASIL

3.1 – Direitos e deveres recíprocos do Estado e dos indivíduos; 3.2 – Exações tributárias como meio de efetivação dos direitos constitucionalmente previstos; 3.3 – O Estado Fiscal; 3.4 – Mecanismos de garantia de autonomia aos entes federativos em um Federalismo Fiscal – competências tributárias e repasses; 3.4.1 – As competências tributárias; 3.4.1.1 – Rigidez da repartição de competências tributárias; 3.4.2 – Transferências de Receita 3.5 – Evolução histórica do federalismo fiscal brasileiro; 3.6 – As competências tributárias na Constituição Federal de 1988.

#### 3.1 Direitos e deveres recíprocos do Estado e dos indivíduos

Precipuamente, cabe aqui esclarecer que quando se fala em deveres jurídicos atribuídos ao Estado não se quer falar em um dever de observância à uma determinada conduta atrelado a um ato coercitivo a título de sanção ante a sua inobservância, uma vez que se se tomar esta situação como parâmetro não se poderia falar em dever jurídico do Estado, mas sim em deveres ético-políticos, visto que ao Estado não são aplicadas sanções ante a não observância de certas condutas<sup>71</sup>.

Neste diapasão, somente seria coerente falar de atribuição de deveres jurídicos aos indivíduos e não ao Estado, uma vez somente àqueles é atribuído o arbítrio de cumprir o dever a ele imposto ou violá-lo.

Mas, como a atribuição é apenas uma operação mental possível, e não uma operação de pensamento necessária, e envolve sempre uma ficção, pois, na realidade, nunca é o Estado como pessoa jurídica mas um indivíduo bem determinado quem cumpre ou viola o dever estatuído pela ordem jurídica, pode-se, no uso linguístico, atribuir ao

---

<sup>71</sup> Para elucidar essa ideia de *dever jurídico* Kelsen se utiliza da seguinte questão: “assim sucede quando, por exemplo, se diz que o Estado é obrigado a punir o malfeitor, embora a aplicação da pena pela ordem jurídica ligada a um delito não constitua conteúdo de um dever jurídico, pois a sua não-aplicação não é tornada pressuposto de uma sanção e o órgão aplicador do Direito apenas recebe competência para aplicar a pena, mas não é obrigado a aplicá-la. Se um tal dever existe como dever funcional do órgão aplicador do Direito, ele apenas pode – coerentemente – ser atribuído ao Estado quando a sua violação também lhe possa ser atribuída, pois sujeito de um dever jurídico é aquele através de cuja conduta o dever pode ser violado: o delinquente potencial. Se o dever funcional de punir o malfeitor é constituído através de sanção penal e se, como é comum, não se atribui ao Estado qualquer delito punível – se é que se lhe atribui ao Estado qualquer delito -, também lhe não pode ser atribuído, consequentemente, o dever em questão. Mas no uso corrente da linguagem, não é sequer este dever funcional do órgão que é atribuído ao Estado. Como dever funcional, ele é considerado dever do indivíduo cuja conduta forma o conteúdo deste dever. Com isto se faz já o bastante para satisfazer ao requisito da existência de um “suporte” do dever; e não se torna necessária, por isso, qualquer atribuição à pessoa jurídica do Estado. Portanto, com o dever de punição do Estado, não se exprime este dever funcional do órgão, mas apenas se exprime um postulado ético-político endereçado à ordem jurídica: o de ligar a uma conduta socialmente pernicioso uma pena, a título de sanção”. KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução: João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 335.

Estado um dever e a conduta que representa o seu cumprimento sem que também se lhe atribua a violação do dever; pode manter-se – no interesse da autoridade do Estado, ou seja, do seu governo – a concepção de que o Estado pode na verdade praticar – de conformidade com o dever – o lícito mas não – com violação do seu dever – o ilícito<sup>72</sup>.

Neste sentido, Savigny, adepto da teoria ficcionista, defende a noção de que a atribuição de personalidade jurídica ao Estado seria uma ficção por razões estritamente utilitárias, defendendo ainda a ideia de que somente aqueles dotados de consciência e vontade poderiam ser considerados sujeitos de direitos, os demais, que se tenha convencionado denominar sujeitos, seriam uma mera criação do ordenamento jurídico, fictamente considerados como existentes. Assim, o direito subjetivo seria o poder da vontade reconhecido juridicamente, não havendo que se falar em pessoas jurídicas, nas quais se encaixaria o Estado, como detentoras de direitos e deveres<sup>73</sup>.

Segundo Jellinek, adepto da teoria realista, a capacidade jurídica tem gênese na ordem jurídica, tendo como pressuposto o homem. Sendo assim, o direito se consubstanciaria em uma relação intersubjetiva, não havendo qualquer óbice em atribuir-se direitos e deveres às unidades coletivas, na qual se consubstancia o Estado, apesar deste último não se constituir em um algo material, palpável. O Estado seria uma forma necessária de síntese da consciência dos indivíduos que o compõem, uma unidade coletiva capaz de adquirir subjetividade jurídica<sup>74</sup>.

No entanto, para fins deste adotar-se-á a teoria de Kelsen, para quem haverá a possibilidade de violação de um dever jurídico imposto ao Estado sempre que tal dever tenha por conteúdo a prestação de um direito patrimonial, o qual deverá ser cumprido às custas do patrimônio do próprio Estado e que caso seja necessária a execução forçada<sup>75</sup>, esta recaia também sobre o patrimônio estatal. E é neste sentido que a noção de deveres jurídicos é atribuída, neste, ao Estado<sup>76</sup>.

<sup>72</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução: João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 336.

<sup>73</sup> SAVIGNY, Friedrich Carl von. **Sistema del Derecho Romano Actual**. Tomo I. Tradução: Jacinto Mesía e Manoel Poley. Madri: F. Góngora y Compañía Editores, 1878. p. 38.

<sup>74</sup> JELLINEK, Georg. **Teoria Geral do Estado**. Fundo de Cultura Econômica. México: 2002, p. 379.

<sup>75</sup> Apesar deste ato de coerção ser atribuído ao próprio Estado, não há que se falar em um ato de coerção sobre si próprio, uma vez que esta há de se operar “contra a vontade do órgão em cuja competência se integra a administração daquela parte do patrimônio tomada em consideração [...] Como a atribuição é apenas uma operação mental possível, mas não necessária, a atribuição do padecimento do mal, representado pelo ato de coerção, ao Estado, não é de forma alguma necessária e não deve ser feita quando se pretenda evitar a configuração de um ato de coerção dirigido pelo Estado contra si próprio. A execução forçada realiza-se, então, no patrimônio do Estado, mas não deve interpretar-se como sendo dirigida contra a pessoa do Estado”. KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução: João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 340.

<sup>76</sup> Ante a complexidade do tema, portanto digno da confecção de um trabalho próprio, aqui não se irá adentrar

Dessa forma, o ordenamento jurídico estatal estabelece uma série de direitos aos indivíduos, os quais serão realizados por meio do Estado, no cumprimento dos seus deveres.

Pode-se dizer que os direitos do Estado frente aos indivíduos, traduzem-se, dentre outros, nos deveres imputados pelo ordenamento jurídico a estes últimos. Assim sendo, a relação entre a ideia de deveres/direitos dos indivíduos/Estado, seriam de reciprocidade inversamente proporcional, uma vez que, quanto mais deveres forem imputados ao Estado, maior será o âmbito de direitos dos sujeitos nele inseridos, enquanto que o inverso também será igualmente verdadeiro.

Os deveres imputados aos indivíduos perante o Estado podem ser apreciados sob dois aspectos: o primeiro deles relaciona-se com a ideia de contribuição pessoal do mesmo ao próprio Estado, como instituição voltada para a satisfação das necessidades públicas; outro como contribuição às ordens editadas pelo Estado, visando o bem público.

Os deveres do Estado também se subdividem em dois aspectos: alocação de pessoal em seus órgãos e destinação de verbas para que as necessidades públicas sejam satisfeitas. Sob o primeiro aspecto, os deveres estatais serão realizados mediante a disposição de pessoal em seus órgãos com vistas à prestação de serviços próprios da Administração, uma vez que estes não se executam sozinhos. Assim, certos indivíduos irão funcionar como agentes executores da “vontade” do Estado, neste caso os funcionários públicos.

O segundo aspecto, por sua vez, traduz-se na destinação de verbas para o exercício das funções atribuídas pelo ordenamento jurídico ao Estado, fruto da descentralização político-administrativa; bem assim, no oferecimento de uma infra-estrutura básica e necessária “minimamente funcional, o que demanda a obtenção de receitas próprias, cujo escopo constitui-se no financiamento dos gastos decorrentes destes encargos”<sup>77</sup>, uma vez que a organização descentralizada do Estado visa precipuamente a realização de um determinado nível de satisfação das necessidades públicas<sup>78</sup>.

É de se ver, então, a extrema importância da garantia de recursos financeiros aos entes federativos e a sua direta ligação com a garantia dos meios necessários à efetivação dos

---

mais detidamente na questão da inserção ou não do Estado como sujeito de direitos e deveres, servindo, tal elucidação, para demonstrar que quando aqui se fala em deveres do Estado, quer-se referir aos deveres de cunho patrimonial a ser cumprido as expensas do patrimônio público.

<sup>77</sup> BERTI, Flávio de Azambuja. **Direito Tributário e Princípio Federativo**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 118.

<sup>78</sup> NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos**. Disponível: <<http://buscalegis.ufsc.br/revistas/index.php/buscalegis/article/viewFile/15184/14748>> Acesso em: 13/01/2011.

deveres juridicamente atribuídos aos Poderes Públicos estatais.

Insta ressaltar que em um Estado Social<sup>79</sup>, mais comprometido com a busca do bem-estar social, o conjunto de deveres a ele imputado é ainda maior, haja vista que lhe cabe intervir na sociedade de maneira tal, que possa fornecer aos indivíduos todos os direitos que lhes são cabíveis, principalmente aqueles que fazem parte do rol de direitos sociais, os quais necessitam de uma intervenção positiva do Poder Público, pois só poderão ser fruídos por todos mediante a disposição, pelo Estado, de prestações positivas<sup>80</sup>.

No entanto, cabe gizar que todos os direitos relativos aos indivíduos implicam na cooperação social, não somente os ditos direitos sociais<sup>81</sup>, uma vez que não seriam auto-executáveis. No entanto, na maioria das vezes os direitos sociais demandam mais recursos que os individuais, o que não culmina dizer que estes apresentem um custo zero<sup>82</sup>. Sendo assim, a proteção destes sempre terão um custo a ser dispendido pelo Estado e por ele suportado mediante sua atividade financeira.

Neste mesmo sentido preceitua Nabais:

[...] todos os direitos, porque não são dádiva divina nem frutos da natureza, porque não são auto-realizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado, implicam a cooperação social e a responsabilidade individual. Daí que a melhor abordagem para os direitos seja vê-los como liberdades privadas com custos públicos. Na verdade, todos os direitos têm custos comunitários, ou seja, custos financeiros públicos. Têm portanto custos públicos não só os modernos direitos sociais, aos quais toda a gente facilmente aponta esses custos, mas também custos públicos os clássicos direitos e liberdades, em relação aos quais, por via de regra, tais custos tendem a ficar na sombra ou mesmo no esquecimento<sup>83</sup>.

<sup>79</sup> O Estado Social “ao empregar meios intervencionistas para estabelecer o equilíbrio na repartição dos bens sociais, instituiu ele, ao mesmo passo, um regime de garantias concretas e objetivas, que tendem a fazer vitoriosa uma concepção democrática de poder, vinculada primacialmente com a função e fruição dos direitos fundamentais”. BONAVIDES, Paulo. **Teoria Constitucional da Democracia Participativa (por um Direito Constitucional de luta e resistência. Por uma nova Hermenêutica. Por uma repolitização da legitimidade)**. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 157.

<sup>80</sup> Os direitos sociais acabam por impor ao Estado uma atuação positiva, uma vez que somente ele poderá reduzir as desigualdades sociais. Sendo assim, constituem-se em direitos através do Estado e não contra o mesmo, em oposição à noção de direitos individuais. Nestes direitos o que se pretende proteger não é uma ingerência do Estado na esfera da liberdade individual, como ocorre nos direitos individuais, mas sim a busca da sua atuação positiva, a fim de propiciar um direito de bem-estar social; o indivíduo passa a exigir do Estado enquanto ente propiciador da liberdade humana. No entanto, isto não exclui a ideia de que também os direitos negativos trariam consigo um dispêndio para o Poder Público, mas que, certamente, este seria menos visível à sociedade, uma vez que seus custos não são individualizáveis, sendo, isto sim, gerais. NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos**. Disponível: <<http://buscalegis.ufsc.br/revistas/index.php/buscalegis/article/viewFile/15184/14748>> Acesso em: 15/01/2011.

<sup>81</sup> No entanto, o dispêndio público relativo a este direito é mais evidente.

<sup>82</sup> BARCELLOS, Ana Paula de. **A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 239.

<sup>83</sup> NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos**. Disponível: <<http://buscalegis.ufsc.br/revistas/index.php/buscalegis/article/viewFile/15184/14748>> Acesso em:

Assim, pode-se dizer que o asseguramento de qualquer tipo de direitos, mediante a prestação de bens públicos, representariam um custo estatal, fazendo-se necessária a atribuição aos entes políticos a quem cabe tal execução, de receitas próprias para que possam cumprir tal mister.

Neste contexto, duas são as principais fontes de obtenção de renda de um determinado Estado, quais sejam: as provenientes da sua relação com os particulares, como se particular fosse, mediante a exploração direta de seus bens ou serviços, as chamadas receitas originárias; e as decorrentes da sua inter-relação com o particular, desta vez transvestida de natureza pública. Estas últimas são provenientes do “constrangimento sobre o patrimônio do particular”<sup>84</sup>.

É de se dizer, ainda, que as receitas poderão ser divididas em derivadas e transferidas. Enquanto que as receitas derivadas advêm do exercício da competência tributária pelos entes políticos, as transferidas, por sua vez, são aquelas referentes às transferências, realizadas, dentre outras formas, pelo repasse de parcela da arrecadação tributária, temas que serão melhor expostos adiante.

Dessa forma, tendo em vista a limitabilidade do patrimônio público, ante a sua esgotabilidade, bem assim a impossibilidade de o Estado fazer-se presente em inúmeros ramos de exploração como ente privado fosse, a percepção tão somente de receitas originárias não seria suficiente, em alguns Estados, para muni-lo do montante necessário na persecução de seus fins.

Assim, uma vez que as receitas originárias não possibilitariam por si só “a percepção contínua e prolongada de recursos”<sup>85</sup> para fazer frente aos encargos, atribuições e deveres do Poder Público os quais são permanentes, dá-se a necessidade de uma instituição de fontes de receita que possibilitem uma arrecadação contínua e prolongada.

Inegável dizer, portanto, que as receitas derivadas e transferidas são as formas de obtenção de verbas públicas mais expressivas de um Estado Fiscal. Prova disso é que no Brasil, no ano de 2009, o montante arrecadado com o exercício da competência tributária e as verbas repassadas mediante transferências representaram, respectivamente, um percentual de quase 35% e 4% do Produto Interno Bruto nacional<sup>86</sup>. Assim, das formas existentes, são as

---

15/01/2011.

<sup>84</sup> OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. p. 99

<sup>85</sup> BERTI, Flávio Azambuja. **Direito Tributária e Princípio Federativo**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 119.

<sup>86</sup> Fonte: Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas (IPEA). Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/sites/>

que melhor propiciam recursos aos Estados<sup>87</sup>.

Dessa forma, resta clara a ligação entre as noções de instituição das exações tributárias, sua arrecadação e transferências de receitas, com a de obtenção dos recursos financeiros necessários para a execução das funções do Estado e consequente garantia e efetivação dos direitos dos indivíduos.

E é isto que fundamenta a escolha de um Estado em obter recursos, dentre outras formas, pela tributação, pois “só o tributo fornece ao Estado meios ordinários de subsistência, eis que com ele se obtém receita colhida sobre a riqueza e a atividade econômica desenvolvida de modo normal por parte da população, independentemente da vontade desta”<sup>88</sup>, devendo suas bases tributárias traduzirem uma conduta lícita. Sendo assim, o fato imponible, aquele ocorrido no mundo fático que guarda correlação com a hipótese descrita na norma tributária, há de ser sempre um ato lícito<sup>89</sup>.

Ocorre que, há uma recorrente crítica dos contribuintes à atividade tributária, com base no direito de propriedade que lhes é concedido constitucionalmente, considerando o exercício da competência tributária como uma forma de expropriação. Ao instituir os tributos o Estado estaria expropriando bens particulares, os quais recebem proteção jurídica. Além disso, tal qual ocorre nos impostos, nem sempre o exercício desta atividade irá traduzir uma contraprestação do Poder Público, o que revelaria um verdadeiro confisco por parte da Administração sobre a propriedade particular.

No entanto, não merece guarida tal entendimento, uma vez que o mesmo não leva em consideração<sup>90</sup> que o próprio direito de propriedade decorrerá das bases jurídicas construídas com o apoio do exercício efetivo da atividade tributária pelo Estado. Assim, caso não houvesse tal exercício, garantir a propriedade far-se-ia impossível.

É de se dizer, então, que a impossibilidade de subsistência do direito de propriedade sem a tributação se deve ante ao fato de que “não existem direitos de propriedade anteriores à

---

000/2/publicacoes/cartaconjuntura/carta09/06\_financaspublicas.pdf. Acesso em 10/11/ 2010.

<sup>87</sup> MARTINS, Ives Gandra. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 6.

<sup>88</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Contribuições e Federalismo**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 50.

<sup>89</sup> É neste aspecto que estas exações se diferenciam das multas, da reparação por danos e demais penalidades de cunho pecuniário, pois o fato que irá gerar a relação obrigacional há de ser composto por um ato ilícito.

<sup>90</sup> Nestes casos considera-se o fundamento estritamente jurídico da propriedade, sem que se leve em conta a questão da sua operacionalização. Com relação a tal posicionamento, preceitua Galdino, para quem: “uma questão é a de saber de onde derivam os direitos (ou seja, qual o seu fundamento de validade – o que responde a saber se são direitos ou não). Outra questão, diversa, é a de saber como determinadas situações jurídicas, caracterizadas como direitos – seja lá de onde for que promanam – são operacionalizadas”. GALDINO, Flávio. **Introdução à teoria dos Custos dos Direitos**: direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p. 203.

estrutura tributária”<sup>91</sup>; o direito à propriedade seria um produto de um ordenamento jurídico o qual se apoia na tributação, uma vez que esta fornece as bases necessárias para a sua garantia e efetividade de seus preceitos.

Neste contexto, se ao Estado não fosse garantido um mecanismo tributário de obtenção de receitas, a ele restaria tão somente à tarefa de explorar seus bens naturais, comprometendo seriamente a possibilidade de conceder aos indivíduos uma parcela daqueles sob a forma de propriedade, uma vez que, para além de limitados, tais recursos são também esgotáveis.

Portanto, a garantia pelo ordenamento jurídico do direito de propriedade não culmina na ideia de que “o contribuinte tem um direito natural ou pré-político e que o governo expropria do indivíduo quando cobra seus impostos”<sup>92</sup>, mas sim de que houve uma mera convenção de concessões mútuas e implícitas entre o Poder Público e os indivíduos, onde o primeiro abrirá mão de seus bens naturais, enquanto que o segundo irá municiar o Estado dos recursos necessários a sua sobrevivência.

Sendo assim, forçoso dizer que a propriedade se constituiria em uma convenção jurídica<sup>93</sup> servindo como uma das justificativas da atividade tributária do Estado, haja vista que a este último caberá à satisfação das necessidades públicas.

A tributação seria, então, um preço a ser pago por todos com vistas ao municiamento do Estado dos recursos suficientes para a disponibilização de bens públicos à sociedade, cingida, no entanto, à força econômica de cada indivíduo, isto é, sua capacidade contributiva<sup>94</sup>.

Neste mesmo sentido são as lições de José Casalta Nabais, para quem:

[...] os actuais impostos são um preço: o preço que todos, enquanto integrantes de uma dada comunidade organizada em estado (moderno), pagamos por termos a sociedade que temos. Ou seja, por dispormos de uma sociedade assente na liberdade,

<sup>91</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O Mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 98.

<sup>92</sup> MURPHY, Liam. NAGEL, Thomas. **O Mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 98.

<sup>93</sup> Neste mesmo sentido leciona Murphy, para quem “é ilegítimo, para fins de avaliação de um sistema tributário, fazer apelo a um nível básico de direitos de propriedade numa suposta 'renda bruta pré-tributada', pois essa renda é o produto de um sistema do qual os impostos são um elemento inalienável. Não se pode justificar nem criticar um regime econômico tomando-se como norma independente algo que, na verdade, é uma consequência desse regime”. MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O Mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 13.

<sup>94</sup> LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Substituição Tributária**: uma visão do instituto no ordenamento jurídico brasileiro e sua aplicação na esfera do ICMS. Curitiba: Juruá, 2000. p. 109.

de um lado, e num mínimo de solidariedade, de outro<sup>95</sup>.

A sociedade moderna, tal qual se tem nos dias atuais, não seria possível, então, sem a estruturação fornecida pelo Poder Público, estrutura esta construída e mantida através da alocação de recursos obtidos, dentre outras formas, pela atividade tributária, que, conforme foi visto, constitui-se no meio de arrecadação mais expressivo dos Estados.

### **3.2 Exações tributárias como meio de efetivação dos direitos constitucionalmente previstos**

Conforme foi visto, todo direito tem um custo, e com o intuito de efetivarem-se os direitos constitucionalmente previstos, as unidades subnacionais necessitam de uma fonte de arrecadação de renda, as quais são obtidas, dentre outros meios, através do produto da atividade tributária. Desta forma, garante-se, também a autonomia dos entes federativos, um dos corolários do princípio federativo<sup>96</sup>.

Nabais diferencia três tipos de custos do Estado. O primeiro deles correlaciona-se diretamente com a própria existência do Estado, traduzidos na defesa da pátria. O segundo, por sua vez, são os relativos à manutenção e funcionamento da democracia, consubstanciados no exercício dos direitos políticos dos cidadãos. E, por fim, o terceiro tipo de custo seriam os chamados custos em sentido estrito ou custos financeiros públicos para fazer frente aos custos dos direitos, sendo concretizáveis mediante o dever de pagar os tributos<sup>97</sup>.

[...] todos os direitos, porque não são dádiva divina nem frutos da natureza, porque não são auto-realizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado, implicam a cooperação social e a responsabilidade individual. Daí que a melhor abordagem para os direitos seja vê-los como liberdades privadas com custos públicos. Na verdade, todos os direitos têm custos comunitários, ou seja, custos financeiros públicos. Têm portanto custos públicos não só os modernos direitos sociais, aos quais toda a gente facilmente aponta esses custos, mas também custos públicos os clássicos direitos e liberdades, em relação aos quais, por via de regra, tais custos tendem a ficar na sombra ou mesmo no esquecimento.

Para munir-se dos meios necessários para a sua manutenção, o Estado poderá

<sup>95</sup> NABAIS, José Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável**; Estudos de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 2005. p. 26.

<sup>96</sup> Uma vez que “uma efetiva autonomia política, enquanto liberdade para dizer o direito em seus respectivos âmbitos territoriais, concretizando as premissas do Estado e colocando à disposição dos cidadãos meios que facilitem o máximo possível a realização do bem estar entre estes em âmbito regional e local, demanda certa independência sob as perspectivas econômica e financeira”. BERTI, Flávio Azambuja. *Direito Tributário e Princípio Federativo*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 192.

<sup>97</sup> NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos**. Disponível: <<http://buscalegis.ufsc.br/revistas/index.php/buscalegis/article/viewFile/15184/14748>> Acesso em: 15/01/2011.

utilizar-se do seu patrimônio ou propriedade, bem assim dos rendimentos da atividade comercial por meio da sua tributação. Haja vista a esgotabilidade inerente a todos os bens, a via utilizada de forma mais expressiva para este mister, assenta-se no exercício da competência tributária.

Ou seja, com o escopo de aparelhar-se dos meios necessários para a garantia destes direitos, dentre outras formas, o Estado impõe à sociedade o pagamento de prestações pecuniárias não sancionadoras, instituídas em lei e arrecadadas pela Administração ou quem lhe faça às vezes, o tributo<sup>98</sup>.

A doutrina propõe inúmeras acepções do termo tributo, as quais não cabem aqui elencar<sup>99</sup>, não havendo um consenso acerca do mesmo. No entanto, para efeitos deste, tomar-se-á emprestada à definição trazida no art. 3º do Código Tributário Nacional<sup>100</sup>, segundo o qual tem-se por tributo toda prestação pecuniária compulsória, a qual não constitua sanção de ato ilícito, a ser instituída em Lei e cobrada pela Administração ou quem lhe faça às vezes.

Quanto a sua função primordial não há dúvidas: arrecadar recursos financeiros os quais serão utilizados no custeio, manutenção e financiamento do Estado. É de se dizer que, apesar desta última não se constituir na sua única finalidade, seria, inquestionavelmente, a mais expressiva. E como reflexo desta, surge a perspectiva extrafiscal da tributação, como um verdadeiro meio de promoção da igualdade de oportunidades e da justiça distributiva<sup>101</sup>.

A arrecadação proveniente das exações tributárias impostas aos indivíduos são voltadas, portanto, para cobrir as necessidades públicas. Sem o montante arrecado pela Administração, ou quem lhe faça às vezes, o Estado e suas unidades subnacionais não possuiriam meios suficientes para a consecução de seus fins. Sendo assim, não se pode compreender um determinado direito sem se saber a dimensão dos seus custos<sup>102</sup>.

---

<sup>98</sup> Segundo Nabais, os tributos seriam o preço que a sociedade paga por viver em uma comunidade organizada em Estado e assente na liberdade e em um mínimo de solidariedade. NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos**. Disponível: <<http://buscalegis.ufsc.br/revistas/index.php/buscalegis/article/viewFile/15184/14748>> Acesso em: 15/01/2011..

<sup>99</sup> Ante a complexidade do tema, não caberá aqui fazer-se a análise dos diversos conceitos de tributo atribuídos pela doutrina. Sobre o tema ver GRAU, Eros. **Conceito de tributo e fontes do direito tributário**. São Paulo: resenha tributária, 1975.

<sup>100</sup> Código Tributário Nacional: “Art. 3º 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”.

<sup>101</sup> No entanto, ante a complexidade do tema, portando digno de um trabalho próprio, este não será melhor desenvolvido aqui. Sobre o tema ver: GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e Direito Tributário**. São paulo: Dialética, 1999.

<sup>102</sup> GALDINO, Flávio. **Introdução à teoria dos custos dos direitos**: direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p. 210.

Apesar de não estar expresso no sistema jurídico brasileiro, dele se pode extrair por construção hermenêutica, e pela análise acurada dos preceitos insertos no ordenamento jurídico pátrio, um dever de pagar o tributo, uma vez que a sua obrigatoriedade decorre de um ato de autoridade, previsto em lei. Seriam, portanto “contribuições obrigatórias de direito Público. Pertencem ao campo da economia coativa. Juridicamente são obrigações *ex lege*”<sup>103</sup>.

Ante a sua imprescindibilidade na manutenção e garantia dos fins do Estado Federal, parte da doutrina já defende a ideia de dever fundamental de pagar tributos, cabendo sua breve análise<sup>104</sup>.

Em via contrária do que ocorre com os direitos fundamentais, pouco se desenvolveu doutrinariamente acerca dos deveres fundamentais. Diferente do que ocorre com os direitos fundamentais, os quais são apenas reconhecidos pelo legislador constituinte, sendo a ele pré-existentes, os deveres fundamentais, por outro lado, constituem-se em uma criação legislativa.

Constitui-se em posições jurídicas passivas, autônomas em relação aos direitos fundamentais, subjetivas, individuais e universais permanentes. Além disso, sua aplicação não se dará, via de regra, de forma direta, tal qual ocorre com os direitos fundamentais, mas são geralmente concretizados, isto sim, mediante instrumento infraconstitucional.

Com relação à fundamentação dos deveres fundamentais, pode-se falar que esta se subdivide em uma de razão lógica e outra jurídica. A razão de ser lógica dos deveres fundamentais corresponde à expressão da soberania do Estado cujo esteio assenta-se na dignidade da pessoa humana<sup>105</sup>. Já a jurídica, por sua vez, reside na sua previsão constitucional. Ou seja, mesmo que não haja a previsão constitucional, não mais poderá se dizer que esses deveres seriam fundamentais<sup>106</sup>, o que não obsta, no entanto a sua imposição pelo legislador ordinário, no entanto, apesar de poderem ser considerados fundamentais sob um ponto de vista material.

---

<sup>103</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1972. p. 157.

<sup>104</sup> Sobre o tema ver: NABAIS, José Cabalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2004.

<sup>105</sup> NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos**. Disponível: <<http://buscalegis.ufsc.br/revistas/index.php/buscalegis/article/viewFile/15184/14748>> Acesso em: 15/01/2011.

<sup>106</sup> Poderão, no entanto, ter notas de fundamentalidade material, ocorre que, mesmo possuindo tal característica isso não implica em dizer que eles seriam verdadeiros direitos fundamentais, mas sim deveres legais. Disso resulta a ideia de que os deveres fundamentais somente serão assim considerados se além da fundamentalidade formal estiverem previstos na Constituição, mesmo que implicitamente. NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos**. Disponível: <<http://buscalegis.ufsc.br/revistas/index.php/buscalegis/article/viewFile/15184/14748>> Acesso em: 15/01/2011.

Neste mesmo sentido aduz Nabais para quem “como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o Estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida organizada em Estado Fiscal”<sup>107</sup>.

Entrementes, em que pese a sua interferência direta na concretização dos direitos dos indivíduos, uma vez que na efetivação da maioria destes haverá um dispêndio monetário, sendo poucos os direitos considerados financeiramente negativos, quase sempre representando um custo para o Estado, o discurso apontando para uma diminuição da carga tributária é recorrente no Brasil, fomentados pela insatisfação dos cidadãos em pagar os tributos<sup>108</sup>.

Ocorre que, como bem se viu, os tributos não podem ser analisados como um sacrifício da propriedade privada, mas como via ideal e necessária na consecução da efetividade dos direitos atribuídos aos indivíduos e satisfação das necessidades públicas.

### 3.3 O Estado fiscal

O Estado Fiscal seria aquele cujas necessidades financeiras devem ser supridas mediante a imposição de exações tributárias aos indivíduos. Nas Federações ganham uma importância ainda maior, uma vez que influenciam diretamente na manutenção de sua estrutura descentralizada.

Nos Estados tidos como Unitários apenas ao ente central será reservada a faculdade de instituir tributos e tratar de matéria tributária, não podendo se falar em descentralização desta atividade. Sendo assim, é nos Estados descentralizados que esta divisão merece maiores comentários.

Digna de referência é o caso dos chamados “Federalismo de Integração”, no qual as entidades subnacionais se submetem ao ente central, ao qual caberá versar sobre toda a matéria tributária, bem assim acerca da arrecadação do produto da atividade tributária, a ser após repassado aos demais entes. No entanto, nestes casos, verifica-se uma Federação tão somente nominal, “em uma folha de papel”, uma vez que na prática tal centralização minaria

---

<sup>107</sup> NABAIS, José Cabalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2004. p. 679.

<sup>108</sup> Tal discurso baseia-se na teoria da norma tributária como norma de rejeição social, contrária a noção de dever de pagar o tributo. Preceitua que, por impor uma intervenção do Estado no patrimônio individual, acabaria gerando um sentimento de má vontade no cumprimento voluntário de sua consequência jurídica: uma prestação pecuniária não-sancionatória. MARTINS, Ives Gandra. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 12.

a autonomia político-administrativa dos entes periféricos, elemento, como já visto anteriormente, imprescindível na identificação de um Estado Federal<sup>109</sup>.

Assim, se a autonomia dos componentes do Estado é essencial à subsistência da Federação, outra modalidade será que não a Federal, um Estado onde as suas entidades parcelares gozariam de um âmbito de autonomia tão somente no plano abstrato, deontológico, uma vez que “não basta que haja referência nominal na Constituição a essa autonomia: é preciso que haja condições materiais a que ela seja exercida, sob pena de não existir uma autêntica federação, mas uma federação nominal, ou formal”<sup>110</sup>.

Cabível dizer, portanto, que uma das principais características de um Estado Federal é a distribuição de competências entre os entes federativos pelo próprio ordenamento jurídico, com vistas à satisfação das necessidades públicas.

Neste contexto, para que as unidades subnacionais possam exercer seus deveres jurídicos e para assegurar, bem assim, a autonomia das mesmas, é que a elas deve ser resguardado um âmbito de arrecadação financeira, munindo-as dos meios necessários para tal<sup>111</sup>, uma vez que, conforme já foi dito, estes deveres traduzem-se em um dispêndio monetário às entidades políticas.

Sendo assim, é de se ver que a autonomia político-administrativa concedida aos componentes de um Estado Federativo relaciona-se intimamente com a ideia de suficiência financeira das mesmas, sem a qual a um outro ente, provavelmente ao central, caberia a tarefa de muni-los do montante necessário para este mister. Nestes casos haveria uma verdadeira submissão entre eles, fato indesejável nestes tipos de Estado, comprometendo, inclusive, a sua feição de Federação.

É de se dizer, portanto, que a estrutura fiscal de garantia da autonomia financeira dos entes federativos constitui-se no reflexo jurídico-tributário da adoção do Federalismo em um

---

<sup>109</sup> Neste mesmo sentido Porfírio Júnior, para quem “Se em nome da cooperação – ou para alcançar maior eficiência na captação e alocação de recursos – , a União passa a intervir demasiadamente na autonomia dos Estados-membros, o Estado Federal pode transformar-se em verdadeiro Estado unitário, descentralizado constitucionalmente, ou seja, paradoxalmente, pode haver a *destruição* da própria Federação”. PORFÍRIO JÚNIOR, Nelson de Freitas. *Federalismo, Tipos de Estado e Conceito de Estado Federal*. In: CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004. p 10.

<sup>110</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Contribuições e Federalismo**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 50

<sup>111</sup> Uma vez que a independência político-administrativa dos entes parcelares pressupõe a autonomia financeira, ou seja “la capacidad funcional del federalismo presupone, al menos para los Estados-miembros, fuentes financieras”. El independientes. Instituto de Investigaciones Legislativas del Senado de la República. **Federalismo Mexicano: Elementos para su estudio y análisis**. Senado de la República LVIII Legislatura, México, 1998. p. 9.

determinado Estado, constituindo-se não em um fim em si mesmo, mas um meio<sup>112</sup>: de garantia da autonomia político-administrativa das mesmas.

### **3.4 Mecanismos de garantia de autonomia aos entes federativos em um Federalismo Fiscal – competências tributárias e repasses**

Conforme já foi visto alhures, a autonomia das unidades parcelares em um determinado Estado é um dos elementos caracterizadores da Federação, na qual a sua observância é imprescindível.

E para que seja assegurada dita autonomia dos entes federados mister se faz a garantia de obtenção de recursos financeiros próprios aos mesmos, a fim de que possam ser cumpridas as suas tarefas juridicamente atribuídas. Estas últimas decorrem diretamente da noção de repartição de competências entre os entes políticos, ideia inerente à identificação de um Estado Federal<sup>113</sup>.

Os Estados Federativos devem adotar, então, certos mecanismos de garantia dessa autonomia, onde os mais comuns traduzem-se na repartição da competência tributária<sup>114</sup> e nas transferências de receita, sendo as intergovernamentais, segundo a qual haverá o repasse de parte do produto arrecadado no exercício das competências tributárias de um ente federativo para outro, as que mais colaboram parta tal mister, conforme se verá adiante.

Sendo assim, pode-se dizer que ambas constituem-se nos instrumentos jurídico-constitucionais de garantia da autonomia financeira orçamentária dos entes políticos.

No Brasil, com o processo de redemocratização e a Constituinte de 1988, foram tecidas mudanças no Sistema Tributário Nacional, dentre elas a adoção de mecanismos mais eficientes na afirmação da autonomia dos entes federativos<sup>115</sup>, tendo sido escolhido o caminho

<sup>112</sup> Ao discorrer sobre o Federalismo Fiscal no mundo ocidental, Tremonti e Vitaletti: “Il *pactum unionis* non è qui concepito e costruito come *pactum subiectionis*. Il dovere fiscale non è concepito come un fine, mas come un mezzo”. TREMONTI, Giulio; VITALETTI, Giuseppe. **Il federalismo fiscale: autonomia municipale e solidarietà sociale**. Roma: Laterza, 1994. p. 07.

<sup>113</sup> Neste mesmo sentido: “Il governo federale presuppone, infatti, anche l'autosufficienza finanziaria: in assenza di autosufficienza finanziaria, il governo locale regredirebbe infatti verso qualcosa di simile al decentramento, l'autonomia trasformandosi allora nel suo opposto, costituito appunto dalla subordinazione”. TREMONTI, Giulio; VITALETTI, Giuseppe. **Il federalismo fiscale: autonomia municipale e solidarietà sociale**. Roma: Laterza, 1994. p. 61.

<sup>114</sup> Nos dizeres de Pinto Ferreira sobre a repartição de competências tributárias: “a estrutura do sistema federativo pressupõe a necessidade de uma distribuição de competência no âmbito financeiro, a fim de permitir à União e aos Estados particulares a plena realização de seus objetivos, num clima de segurança, equilíbrio e harmonia”. FERREIRA, Luís Pinto. **Princípios Gerais do Direito Constitucional Moderno**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1983. p. 909.

<sup>115</sup> REZENDE, Fernando. Reforma Tributária e Federação. In: MORHY, Lauro. **Reforma Tributária em**

da descentralização das competências tributárias, concomitantemente a de transferências de receitas, principalmente de um ente político para o outro, mais comumente da esfera federal para a estadual e municipal<sup>116</sup>.

A primeira delas constituir-se-ia em um instrumento jurídico de descentralização, característica dos Estados Federais mediante a divisão entre as entidades federativas da capacidade de instituir exações que incidirão sobre determinadas bases tributárias, em consonância com os critérios previamente estipulados pelo ordenamento jurídico. No Brasil elas são taxativamente distribuídas na Constituição Federal de 1988.

É de se dizer que o exercício destas competências é extremamente controlado pelo ordenamento jurídico pátrio, inclusive no próprio texto constitucional, não podendo ser efetuado de forma arbitrária: são as chamadas limitações ao poder de tributar.

A segunda técnica, por sua vez, pode ser considerada como um instrumento de distribuição da receita pública arrecadada, fruto do exercício das competências tributárias, principalmente de uma unidade subnacional para outra, de acordo com as desigualdades regionais, com vistas a amenizá-las<sup>117</sup>.

Esta última se explica devido ao fato de que, tendo como pressuposto a inegável divergência econômico-financeira dos entes federativos brasileiros, a autonomia no âmbito tributário concedida aos mesmos não se faria suficiente, por si só, para garantir uma arrecadação uniforme, ou ao menos eficaz na tarefa de amenizar as desigualdades regionais e promover o desenvolvimento das unidades subnacionais<sup>118</sup>.

Explica-se: em entidades parcelares mais pobres não haveria sequer riquezas a serem tributadas, logo, mesmo que os tributos mais expressivos passassem a ser de sua competência, dificilmente sua arrecadação seria capaz de manter a sua autonomia. Com a insuficiente concretização de campo tributável, a arrecadação destes entes seria ínfima, continuando dependentes das demais unidades subnacionais<sup>119</sup>.

---

**questão.** Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2003. p. 160.

<sup>116</sup> Tais transferências são observadas também do âmbito estadual para o municipal.

<sup>117</sup> COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti. **Federalismo e ICMS: reflexos tributários**. Curitiba: Juruá, 2007. p. 61.

<sup>118</sup> Muitas vezes esta arrecadação sequer se mostra suficiente para a total manutenção e funcionamento do ente federativo.

<sup>119</sup> Neste mesmo sentido preceitua Hugo de Brito Machado Segundo, para quem: “Para Estados-membros e Municípios mais pobres, mesmo todos os tributos do sistema seriam insuficientes, pois em seu território não existe riqueza a ser tributada. Não se concretizam as hipóteses de incidência das normas de tributação”. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Contribuições e Federalismo**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 52

Então, e tendo em vista a adoção da forma de Estado Federal Cooperativo<sup>120</sup>, os repasses entre os entes federativos servem, juntamente com a competência tributária concedida aos entes políticos, como verdadeira forma de garantir o desenvolvimento nacional e instrumento de redução das desigualdades socioeconômicas.

Logo, o Sistema Tributário Constitucional adotado no país, finca suas bases na repartição de receitas entre os entes da Federação, mediante a atribuição de competências tributárias e de transferências de valores, principalmente entre as unidades subnacionais, não só para melhor garantir a feição autonômica destas, mas também visando amenizar as desigualdades regionais por meio de uma atuação coordenada entre os entes políticos.

#### 3.4.1 As competências tributárias

Entende-se como competência tributária a prerrogativa que os entes políticos possuem, ante a expressa atribuição constitucional, em estabelecer, *in abstracto*, a Regra-matriz de incidência de um determinado tributo e de legislar sobre a matéria, instituindo a dinâmica da relação jurídico-tributária que se formará quando da sua incidência. Em síntese, seria a “possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”<sup>121</sup>.

Na busca da eficiência máxima<sup>122</sup> do exercício destas competências nos Estados Fiscais em que dita atribuição é descentralizada, a primeira pergunta que exsurge é a de quem deve tributar, isto é, a qual ente político aquela deverá ser atribuída.

Se se fosse analisado tal questionamento apenas sob a ótica das despesas expendidas pelas unidades subnacionais na garantia e satisfação das necessidades públicas, ter-se-ia que considerar a noção de que aos entes locais, de uma forma geral, caberá a promoção de um grande número de bens públicos, haja vista que estes deverão ser providos pelo ente político que mais se aproxime geograficamente dos mesmos.

No entanto, há inúmeros serviços cuja análise devem transcender o ângulo tão somente da despesa para que sejam analisados sob o contexto dos custos e benefícios do

---

<sup>120</sup> Tal modelo pressupõe a atuação coordenada dos entes federativos direcionada para a amenização das diferenças regionais e conseqüente disposição a todos os indivíduos dos direitos previstos em seu ordenamento jurídico. ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 3. ed. São Paulo, Atlas, 2005. p. 49. Neste mesmo sentido preceitua Porfírio Júnior, para quem o Federalismo cooperativo “ênfatiza a necessidade de os Estados trabalharem harmonicamente em conjunto com o governo central para resolver os problemas do país”. PORFÍRIO JÚNIOR, Nelson de Freitas. *Federalismo, Tipos de Estado e Conceito de Estado Federal*. In: CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal**. São Paulo: Manole, 2004. p. 4.

<sup>121</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 218.

<sup>122</sup> Refere-se a ideia de custos mínimos dispendidos para uma maior arrecadação tributária.

exercício das competências sobre suas bases tributáveis<sup>123</sup>, tais como a mobilidade destas últimas, as economias de escala, a facilidade na exportação do tributo e a sua amplitude geográfica, atrelados à noção de capacidade financeira de cada ente político.

Assim, na busca da forma mais eficiente de distribuir entre os entes políticos as competências tributárias e as responsabilidades pela efetivação dos bens públicos, surge a ideia de compatibilizar a maximização de economias de escala, estímulo à revelação de preferências da sociedade, internalização de benefícios e minimização das externalidades negativas<sup>124</sup>.

Com relação à mobilidade das bases tributáveis, tem-se que quando da descentralização das competências tributárias, foi concedida as unidades parcelares dispor de mecanismos de atração daquelas bases para seu território, ante a sua mobilidade. Ou seja, as bases de tributação não serão fixas, podendo translocar-se de um ente federativo para outro. Nos casos em que há uma grande mobilidade destas, as tomadas de decisão de forma descentralizada, quanto ao exercício de suas competências, poderão culminar em externalidades, principalmente na exportação do tributo. Além disso, quanto maior o âmbito geográfico que estas bases tributárias possam se deslocar, maiores serão as probabilidades de ocorrência de externalidades na tributação descentralizada.

Relativamente às externalidades resultantes do exercício da atividade tributária descentralizada, a mais latente delas faz referência à exportação do tributo, o qual se constitui na inobservância da perda da suficiência da arrecadação tributária de outros entes federativos<sup>125</sup>, culminando-se, muitas vezes, em uma aplicação excessiva de tributos sobre os contribuintes destes últimos, ou em via contrária, eleição de renúncias de arrecadação para o fomento da atividade econômica em seus territórios, tal qual ocorre na guerra fiscal, conforme será visto adiante.

Nesta esteira, o clima de competição tributária instaurado no país, na concessão desordenada de benefícios fiscais relativos ao ICMS, que será melhor analisada alhures, refere-se a um problema de externalidade, uma vez que os entes federativos que as concedem, não levam em consideração os eventuais efeitos negativos nas demais unidades subnacionais.

---

<sup>123</sup> Constituem-se nas bases de cálculo sobre as hipóteses de incidência.

<sup>124</sup> MENDES, Marcos José. Descentralização Fiscal baseada em transferências e captura de recursos públicos nos municípios brasileiros. Tese de doutorado. São Paulo: FEA/USP, 2002. p. 5.

<sup>125</sup> MINTZ, Jack. TULKENS, Henry. Commodity Tax Competition Between Member States of a Federation: Equilibrium and Efficiency. *In*: TULKENS, Henry. **Public Goods, Environmental externalities and fiscal competition**. New York: Springer, 2006.p. 476.

Diante do exposto no estudo da questão sobre “quem tributa o quê”, a luzes de conceitos como o da mobilidade da base tributária, facilidade de se exportar tributos para outras jurisdições, bem assim a economia da administração, fica claro que poucas são as exações tributárias que se prestam para serem cobradas pelas entidades locais, sendo estes últimos mais adequados para tributar sobre bases tributárias incidentes sobre o patrimônio imóvel e pelo uso de serviços públicos tributados mediante taxa, tais como o pedágio, coleta de lixo, licenciamento de veículo, dentre outros, uma vez que não se constituem em bens públicos<sup>126</sup>.

No entanto, em que pese os argumentos econômicos apontando para a centralização da competência das exações tributárias com maior facilidade de deslocamento de suas bases tributárias, para se alcançar a eficiência máxima da atividade tributária, o Constituinte Originário adotou a repartição das mesmas entre os entes federativos, sem levar aqueles em consideração, baseando-se na disposição constitucional de que aos entes políticos dever-se-á assegurar uma autonomia no âmbito político-administrativo.

Ora, tal autonomia, conforme já foi visto, relaciona-se intimamente com a noção de atribuição de receitas próprias aos entes federativos para fazer frente às suas obrigações constitucionais e legais. Neste ínterim, foi-lhes concedidas competências tributárias sobre determinadas bases de tributação e a previsão de transferências de receitas na consecução de tal mister.

Assim, tendo em vista a sua relação direta com a manutenção da autonomia dos entes federativos, a qual faz parte do núcleo intangível da noção do preceito Federativo, sendo, dessa forma, imprescindível para a manutenção da estrutura Federal de Estado, a ordem constitucional de 1988 optou por adotar um sistema descentralizado e rígido de repartição das competências tributárias<sup>127</sup> entre os entes políticos que compõem o Estado brasileiro.

Estas normas de repartição de competências estão contidas no chamado Sistema Tributário Constitucional, parte integrante da Constituição Federal de 1988, dispostas entre os seus arts. 153 a 156. Tal matéria é de cunho exclusivamente constitucional, não podendo ser objeto de normas infraconstitucionais.

---

<sup>126</sup> Sob a ótica econômica, como sendo aquele conjunto de prestações não-rivais e não-excludentes, com vistas a satisfação das necessidades públicas.

<sup>127</sup> Pela leitura do título referente ao Sistema Tributário nacional na Constituição Federal de 1988, tem-se que os tributos seriam um gênero que compreenderia 05 espécies, a saber: impostos, taxas, empréstimos compulsórios, contribuições de melhoraria, contribuições sociais, de intervenção no interesse econômico e contribuições de categorias profissionais.

É de se dizer que o texto constitucional não cria propriamente as exações tributárias, apenas distribui discriminadamente a possibilidade de instituí-las e arrecadá-las entre os entes da Federação, atribuindo-lhes uma fonte de receitas. Além disso, o exercício da competência tributária pelo ente ao qual foi conferida, não seria, via de regra, obrigatória, mas sim facultativa<sup>128</sup>.

Cabe ressaltar que mediante esta distribuição foram delimitadas as bases de tributação atinentes a cada ente político. Desta forma, as normas de atribuição de competência tributária às unidades subnacionais seriam imprescindíveis na tarefa de estabelecer limitações à extensão do campo tributário dos mesmos, fixando-se verdadeiras balizas dentro das quais os entes federativos poderão exercer sua competência.

Esta distribuição de competências aos entes políticos, conforme já foi dito, constitui-se em uma das formas de garantia dos recursos necessários para o exercício das atribuições jurídicas e de garantia da autonomia destes entes. Sendo assim, ela além de exteriorizar juridicamente a opção estatal pela descentralização, “corresponde a uma manifestação jurídica da existência de um Estado federal”<sup>129</sup>.

Do exercício desta competência surgem as chamadas normas tributárias em sentido amplo<sup>130</sup>. Imprescindível fazer, então, uma breve elucidação acerca da classificação destas, proposta por Paulo de Barros Carvalho. Segundo o autor, sob o critério do grupo institucional a que estas normas eventualmente pertençam, elas podem ser subdivididas em três tipos, a saber: normas que denotam um princípio; as que definem as balizas de incidência do tributo; e por fim, as que fixam outras providências<sup>131</sup>.

Nas normas tributárias que demarcam um princípio, há uma limitação da atuação legislativa quando da edição das normas que instituem tributos, uma vez que aquela atividade não poderia ficar ao total alvedrio do legislador. Funcionam como verdadeiros limites jurídico-materiais de instituição de exações tributárias. Este tipo de normas está quase todo inserto no texto constitucional e no Código Tributário Nacional. A competência para sua edição será sempre do Estado Federal como ordem global, no exercício da atividade legislativa em âmbito nacional.

---

<sup>128</sup> ESTEVES, Maria do Rosário. **Normas Gerais de Direito Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 57.

<sup>129</sup> COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti. **Federalismo e ICMS: reflexos tributários**. Curitiba: Juruá, 2007. p. 58.

<sup>130</sup> Aqui o termo é utilizado para fazer menção a qualquer norma que verse sobre a atividade tributária do Estado e não como sendo a Regra-matriz de Incidência Tributária, também denominada de normas tributárias em sentido restrito.

<sup>131</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 241.

Cabe dizer, no entanto, que não apenas tais normas terão o condão de limitar o exercício da competência tributária dos entes políticos a quem ela foi atribuída. Assim o é uma vez que o ordenamento jurídico deve ser analisado como um todo, apesar da sua divisão, por conveniência, em vários instrumentos normativos.

Logo, necessário se faz haver uma harmonia e a ausência de contradição entre os seus preceitos, haja vista que “uma norma jurídica não pode gerar efeitos por si só, ou seja, independentemente do contexto de todo o sistema jurídico, do ordenamento jurídico”<sup>132</sup>. Desta forma, o exercício desta competência deve estar em consonância com todos os ditames do ordenamento jurídico pátrio.

Já nas normas que definem a incidência do tributo, há uma descrição de fatos, estipulação dos sujeitos da relação, bem assim dos critérios de determinação da dívida, a Regra-matriz de incidência tributária<sup>133</sup>. Estas poderão ser instituídas pelos entes políticos da Federação, uma vez que a competência para sua edição foi distribuída expressamente pelo texto constitucional.

Neste tipo de normas incluem-se também as normas que concedem isenções, bem assim, as normas sancionatórias, uma vez que representariam materialmente “a atividade impositiva do ente competente, em sentido amplo”<sup>134</sup>,

Por fim, tem-se aquelas que fixam outras providências. Estas se referem às disposições gerais acerca da operatividade da atividade tributária, no escopo de aperfeiçoá-la e torná-la mais efetiva. Elas também devem ser consideradas expressão da competência tributária, juntamente com as normas que instituem tributos, e as normas que denotam um princípio.

As normas definidoras da competência tributária inseridas na Constituição Federal seriam, valendo-se da teoria de Bobbio<sup>135</sup>, normas de estrutura, uma vez que trazem consigo a disciplina da produção de outras normas. Por sua vez, as normas que instituem os tributos

---

<sup>132</sup> ELALI, André. **O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: MP, 2005. p. 36.

<sup>133</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 241.

<sup>134</sup> COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti. **Federalismo e ICMS: reflexos tributários**. Curitiba: Juruá, 2007. p. 107.

<sup>135</sup> Segundo bem aduz Noberto Bobbio, as normas jurídicas se subdividem em normas de comportamento e normas de estrutura. Enquanto as primeiras regulam um comportamento humano, aquelas últimas regulam a produção normativa e não um comportamento humano propriamente dito. Em suma, elas regulariam os procedimentos por meio dos quais se dá a regulação jurídica dos comportamentos humanos. BOBBIO, Noberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Tradução: Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 6. ed. Brasília: UNB, 1995. p. 45.

seriam, estas sim, verdadeiras normas de conduta.

O preceito inovador do mundo jurídico no qual se instituem os tributos, por meio de sua estruturação lógica, criando-se uma relação entre o Estado e os contribuintes, é o denominado por Paulo de Barros Carvalho de Regra-Matriz de Incidência Tributária<sup>136</sup>. Esta norma visa reger condutas, disciplinando as relações entre o Poder Público e os administrados no que condiz à atividade tributária do Estado e é em torno dela que o Direito Tributário Positivo<sup>137</sup> traça as suas diretrizes.

Sendo assim, a Regra-matriz, constitui-se em “uma regra de comportamento, preordenada que está a disciplinar a conduta do sujeito devedor da prestação fiscal, perante o sujeito pretensor, titular do direito de crédito”<sup>138</sup>. Sua estrutura lógica se assimila com a das normas em geral, composta por um antecedente/hipótese e um conseqüente, formando um juízo deôntico-implicacional, todavia, imbricada com significações provenientes dos enunciados do Direito Positivo Tributário<sup>139</sup>.

Logo, forçoso dizer que caso a situação fática se adeque de forma exata aos termos e condições hipoteticamente descritos na norma tributária em sentido restrito, dará gênese à relação jurídico-tributária<sup>140</sup>.

A hipótese de incidência consiste na descrição do fato escolhido pelo legislador que dará ensejo em determinado momento e em determinada circunscrição, à obrigação de pagar o tributo. Sendo assim, seus componentes lógicos seriam os critérios material, temporal e espacial, respectivamente.

É, portanto, um plexo de pressupostos escolhidos pelo legislador, *in abstracto*, anteriores à sua ocorrência, impessoais e gerais, onde os eventos no mundo concreto que porventura se encaixem integralmente em seus preceitos, terão o condão de gerar uma obrigação de cunho tributário: a de pagar o tributo.

O primeiro deles refere-se ao comportamento de pessoas, sejam elas físicas ou

---

<sup>136</sup> Como bem se vê, para fins deste tomar-se-á emprestada a teoria desenvolvida por Paulo de Barros Carvalho acerca da estrutura lógica da norma tributária. Sobre a matéria ver: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 245 e ss.

<sup>137</sup> Para os fins deste estudo, o Direito Tributário é conceituado como conjunto normas jurídicas que versam sobre o tributo, desde a sua instituição à sua arrecadação, inclusive quando esta última se dê de forma indireta. Ou seja, o Direito Tributário constitui-se em Direito Positivo, possuindo linguagem técnica, visto que arraigado em termos prescritivos: resumidamente, é a disciplina jurídica dos tributos.

<sup>138</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 251.

<sup>139</sup> LUNARDELLI, Pedro Guilherme. **Isenções Tributárias**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 51.

<sup>140</sup> BERTI, Flávio de Azambuja. **Direito Tributário e Princípio Federativo**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 116.

jurídicas, que, juntamente com a observância dos demais elementos dará ensejo ao conseqüente da Regra-matriz. Lastreia-se sobre um verbo e um complemento, não podendo aquele se tratar de verbos impessoais ou sem sujeito, uma vez que comprometeriam a operatividade da norma impossibilitando sua aplicação<sup>141</sup>.

O Critério espacial, por sua vez, liga-se diretamente à noção de lugar onde deverá se dar a ação prevista no critério material para que a norma incida. Por fim, o critério temporal fornecerá indicações abstratas para que se saiba com exatidão o instante em que ocorreu o fato descrito no elemento material e conseqüente surgimento da obrigação tributária<sup>142</sup>.

Já o conseqüente consubstancia-se no dever imposto aquele que tem ligação direta com a mesma, ou ainda a um terceiro previsto em Lei, o responsável tributário, de pagar em pecúnia o Poder Público, ou quem lhe faça às vezes. Este dever decorre diretamente da incidência da hipótese da Regra-matriz.

É formado por dois elementos lógicos, os critérios quantitativo e pessoal. Mediante o primeiro deles se poderá aferir o montante que deverá ser cobrado ao seu sujeito passivo, ante a conjugação da alíquota sobre a base cálculo. Já o critério pessoal, por sua vez, subdivide-se em sujeito ativo e passivo da relação jurídico-tributária cuja gênese se deu com a incidência da Regra-matriz. O sujeito ativo seria o titular do direito subjetivo de exigir o montante devido a título de exações tributárias. Já o sujeito passivo, por sua vez, seria aquele sobre quem recairá a obrigação de pagar o tributo<sup>143</sup>.

Sendo assim, na norma tributária instituidora de tributos haverá a descrição abstrata da hipótese de incidência, dos sujeitos ativo e passivo<sup>144</sup> da relação jurídico-tributária, bem assim alíquota e base de cálculo para que se possa aferir o *quantum* devido. Esta descrição *in abstracto* deverá sempre incidir sobre fatos lícitos.

Assim, a delimitação legal dos elementos da Regra-Matriz de Incidência Tributária pelas unidades subnacionais, seria uma expressão da competência tributária concedida aos entes políticos da Federação para prover-lhes uma fonte de receita própria para que possam cumprir suas obrigações juridicamente importas.

---

<sup>141</sup> LUNARDELLI, Pedro Guilherme. **Isenções Tributárias**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 55.

<sup>142</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 257-268.

<sup>143</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 284-344.

<sup>144</sup> Considerar-se-á sujeito passivo da relação jurídico-tributária aquele que possui o dever objetivo de pagar o montante devido quando da materialidade da hipótese fática; é aquele contra o qual a Administração poderá exercer o seu direito subjetivo de cobrar a obrigação tributária. Podem figurar no pólo passivo da relação tributária tanto pessoas físicas quanto jurídicas.

No entanto, não basta que se resguarde a competência de instituir e versar sobre tributos aos entes políticos, devendo haver uma descentralização jurídica dos recursos financeiros, de maneira tal que a competência tributária possa ser um verdadeiro desdobramento da autonomia dos componentes da Federação e, portanto, caracterizadora de um Estado Federal<sup>145</sup>.

Por fim, há que se dizer que não se deve confundir a possibilidade de inovar no ordenamento jurídico mediante a edição de normas de conduta de cunho tributário com a capacidade de cobrar os tributos. A primeira constitui-se em competência tributária, enquanto que a segunda, por sua vez, seria a denominada capacidade tributária.

Esta diferenciação faz-se necessária uma vez que apenas a capacidade de cobrar exações tributárias seria passível de delegação, enquanto que a titularidade, ou até mesmo o exercício da competência tributária seria intransferível por delegação, somente podendo ser modificadas mediante reforma constitucional. É correto alegar, então, que “a extensão e os limites da competência estão enformados na escultura constitucional. O desenho vislumbrado na Lei Magna não pode ser ampliado ou restringido por Lei Complementar”<sup>146</sup>.

É de se dizer, no entanto, que apesar de não poderem ser confundidas entre si, ambas, competência e capacidade tributária, servem como verdadeiros instrumentos de garantia da autonomia dos entes federativos.

Com relação à ligação das noções de autonomia e competência tributária já foram tecidos os comentários necessários. Por sua vez, com relação à capacidade tributária esta se relaciona com a ideia de autonomia das unidades parcelares do Estado Federal, uma vez que não bastaria aos mesmos a atribuição de competência tributária, mas imprescindível também que aos mesmos seja resguardado a possibilidade de arrecadação e, portanto, município do Estado do *quantum* necessário para o cumprimento de suas obrigações jurídicas.

Por consequência disso, capacidade e competência tributária podem ser considerados instrumentos da autonomia jurídico-financeira dos componentes da Federação, dependendo esta última da coexistência de ambas para a sua garantia.

---

<sup>145</sup> Neste mesmo sentido tem-se que: “É juridicamente relevante num Estado Federal, a existência de autonomia de seus entes federados para obter, gerenciar e dispor de recursos financeiros. Nota-se que não basta distribuir competências tributárias; é necessário também descentralizar juridicamente os recursos financeiros, de modo que esse elemento funcional se torna curial na caracterização do Estado Federal [...]; é um aspecto funcional da autonomia jurídico-financeira”. COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti. **Federalismo e ICMS: reflexos tributários**. Curitiba: Juruá, 2007. p. 59.

<sup>146</sup> BARRETO, Aires. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad. 1998. p. 40.

### 3.4.1.1 Rigidez da repartição de competências tributárias

Tendo em vista a relação direta entre competências tributárias e autonomia dos entes federativos, faz-se necessária a adoção de um sistema rígido de repartição das mesmas.

Quando da disposição acerca dos sistemas rígidos de tributação, Aliomar Baleeiro elenca três vantagens advindas da rigidez na distribuição das competências tributárias. A primeira delas consiste na garantia da autonomia dos entes parcelares, ao reservá-los um âmbito mínimo e exclusivo de competências. A segunda vantagem reside na segurança jurídica proporcionada aos contribuintes, uma vez que sobre eles não recairia, precipuamente, a dupla tributação de uma mesma base tributária por entes políticos diversos. Por fim, a terceira delas reside na tendência de simplificação da atividade tributária<sup>147</sup>.

Conforme visto alhures, no intuito de munir os entes políticos do montante necessário para o exercício de todos os poderes-deveres a eles imputados, o Constituinte Originário optou por partilhar as competências tributárias entre os mesmos, e mais, previu mecanismos de repasses obrigatórios das receitas fruto do exercício desta competência entre as unidades subnacionais, resguardando, assim, a autonomia financeira e, conseqüentemente, político-administrativa, de todas elas.

E mais, tendo em vista a suma importância desta repartição de receitas entre os entes políticos na manutenção do preceito federativo, é que no Brasil convencionou-se adotar um sistema rígido para a modificação do esquema jurídico de distribuição de competências tributárias, onde um ente não poderá invadir o âmbito de competência tributária de um outro, instituindo exações tributárias sobre as materialidades distribuídas constitucionalmente a este último.

Sendo assim, ante a adoção, pelo Brasil, de um sistema rígido de repartição de competências tributárias, o exercício destas últimas devem estar em consonância estrita aos dispositivos da Constituição de 1988, na qual há a expressa repartição de bases tributárias a cada ente federativo, onde “o capricho fiscal há de conter-se dentro dos limites constitucionais no que tange à escolha das variedades da tributação”<sup>148</sup>, cuja modificação só poderá ser realizada por meio de reforma constitucional.

Sendo assim, cada ente político irá tributar sobre as bases de tributação definidas

---

<sup>147</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1972. p. 237.

<sup>148</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1972. p. 237.

pela Constituição, não podendo invadir a esfera de competência de outro, sob pena de flagrante inconstitucionalidade. Para além disso, haveria uma afronta aos direitos do contribuinte que não poderão ver seu patrimônio constrangido quantas vezes bem quiser o Poder Público, gerando total insegurança jurídica.

Ocorre que, o próprio texto constitucional prevê uma exceção a este entendimento, em seu art. 154, II, segundo o qual a União poderá, nos casos de guerra externa, instituir impostos extraordinários, abrangendo, inclusive, aquelas bases de tributação que não estejam em seu âmbito de competência; atribuídas constitucionalmente a outros entes da Federação.

Nestes casos, no entanto, não há que se falar em quebra da rigidez na repartição destas competências, uma vez que para além de se constituir em uma exceção, somente aplicável em casos de extrema urgência, tal hipótese encontra-se expressamente prevista na Constituição Federal de 1988, portanto, faz parte do próprio Sistema Tributário brasileiro, não havendo incongruência alguma, nem comprometimento à rigidez dantes preceituada.

Além disso, decorre dessa rigidez o entendimento de que não poderá haver delegação da competência tributária a outro ente federativo, ou sua renúncia, mesmo que por deliberalidade da unidade subnacional a quem aquela foi atribuída inicialmente, haja vista que tal prerrogativa abriria a possibilidade de incessantes modificações no desenho constitucional de sua repartição, culminando no sentimento de insegurança dos contribuintes e conflitos entre os entes federativos.

Neste mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho, para quem:

Que sentido haveria numa discriminação rigorosa de competências, quando se permitisse que uma pessoa delegasse a outras as habilitações recebidas? Em pouco tempo, no manejo das utilizações concretas, quando se manifestasse o direito no dinamismo do seu estilo peculiar, o desenho das atribuições competenciais passaria por diferentes e imprevisíveis configurações, dissipando a rigidez e a estabilidade pretendidas pelo legislador constituinte. Advém daí o entendimento perante o qual a indelegabilidade e a irrenunciabilidade seriam prerrogativas inafastáveis do exercício competencial, no sistema brasileiro<sup>149</sup>.

Portanto, e tendo em vista a adoção de uma discriminação rigorosa das competências tributárias, não será possível sua delegação por mera deliberalidade dos entes políticos da Federação.

#### 3.4.2 Transferências de Receita

Uma das características mais latentes de um Estado Federal Cooperativo é a

---

<sup>149</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 222.

conjugação de esforços dos entes que a ele compõem na tentativa de harmonização de receitas, a fim de que seja devidamente assegurada a autonomia de todos eles.

Em um país de dimensões continentais como o Brasil, as diferenças regionais são inegáveis. Assim, como Estado Federal Cooperativo que é, seu ordenamento jurídico prevê mecanismos de cooperação entre seus entes políticos na busca da redução das desigualdades por meio da harmonização das receitas entre os mesmos. Assim, a transferência de receitas compensatórias assume um papel primordial na busca da igualdade de condições entre todos os centros de governo<sup>150</sup>.

Sendo assim, o Federalismo Fiscal Cooperativo adotado no país, com vistas a garantia da autonomia político-administrativa dos entes políticos, não poderia se resumir, e nem o faz, à adoção da repartição constitucional das competências tributárias entre os entes da Federação.

Inicialmente insta ressaltar que três<sup>151</sup> são os tipos de transferências no ordenamento jurídico brasileiro: intragovernamentais, as quais ocorrerão dentro do mesmo ente federado, realizadas entre instituições de um mesmo nível de governo, órgãos da Administração Direta ou quaisquer outras entidades autorizadas em legislação específica; extragovernamentais, que serão destinadas para particulares; e as intergovernamentais que envolverão repasses de um ente federativo para outro. Esta última se subdivide, por sua vez, em verticais, de cima para baixo ou de baixo para cima; e horizontais, entre Estados-membros ou entre Municípios.

Em um contexto de Federalismo Fiscal, de cooperação entre as ordens jurídicas parcelares, as transferências tributárias intergovernamentais ganham destaque, uma vez que as mesmas visam fortalecer ainda mais os laços de solidariedade entre as unidades subnacionais. Dignas, portanto, de uma análise mais detalhada.

Cabe gizar que tais tipos de transferências se subdividem em voluntárias e obrigatórias, a depender da obrigatoriedade ou não de sua efetivação.

Relativamente às transferências voluntárias, estas se constituiriam nos recursos financeiros repassados pelo ente central aos Estados-membros, Municípios e Distrito Federal

---

<sup>150</sup> REZENDE, Fernando. Reforma Tributária e Federação. In: MORHY, Lauro. **Reforma Tributária em questão**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2003. p. 155.

<sup>151</sup> Aqui foi utilizado como critério de classificação das transferências aquele que leva em consideração os sujeitos nela envolvidos. No entanto, estas poderão ser classificadas, ainda, segundo o critério da livre utilização dos recursos em condicionadas, as quais necessitam de uma contraprestação do ente federativo para o qual tais transferências irão se destinar; e em incondicionadas, as quais prescindem de tal contraprestação.

em decorrência de uma celebração de convênios, ou instrumentos similares<sup>152</sup>, entre os mesmos, com vistas à realização de um bem público de interesse comum e coincidente entre as entidades envolvidas.

É de se ressaltar que caso a transferência decorra de determinação constitucional ou legal, sua natureza de voluntária será descaracterizada, uma vez que nestes casos os repasses serão obrigatórios.

Neste mesmo sentido, tem-se que, segundo o art. 25 da Lei Complementar nº. 101/2000<sup>153</sup>, Lei de Responsabilidade Fiscal, as transferências voluntárias são voltadas para a cooperação, auxílio ou assistência financeira entre os entes federativos, desde que não decorram de determinação constitucional, legal ou destinados ao Sistema único de Saúde.

Cabe ressaltar que muitas destas transferências visam o financiamento dos bens públicos cuja competência para a sua efetivação seja comum aos três níveis de governo, inscritas no art. 23 da Constituição Federal de 1988, uma vez que abrangem atividades que garantem o atendimento das necessidades essenciais da coletividade, em mais uma expressão jurídica da adoção do Federalismo Cooperativo no país, haja vista que foram atribuídas competências pelo texto constitucional voltadas ao provimento de certas necessidades públicas de forma conjunta e coordenada, para melhor provê-las. E neste íterim as transferências voluntárias entre os entes políticos do Estado, demonstram a exteriorização de esforços voltados a cooperação, com vistas a satisfação de um bem público.

Sendo assim, geralmente possuem como objetivo o financiamento das competências comuns cuja efetivação caberá à União, Estados-membros, Municípios e Distrito Federal de forma conjunta, estando previstas no art. 23 da Constituição Federal de 1988. Visam, ainda, o repasse de recursos públicos às entidades cujos recursos próprios mostrar-se-iam insuficientes para o cumprimento dos deveres jurídicos a elas atribuídos.

As transferências intergovernamentais obrigatórias, por sua vez, estão previstas expressamente no texto constitucional de 1988, constituindo-se no repasse de recursos de um ente político da Federação para outro por força de lei. Insta ressaltar, assim, que elas não são realizadas entre Governos, mas sim entre pessoas de Direito Público, os entes federativos.

---

<sup>152</sup> Tais como acordos, e ajustes.

<sup>153</sup> Lei Complementar nº. 101/2000: “Art. 25. Para efeito desta Lei Complementar, entende-se por transferência voluntária a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde”.

Enquanto que a base própria de tributação permite que os entes políticos disponham de seus orçamentos, e decidam como, quanto e onde gastar, alocando as receitas de forma a atender as necessidades públicas locais, as transferências intergovernamentais, por sua vez, permitem que o governo central promova políticas de uniformização e equalização fiscal previstas no art. 21, IX da Constituição Federal de 1988<sup>154</sup>, ao promover tais repasses em observância às desigualdades regionais.

Desta forma, insta ressaltar que uma das questões principais a respeito do federalismo fiscal, não só no Brasil, como em muitos outros Estados Federais, é a denominada brecha vertical<sup>155</sup>, ou “*vertical gap*”, caracterizada pela grande concentração financeira no ente central, em detrimento das unidades subnacionais que, no cumprimento de seus encargos, acabam dependentes de transferências tributárias.

A brecha vertical constituiria a diferença entre o montante expendido pelas unidades periféricas no exercício dos encargos constitucionais a elas atribuídos e o total arrecadado graças às competências tributárias próprias, sendo excluída dessa equação as transferências federais a estes entes. Este cálculo permitiria, assim, aferir o grau de autonomia das unidades parcelares em relação à entidade central<sup>156</sup>.

É bem dizer que a preocupação com o excessivo repasse de transferências federais aos Estados-membros e Municípios é plenamente plausível uma vez que a realidade fática demonstra que na maioria dos Estados Federais, incluindo aqui o Brasil, são atribuídos aos governos federais a competência das exações tributárias mais expressivas, a fim de que se evite eventuais ingerências dos governos locais de um montante vultoso a ser arrecadado no exercício da competência tributária dos mesmos.

Essa brecha vertical tem lugar ante ao fato de que caberá à União<sup>157</sup> a articulação de ações visando à redução das desigualdades regionais, fato este que requer uma disponibilidade financeira mais vantajosa que os demais entes.

Cabe ressaltar que a busca pela harmonização das desigualdades regionais, marca do

---

<sup>154</sup> Constituição Federal de 1988: “Art. 21 [...] IX - elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social”.

<sup>155</sup> O termo “vertical” é usado aqui em oposição a horizontalidade do poder, característica na repartição das funções entre Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário.

<sup>156</sup> PRADO, Sérgio. **Equalização e federalismo fiscal: uma análise comparada**. Rio de Janeiro: Konrad Adenauer Stiftung, 2006. p. 19.

<sup>157</sup> Constituição Federal de 1988: “Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais”.

Federalismo cooperativo exige uma distribuição financeira diferenciada, uma vez que a hermenêutica do primado da isonomia vai além do tratamento igualitário entre os entes, mas, isto sim, de um tratamento equalizado, de acordo com as peculiaridades de cada qual.

Explica-se: em entes federativos menos desenvolvidos, para que sejam ofertados à sua população a mesma qualidade de serviços dos mais desenvolvidos, seu dispêndio, certamente, será muito maior, uma vez que estes últimos contam com uma infraestrutura muito mais adiantada do que aqueles outros.

Sendo assim, os entes federados menos abastados, na busca da harmonização regional, teriam que impor uma tributação mais severa do que os demais, prejudicando, certamente, os contribuintes que ali residissem. Sendo assim, é papel da União transferir as verbas necessárias para estas unidades subnacionais na busca da redução das disparidades, também denominada de brecha horizontal – *horizontal gap*<sup>158</sup>.

No entanto, para além do objetivo destas transferências intergovernamentais de correção dos problemas ocasionados pela brecha vertical, visam ainda a correção dos problemas ocasionados pelas externalidades; a garantia de um padrão mínimo de fornecimento de bens e serviços; bem assim a equalização fiscal entre os entes federativos.

Com relação a facilidade de exportar o tributo esta se relaciona com a noção de que alguns entes políticos deixam de prestar, ou o proverão em menor quantidade, determinados serviços públicos nas suas circunscrições por se utilizar dos implementados nas entidades federativas próximas<sup>159</sup>. Nestes casos, há uma economia de recursos, sobrecarregando, no entanto, o orçamento públicos das entidades vizinhas.

Nestes casos, as transferências intergovernamentais condicionadas fazem frente a tal quadro, uma vez que a realização destas submete-se a sua aplicação em determinado setor público, fazendo com que o financiamento dos serviços públicos sejam efetuados pelos beneficiados na sua implementação. Para além disso, neste mesmo contexto garante-se, ainda um padrão mínimo de fornecimento de bens e serviços, uma vez que os entes federativos aos quais irão se destinar tais transferências serão compelidos a aplicar tais verbas na implementação de bens e serviços.

---

<sup>158</sup> PRADO, Sérgio. **Equalização e federalismo fiscal: uma análise comparada**. Rio de Janeiro: Konrad Adenauer Stiftung, 2006. p. 20.

<sup>159</sup> No Brasil tem-se como exemplo deste fenômeno os casos de muitos Municípios que em lugar de implementarem políticas públicas relacionadas à saúde, como a construção de hospitais, oferecem tão somente ambulâncias para que seus enfermos sejam tratados no Município vizinho. MENDES, Marcos. **Federalismo fiscal**. In: BIDERMAN, Ciro. ARVATE, Paulo. **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus, 2005.

Por fim, a equalização inter-regional faz-se de imprescindível observância em Federações com grande extensão territorial e graves disparidades regionais, na qual se enquadra o Brasil. Sua fundamentação jurídica reside nos princípios da igualdade e justiça social, insculpidos no ordenamento jurídico brasileiro, segundo os quais, para que se alcance a ideia de justiça social, necessário se faz que os primados da igualdade estendam-se também aos entes políticos, com vistas a atingir sua meta final, qual seja, o cidadão. Neste contexto, às realidades díspares deve ser concedido um tratamento diferenciado como forma de busca e manutenção da equidade entre os componentes da Federação, o que culmina na necessidade de uma série de medidas redistributivas, tais como as transferências intergovernamentais<sup>160</sup>.

Poder-se-ia dizer, dessa forma, que as transferências governamentais constituir-se-iam em uma suplementação orçamentária, haja vista que as entidades locais, quem melhor podem prestar os serviços públicos, não tem como financiá-los por meio unicamente do exercício das competências tributárias, ante a irregular distribuição das bases tributárias entre os entes políticos, atrelados aos diferentes níveis de eficiência na arrecadação entre os mesmos. Assim, tais transferências, orientadas que são pelos critérios de população, receita e renda *per capita*, surgem como verdadeiros instrumentos de redistribuição da renda nacional: as chamadas transferências redistributivas<sup>161</sup>.

No entanto, conforme se verá melhor adiante, tais medidas acabaram culminando em um desencorajamento ao desenvolvimento da atividade tributária das unidades subnacionais, uma vez que nos entes políticos com alto nível de gasto e, de outra banda, baixos níveis de arrecadação tributária, maiores serão as transferências intergovernamentais para os mesmos. Assim, caso sejam dispendidos esforços para aumentar sua arrecadação tributária, menores serão os repasses para os mesmos.

Por fim, situação digna de nota é a questão da instituição de contribuições, em detrimento de impostos, com vistas a contornar o sistema de transferências intergovernamentais. Explica-se: é que a arrecadação das rendas advindas das contribuições, via de regra não serão objeto de repasse às demais entidades federativas, ficando toda a sua receita com o ente tributante.

No entanto, em flagrante desrespeito à solidariedade própria do Federalismo

---

<sup>160</sup> CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001. p. 30.

<sup>161</sup> Como exemplos de transferências redistributivas no país tem-se os Fundos de Participação Estadual e Municipal (FPE e FPM, respectivamente), Sistema único de Saúde, SUS; Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental, FUNDEF.

Cooperativo, tem-se instituído, inclusive, tributos cujas bases de tributação enquadram-se em outra exação tributária que não a de contribuição, no entanto assim denominando-as e concedendo-lhes o tratamento jurídico pertinente às contribuições, tudo isso no escopo de burlar a obrigatoriedade dos repasses constitucionalmente previstos<sup>162</sup>, em uma adoção clara de condutas anti-cooperativas, refletindo diretamente na harmonização das receitas federais no país.

Nomear um tributo sob outra denominação que não a pertinente em face de suas características, não quer dizer que seu tratamento jurídico deva ser aquele pertinente ao termo utilizado para sua denominação, mas sim ao regime jurídico ao qual ele efetivamente se submete, ante a noção de convencionalidade da linguagem, uma vez que seu objeto existe desprendido da mesma, não sendo, portanto, um fato natural, mas algo construído dentro das convenções de uma sociedade.

Tanto o é que em várias línguas o mesmo objeto tem designações diferentes, como o objeto designado em português pelo vocábulo “cadeira”, o qual em inglês seria “*chair*”, já em francês, “*chaise*”. Sendo assim, “dizer que é correto chamar o porco por esse nome – por causa de seus hábitos alimentares e do hábito de chafurdar na lama – seria uma piada: tratar o sentido convencional do nome como um fato natural e usá-lo para justificar a convenção, ou, em outras palavras, para justificar a si mesmo”<sup>163</sup>.

Em vista disso, a instituição de contribuições pelo ente central com vistas a contornar o regime jurídico de transferências obrigatórias previsto no texto constitucional, configura-se em flagrante fraude à Constituição, indo de encontro com os dispositivos constitucionais que versam sobre as transferências entre os entes políticos do Estado Federal brasileiro.

### 3.5 Evolução histórica do federalismo fiscal no Brasil

A repartição das competências tributárias no Brasil seguiu os mesmos parâmetros internacionais, segundo os quais ao ente central caberia as bases tributárias relativas à renda; aos Estados-membros o consumo; e aos Municípios a propriedade. No entanto, apresentam como peculiaridades, a tributação da propriedade rural pela União, bem assim do sistema misto de arrecadação do ICMS, tanto na origem, quanto no destino<sup>164</sup>.

---

<sup>162</sup> Ante a complexidade do tema, não caberá aqui tecer maiores comentários acerca da matéria. Sobre o assunto, ver: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Contribuições e Federalismo**. São Paulo: Dialética, 2005.

<sup>163</sup> MURPHY, Liam. NAGEL, Thomas. **O Mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 99.

<sup>164</sup> LAGEMANN, Eugênio. O Federalismo Fiscal Brasileiro em questão. *In*: AFFONSO, Rui de Britto Álvares.

Acompanhando a evolução do Federalismo Fiscal no Brasil, tem-se que nos primórdios da República, os Municípios não detinham o poder de tributar, ficando totalmente a mercê de transferências dos demais entes da Federação, cabendo à União e aos Estados-membros a competência tributária sobre a importação e a exportação<sup>165</sup>, respectivamente<sup>166</sup>.

Com a Constituição Federal de 1934, foi assegurada autonomia aos Municípios, sendo-lhe atribuída a competência de tributar sobre licenças, diversões públicas, sobre o imposto predial e territorial urbano (IPTU), o cedular sobre a renda de imóveis rurais, e as taxas sobre serviços municipais<sup>167</sup>, passando a ser da União, dentre outros, a tributação do consumo e da renda<sup>168</sup>, e aos Estados-membros os impostos sobre as vendas e consignações<sup>169</sup>, entre outros.

Com o advento das Constituições de 1937 e de 1946, basicamente houve a reprodução da distribuição da competência tributária trazida na Constituição Federal de 1934. A partir de 1939 houve uma limitação no âmbito da concessão de isenções tributárias pelos Estados e Municípios, os quais, para tal mister, deveriam previamente consultar o Conselho Federal ou o Presidente da República, sendo este entendimento derrubado com a Constituição de 1946<sup>170</sup>.

Com a Carta de 1967, aos Estados-membros<sup>171</sup> caberia tão somente a competência tributária relativa ao ICM (Imposto de Circulação de Mercadorias) e o imposto sobre

SILVA, Pedro Luiz Barros. **A Federação em perspectiva: ensaios selecionados**. São Paulo: FUNDAP, 1995. 331.

<sup>165</sup> Neste caso, incluía-se também a competência tributária sobre a circulação de mercadorias entre os Estados-membros.

<sup>166</sup> LAGEMANN, Eugênio. O Federalismo Fiscal Brasileiro em questão. In: AFFONSO, Rui de Britto Álvares. SILVA, Pedro Luiz Barros. **A Federação em perspectiva: ensaios selecionados**. São Paulo: FUNDAP, 1995. 331.

<sup>167</sup> Constituição Federal de 1934: “Art. 13 - Os Municípios serão organizados de forma que lhes fique assegurada a autonomia em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse; e especialmente: [...] § 2º - Além daqueles de que participam, ex vi dos arts. 8º, § 2º, e 10, parágrafo único, e dos que lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios: I - o imposto de licenças; II - os impostos predial e territorial urbanos, cobrado o primeiro sob a forma de décima ou de cédula de renda; III - o imposto sobre diversões públicas; IV - o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais; V - as taxas sobre serviços municipais”.

<sup>168</sup> Constituição Federal de 1934: “Art. 6º - Compete, também, privativamente à União: I - decretar impostos: [...] b) de consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor de explosão; c) de renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis”.

<sup>169</sup> Constituição Federal de 1934: “Art. 8º - Também compete privativamente aos Estados: I - decretar impostos sobre: [...] e) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual”.

<sup>170</sup> LAGEMANN, Eugênio. O Federalismo Fiscal Brasileiro em questão. Organizadores: Rui de Britto Álvares Affonso. Pedro Luiz Barros Silva. **A Federação em perspectiva: ensaios selecionados**. São Paulo: FUNDAP, 1995. p. 332.

<sup>171</sup> Constituição Federal de 1967: “Art. 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre: I - transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre direitos à aquisição de imóveis; II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes”.

transmissão de bens imóveis, enquanto que aos Municípios<sup>172</sup> caberiam o ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza) e IPTU, passando para a União<sup>173</sup> a competência sobre as taxas pela utilização de serviços públicos, antes de competência Estados-membros. À época, o sistema tributário Nacional tinha como exações tributárias mais expressivas o Imposto de Renda, IR; Imposto de Circulação de Mercadorias, ICM; e Imposto sobre Produtos Industrializados, IPI.

Com a Constituição Federal de 1988 houve a descentralização de algumas competências tributárias, antes cabíveis à União, que foram redistribuídas entre os Estados-membros e Municípios, que abaixo será melhor discutida.

### **3.6 As competências tributárias na Constituição Federal de 1988**

A tendência descentralizadora observada no Brasil, acabou culminando na repartição das competências tributárias pela Constituição Federal de 1988 entre os entes federativos de forma descentralizada, onde a cada uma delas caberá um campo tributável bem definido pelo próprio texto constitucional. E mais, foram previstos mecanismos de transferências de receita entre os entes federativos, reforçando a ideia de descentralização no país.

Atendendo aos anseios por uma maior autonomia financeira dos Estados-membros e Municípios, as bases tributárias destes entes políticos foi alargada no texto constitucional, bem assim a ampliação dos percentuais de receitas tributárias a serem transferidas a estes entes federativos pela União, mediante os chamados “fundos constitucionais”.

Relativamente aos impostos, caberia à União<sup>174</sup> tributar essencialmente a renda, produtos industrializados, operações financeiras, importações e exportações, bem assim a propriedade territorial rural, ou seja, via de regra foi atribuída à União a competência em instituir tributos que necessitam de uma certa centralização administrativa a fim de que seja facilitada a sua cobrança, conforme se dá com o Imposto de Renda; ou que, de outra banda,

---

<sup>172</sup> Constituição Federal de 1967: “Art. 25 - Compete aos Municípios decretar impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; II - serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar”.

<sup>173</sup> Constituição Federal de 1967: “Art. 19 - Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios arrecadar: I - os impostos previstos nesta Constituição; II - taxas pelo exercício regular do poder de polícia ou pela utilização de serviços públicos de sua atribuição, específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição”.

<sup>174</sup> Constituição Federal de 1988: “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”.

afetam diretamente a Federação em sua ordem global, como ocorre com os impostos de exportação e importação<sup>175</sup>.

Aos Estados-membros<sup>176</sup>, por sua vez, foram conferidas a faculdade de instituir impostos sobre a circulação de mercadorias e serviços e a propriedade de veículos automotores. Por fim, aos Municípios<sup>177</sup> caberia a tributação sobre a propriedade territorial urbana, e sobre serviços, desde que estes últimos não estejam contidos na hipótese de incidência do ICMS<sup>178</sup>.

É de se ressaltar que mesmo havendo tal repartição, é bem verdade que à União foram atribuídas materialidades mais expressivas de forma tal que a arrecadação deste ente é muito maior do que a dos demais. Além disso, somente a União poderá legislar acerca das contribuições. Isso se deve ao fato de que a este ente é atribuído o dever de amenizar as desigualdades regionais, mediante a promoção de ações neste intuito, bem assim, por que a ele foram conferidos um plexo muito maior de poderes-deveres, imprescindível, portanto, a atribuição de um maior montante para a execução destes.

No entanto, esta divisão não implica dizer que haveria uma submissão das entidades locais em relação à União, denotando uma desigualdade jurídica entre as mesmas. Assim o é uma vez que além desta isonomia ser garantida pela própria Constituição, foi o próprio texto constitucional que repartiu as competências tributárias de maneira tal que fosse assegurado o máximo possível a autonomia financeira dos entes políticos.

Para além disso, tendo em vista as disparidades regionais que no Brasil são alarmantes, a necessidade de intervenção da União no intuito de amenizá-la, é premente. Cumprindo ressaltar, ainda, que, conforme já foi dito anteriormente, no Federalismo Cooperativo o conceito de isonomia ganha novos contornos.

---

<sup>175</sup> GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças Públicas: teoria e prática no Brasil**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008. p. 255.

<sup>176</sup> Constituição Federal de 1988: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) I - transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; 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;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) III - propriedade de veículos automotores”.

<sup>177</sup> Constituição Federal de 1988: “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; II - transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

<sup>178</sup> LAGEMANN, Eugênio. O Federalismo Fiscal Brasileiro em questão. *In*: AFFONSO, Rui de Britto Álvares. SILVA, Pedro Luiz Barros. **A Federação em perspectiva: ensaios selecionados**. São Paulo: FUNDAP, 1995. p. 333.

Neste mesmo sentido preceitua Gustavo de Freitas, para quem:

[...] assim, se dada Constituição Federal adota uma maior distribuição de recursos em favor da União federal, não quer isto significar que não haja Federação, mas sim, que o critério de isonomia albergado pela Lei Maior impõe uma maior participação deste ente nas atribuições do Estado, embora também se garanta um grau compatível de autonomia aos demais<sup>179</sup>.

Logo, mesmo que haja uma arrecadação mais proeminente da União, como ocorre no Brasil – ou de qualquer outra unidade subnacional – relativamente aos demais entes políticos, fruto da concessão de bases de tributação cujo conteúdo econômico são mais expressivos a um ente político, isto não implica dizer que a descentralização das competências tributárias não constituiriam um elemento necessário em um Estado Federal, ou que não exista uma verdadeira Federação em Estados que porventura adotem este tipo de distribuição de competências tributárias.

Isto se deve ao fato de que esta diferenciação está prevista no próprio texto constitucional. E mais, tal entendimento não implica necessariamente na dependência das demais unidades políticas àquela cuja arrecadação é mais proeminente, uma vez que, conforme já foi visto, a Constituição prevê outros mecanismos de garantia de sua autonomia jurídico-financeira.

---

<sup>179</sup> CAVALCANTI, Gustavo de Freitas Costa. **Federalismo e ICMS: reflexos tributários**. Curitiba: Juruá, 2007. p. 56.

## 4 ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS E O ICMS

4.1– Não-incidência, Imunidades e Isenções: uma breve e necessária diferenciação; 4.1.1– As isenções tributárias e os demais institutos exonerativos; 4.1.1.1 – Crédito Presumido; 4.1.1.2 – Redução da base de cálculo; 4.1.1.3 – Alíquota Zero; 4.1.1.4 – Diferimento; 4.1.1.5 – Remissão; 4.1.2 – Fenomenologia da Isenção tributária; 4.1.2.1 – Enquadramento da Isenção tributária como hipóteses de não-incidência; 4.1.2.2 – Exigência de Lei Específica para sua concessão; 4.1.3 – Tipologia das Isenções; 4.2 – O ICMS; 4.2.1 – Evolução e competência dos Estados-membros e Distrito Federal relativa ao ICMS; 4.2.2 – Algumas Características do ICMS; 4.2.2.1 – Tributação na Origem; 4.2.2.2 – Seletividade facultativa; 4.2.2.3 – Não-cumulatividade; 4.2.2.4 – Lançamento por homologação; 4.3 – As isenções tributárias relativas ao ICMS; 4.3.1 – A competência do CONFAZ para a celebração de convênios para a concessão de isenções tributárias relativamente ao ICMS; 4.3.2 – As isenções relativas ao ICMS e o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

### 4.1 Não-incidência, Imunidades e Isenções: uma breve e necessária diferenciação

Apesar de se tratarem de institutos jurídicos de efeitos similares, as hipóteses de não-incidência, imunidades e isenções diferem juridicamente entre si. Daí a necessidade de promover-se uma breve distinção entre os mesmos.

Conforme já foi visto, a fenomenologia da incidência das normas tributárias<sup>180</sup> está na concretização da hipótese legal prevista na Regra-matriz, propagando seu efeito jurídico próprio, qual seja, um vínculo obrigacional entre o sujeito passivo da relação tributária e o ente político a quem cabe a competência de arrecadá-lo, “conferindo, a este, o direito subjetivo à percepção do tributo e impondo àquele, o dever jurídico de efetuar o pagamento do mesmo”<sup>181</sup>.

Grosso modo, pode-se afirmar que a não-incidência restará configurada sempre que o fato previsto na Regra-matriz de Incidência Tributária não tenha se concretizado; quando, apesar de a faculdade de tributar sobre determinado fato estar inserta na Constituição, o ente

<sup>180</sup> Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho: “realizado o acontecimento da hipótese de incidência prevista no ordenamento jurídico tributário e constituído o fato pela linguagem competente, propagasse o efeito jurídico próprio, instalando-se o liame mediante o qual uma pessoa, sujeito ativo, terá o direito subjetivo de exigir de outra, sujeito passivo, o cumprimento de determinada prestação pecuniária”. CARVALHO, Paulo de Barros. “Guerra Fiscal” e o Princípio da Não-cumulatividade no ICMS. Disponível em: [http://www.barroscarvalho.com.br/art\\_nac/guerra\\_fiscal.pdf](http://www.barroscarvalho.com.br/art_nac/guerra_fiscal.pdf). Acesso em: 10/11/2010.

<sup>181</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 70.

político responsável não o faça, inexistindo, portanto, uma norma tributária instituidora de tributos sobre o mesmo; nos casos em que a Constituição não atribua ao ente federativo a competência de tributar determinado campo tributário; ou, por fim, nos casos em que haja a instituição de um determinada exação tributária, veiculadas na norma instituidora inúmeras situações fáticas e não inclua em seu bojo outras similares, uma vez que a abrangência do critério material da Regra-matriz deve estar expressa no instrumento normativo<sup>182</sup>.

Nestes casos acima elencados não haverá a incidência da Regra-matriz e, portanto, não surgirá um vínculo jurídico-tributário entre o Poder Público e o sujeito passivo da obrigação tributária, em face da ausência de um dos elementos necessários para a subsunção<sup>183</sup> do fato à norma.

É de se gizar que a não-incidência tributária constitui-se em gênero, dos quais são suas espécies as imunidades e isenções. A identificação das imunidades como hipótese de não-incidência não gera maiores controvérsias, uma vez que servem como delimitação de competência, não se podendo falar em aptidão do ente político em expedir normas jurídicas sobre o tributo; no entanto, a doutrina ainda não é pacífica acerca do enquadramento das isenções tributárias, tema que será melhor desenvolvido posteriormente.

Inicialmente cabe notar que a principal nota distintiva entre imunidades e isenções tributárias reside na circunstância de que, enquanto as primeiras relacionam-se com a delimitação do âmbito de competência dos entes políticos do Estado Federativo, as isenções, por sua vez, operam na delimitação do exercício dessa competência tributária.

Explica-se: enquanto que na norma isentiva há a previsão de uma parcela do critério material da hipótese de incidência, havendo a mutilação de um ou mais elementos da Regra-matriz de Incidência Tributária, de forma tal que ela não irá incidir quando houver a sua concretização, na imunidade, por sua vez, o fato ao qual se quer conceder imunidade, sequer irá fazer parte da norma instituidora do tributo, atuando de forma pré-normativa à instituição da Regra-matriz. Seria, portanto, uma norma de “incompetência” tributária.

As isenções poderão ser tratadas por Lei Ordinária, sendo denominadas pela doutrina como hipóteses de não-incidência legalmente qualificadas, enquanto que as imunidades, por sua vez, uma vez que excluem do âmbito de competência tributária dos entes da Federação

---

<sup>182</sup> Cabe gizar, no entanto, que quando a lei por meio da qual se institui o tributo exclua expressamente em seu texto situações análogas as quais não se pretenda tributar sob a expressão “o tributo não incidirá”, tem-se a chamada não-incidência legalmente qualificada.

<sup>183</sup> Entendido como o “fenômeno de um fato configurar rigorosamente a previsão hipotética da lei”. ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2006.

determinado fato, deverão estar previstas no Texto da Constituição Federal, que, no caso brasileiro, estão elencadas no art. 150, VI da CF/1988<sup>184</sup>.

#### 4.1.1 As Isenções tributárias e os demais institutos exonerativos

A cada ente federativo, no exercício do seu poder de tributar, é conferida a possibilidade de concessão de benefícios fiscais, ai compreendido qualquer regime especial de tributação, com vistas a interesse extrafiscal<sup>185</sup> relevante e superior àquele trazido na tributação que ela impede.

Sob a alegação de fomento da atividade econômica em seus territórios, os Estados-membros, quando do exercício de sua competência tributária, vem se utilizando da concessão destes benefícios fiscais, tais como as isenções tributárias e institutos exonerativos afins, dentre os quais o crédito presumido, reduções na base de cálculo, remissão, subsídios e diferimento.

Tendo em vista, então, que o ICMS constitui-se no imposto mais expressivo destes entes políticos, bem assim sua influência direta na atividade econômica ao tributar as operações de circulação de mercadorias e serviços, a concessão de benefícios fiscais relativos a este imposto, ganhou destaque na dinâmica brasileira.

No entanto, os institutos exonerativos afins vem sendo utilizado no Brasil de forma tal que acabam mascarando verdadeiras isenções tributárias, com vistas a driblar uma maior fiscalização e controle na sua concessão, bem assim para evitar-se os efeitos não compensatórios inerente às isenções relativas ao ICMS<sup>186</sup>. Desta forma, pode-se dizer que embora a isenção seja o principal mecanismo utilizado no subsídio à guerra fiscal, outros instrumentos tributários vêm contribuindo para a difusão da mesma. Segue-se, então, a uma breve análise destes institutos.

---

<sup>184</sup> Constituição Federal de 1988: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI – instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão”.

<sup>185</sup> Para fins deste, tomar-se-á emprestado o conceito de Nabais de extrafiscalidade, para quem “A extrafiscalidade traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados económicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer frente às despesas públicas”. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004. p. 629.

<sup>186</sup> Nas lições de José Eduardo Soares, os Estados-membros vêm concedendo no exercício de sua competência relativa sobre o ICMS, “demais incentivos de natureza diversificada, especialmente a redução da base de cálculo, o crédito presumido do imposto e a anistia”. MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 325.

#### 4.1.1.1 Crédito presumido

Neste tipo de exoneração, é conferida ao contribuinte a possibilidade de compensação de créditos do ICMS em um montante superior ao que foi efetivamente cobrado nas transações anteriores, culminando em clara redução do montante a ser pago a título de imposto. Presume-se um crédito que não foi pago pelo sujeito passivo da relação jurídico tributária, para que este seja compensando na operação subsequente.

Ou seja, quando da tributação das operações de circulação de mercadoria ou prestação de serviço o contribuinte poderá abater do valor cobrado na operação subsequente, a título de ICMS, além do crédito efetivamente pago nas transações anteriores, o crédito presumido, resultando em uma diminuição ou até mesmo exoneração do mencionado imposto, quando a soma destes for superior ao montante cobrado<sup>187</sup>.

No entanto, o art. 1º, Parágrafo único, III, da Lei Complementar nº. 24/75, recepcionado pela Constituição Federal de 1988, prevê expressamente a necessidade de celebração de convênios entre os Estados-membros também para concessão dos créditos presumidos, tal qual ocorre com as isenções tributárias.

Todavia, o cálculo do montante renunciado pelo Estado-membro a título de crédito presumido resulta mais facilmente identificável do que nas isenções, uma vez que, por exemplo, quando se isenta determinado fato difícil será a identificação dos seus beneficiários e, conseqüentemente, da aferição do valor renunciado pelo ente político, ao passo que, o valor fictamente presumido deve ser deliberado antecipadamente e, portanto, o total renunciado pelo Fisco é melhor visualizável e, conseqüentemente, do impacto financeiro-orçamentário decorrente desta medida.

Sendo assim, ao menos no plano teórico e desde que sejam obedecidas as disposições legais a ela pertinentes, tal técnica exonerativa facilitaria a fiscalização da concessão de benefícios relativos ao ICMS e, por consequência, o seu controle pelo Fisco.

No entanto, tal instrumento vem sendo utilizado como meio de fomento a iniciativa privada, tal qual o ICMS. Além disso, os entes políticos a quem cabe a competência do mencionado imposto vêm deixando de observar a necessária edição de convênios pelo CONFAZ, contribuindo ainda mais para a guerra fiscal. O STF, no entanto, já vem se posicionando contrariamente a estas condutas, com base no entendimento que a autonomia

---

<sup>187</sup> Caso os créditos superem os débitos quando da compensação deste tributo.

dos Estados-membros e Distrito Federal não poderão se opor à disciplina nacional do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços<sup>188</sup>.

#### 4.1.1.2 Redução da base de cálculo

A base de cálculo consiste num elemento integrante do critério quantitativo do consequente da Regra-matriz de incidência tributária, auxiliando no cálculo do valor devido quando do surgimento da vínculo jurídico tributário entre o sujeito passivo e o Fisco.

Para vias de exemplo, a base de cálculo do ICMS, em regra, será o total do montante referente a operação de circulação de mercadorias ou o valor do serviço prestado, sobre os quais irão incidir. Juntamente com a hipótese normativa a base de cálculo irá determinar o “gênero jurídico do tributo”<sup>189</sup>.

Qualquer modificação na base de cálculo irá interferir de forma direta e proporcional no total devido pelo contribuinte. Logo, se há uma redução na mesma, a prestação pecuniária a ser paga também irá ser reduzida.

Essa redução, no entanto, deve ser feita de forma parcial, uma vez que se fosse concedida de integralmente já não se trataria de redução de base de cálculo, mas sim de isenção tributária.

#### 4.1.1.3 Alíquota zero

Tal qual a base de cálculo, a alíquota também integra o elemento quantitativo da regra matriz de incidência tributária, onde sua modificação irá interferir direta e

<sup>188</sup> Supremo Tribunal Federal: EMENTA: ICMS: concessão unilateral de benefícios fiscais (incluída a outorga de crédito presumido) por Estado federado: "guerra fiscal" repelida pelo STF: liminar deferida. 1. A orientação do Tribunal é particularmente severa na repressão à guerra fiscal entre as unidades federadas, mediante a prodigalização de isenções e benefícios fiscais atinentes ao ICMS, com afronta da norma constitucional do art. 155, § 2º, II, g - que submete sua concessão à decisão consensual dos Estados, na forma de lei complementar (ADIn 84-MG, 15.2.96, Galvão, DJ 19.4.96; ADInMC 128-AL, 23.11.89, Pertence, RTJ 145/707; ADInMC 902 3.3.94, Marco Aurélio, RTJ 151/444; ADInMC 1.296-PI, 14.6.95, Celso; ADInMC 1.247- PA, 17.8.95, Celso, RTJ 168/754; ADInMC 1.179-RJ, 29.2.96, Marco Aurélio, RTJ 164/881; ADInMC 2.021-SP, 25.8.99, Corrêa; ADIn 1.587, 19.10.00, Gallotti, Informativo 207, DJ 15.8.97; ADInMC 1.999, 30.6.99, Gallotti, DJ 31.3.00). 2. As normas constitucionais, que impõem disciplina nacional ao ICMS, são preceitos contra os quais não se pode opor a autonomia do Estado, na medida em que são explícitas limitações dela. 3. A invocada exigência constitucional de convênio interestadual (CF, art. 155, 2º, II, g) alcança a concessão por lei estadual de crédito presumido de ICMS, como afirmado pelo Tribunal. 4. Concorrência do periculum in mora para a suspensão do ato normativo estadual que - posto inspirada na razoável preocupação de reagir contra o Convênio ICMS 58/99, que privilegia a importação de equipamentos de pesquisa e lavra de petróleo e gás natural contra os produtos nacionais similares - acaba por agravar os prejuízos igualmente acarretados à economia e às finanças dos demais Estados- membros que sediam empresas do ramo. (ADI 2352 MC, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 19/12/2000, DJ 09-03-2001 PP-00102 EMENT VOL-02022-01 PP-00060).

<sup>189</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

proporcionalmente no cálculo do valor devido de um determinado tributo.

Logo, quando a alíquota é reduzida a zero, a hipótese de incidência tributária não irá gerar débito algum, uma vez que o critério quantitativo do consequente normativo também será reduzido à zero, afastando-se, dessa forma, a obrigação tributária.

Nestes casos, não obstante configurada a hipótese de incidência tributária, em havendo a exclusão do valor da alíquota, reduzindo-a a zero, ocorrerá a desoneração do tributo, uma vez que zero multiplicado por qualquer valor será zero, independentemente do quão alta seja a base de cálculo<sup>190</sup>.

Apesar de juridicamente distanciar-se da ideia de isenção tributária, empiricamente produz os mesmos efeitos. Ora, como bem se sabe, a palavra não é a coisa, mas está no lugar da coisa, a ela representando. Isto resulta na noção de que a utilização de um termo semântico diverso para um instituto que empiricamente representa algum outro, não o transforma em outra coisa. Logo, irrelevante se se trata de alíquota zero, ou qualquer outra nomenclatura, deverão ser tratadas de forma idêntica às isenções tributárias.

Sendo assim, nestes casos será imprescindível a edição de convênio entre os Estados-membros para que sejam concedidos, sendo vedada a sua concessão unilateral, sendo-lhe aplicáveis todos os dispositivos jurídicos atinentes às concessões de benefícios fiscais.

#### 4.1.1.4 Diferimento

Neste tipo de instituto exonerativo, adia-se para o futuro o pagamento do valor devido por força da incidência da regra-matriz tributária, aplicando-se sobre o mesmo uma taxa de juros e correção monetária abaixo das praticadas no mercado e, muitas vezes nula, o que faz com que tal instrumento muitas vezes se assemelhe às isenções tributárias.

Dessa forma, apesar do surgimento da obrigação jurídico-tributária, seu sujeito passivo não se vê obrigado a pagar o montante devido, uma vez que desonerado do encargo por força legislativa a qual passará para o próximo elo da cadeia produtiva. Assim, o adquirente da mercadoria cuja tributação tenha sido diferida, deverá recolher o ICMS quando circulá-la.

Inicialmente o escopo deste mecanismo seria a facilitação de controle e racionalização da atividade tributária relativa à circulação de mercadorias, principalmente nas

---

<sup>190</sup> SILVA, Edgard Neves da. FILHO, Marcello Martins Motta. Outras Formas Desonerativas. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 329.

etapas primárias, concentrando-o nas etapas finais de produção, com vistas a simplificar a sua cobrança e fiscalização e, conseqüentemente, evitando-se a evasão fiscal.

Será cabível nas operações ocorridas dentro do mesmo ente político, só podendo ser extensível às transações interestaduais caso haja acordo entre os Estados-membros envolvidos na circulação.

Ocorre que, haja vista a desnecessidade de prévio convênio no CONFAZ e menores impedimentos na sua concessão<sup>191</sup>, o diferimento não tem sido utilizado pelos entes federativos brasileiros como mecanismo de controle e fiscalização da tributação relativa ao ICMS, mas como instrumento de fomento à atividade econômica estadual, uma vez que, na prática, seus efeitos serão similares aos da isenção tributária.

#### 4.1.1.5 Remissão

Constitui-se no perdão legal do débito tributário, sendo considerada pelo CTN como causa de extinção do crédito tributário, em seu art. 156, IV<sup>192</sup>. Assim como todas as figuras exonerativas, só poderá ser concedida, mediante lei, pelo ente a quem é atribuída a competência de instituição do tributo cujo crédito será remido.

Caso ela seja concedida de forma total, fará desaparecer o objeto do tributo e, conseqüentemente, a obrigação tributária. Sendo assim, a remissão não irá impedir a incidência da regra matriz, tal qual o faz a isenção tributária. Mas, uma vez tendo incidido, suprimirá a obrigação de pagar o tributo: “a isenção impede que o tributo nasça e a remissão faz desaparecer o tributo já nascido”<sup>193</sup>. Além disso, enquanto que a lei ensejadora da isenção tributária é anterior ao surgimento da obrigação tributária, a da remissão, por sua vez, será editada posteriormente.

No entanto, apesar de as isenções se distanciarem juridicamente dos demais institutos exonerativos, acima elencados, seus efeitos serão os mesmos, qual seja, a renúncia de receitas. Assim, os entes políticos vêm concedendo isenções tributárias.

#### 4.1.2 Fenomenologia da Isenção tributária

A disciplina do exercício da competência tributária dos entes federativos traz consigo

---

<sup>191</sup> No diferimento, além do convênio interestadual, dispensa-se a edição de lei específica para sua concessão, bem assim a observância dos pressupostos da Lei Complementar nº. 101/2000.

<sup>192</sup> Código Tributário Nacional: “Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...] IV – remissão;”

<sup>193</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 874.

um plexo indeterminável de normas jurídicas, umas regulamentando as condutas dos indivíduos, ao instituir uma hipótese de incidência na Regra-matriz, a qual, concretizada que seja terá o condão de instaurar uma relação jurídico-obrigacional entre o Fisco e o sujeito passivo tributário; e outras que irão disciplinar a dinâmica jurídica da norma instituidora do tributo, prevendo mecanismos de melhor funcionalidade da atividade tributária, criando, inclusive, ficções e hipóteses presuntivas para conceder operacionalidade ao sistema tributário.

Desta forma, é legítimo afirmar que as normas que preveem isenções tributárias consistem em regras de estrutura, uma vez que versam sobre as relações previstas nas normas de conduta, bem assim sobre a edição destas últimas. Sendo assim, as normas isentivas são voltadas para disciplinar outras normas: a regra-matriz de incidência tributária.

Estas isenções devem decorrer de leis específicas editadas pelo mesmo ente político titular da competência de instituir o tributo objeto das isenções. Em síntese, a faculdade de isentar, decorre diretamente do poder de tributar, isto é, da competência tributária, podendo-se dizer, portanto, que “o poder de isentar é o próprio poder de tributar visto ao inverso”<sup>194</sup>.

Anteriormente à promulgação da Constituição Federal de 1988, o Código Tributário Nacional, atribuía à União, por meio do seu art. 13, Parágrafo Único, a faculdade de instituir isenções de tributos que outros entes federativos para os serviços públicos que ela eventualmente viesse a conceder<sup>195</sup>. Neste contexto, a ordem constitucional anterior permitia a possibilidade de o ente central dispor sobre isenções mesmo que a competência da exação tributária fosse atribuída a outra unidade parcelar.

Tal dispositivo teve lugar no país, haja vista a forte tendência centralista do Federalismo desenhado no texto constitucional de 1967, editada pelo Governo militar, no qual a autonomia dos entes federativos locais era mínima, existindo uma submissão destes ao ente central, representado pela União<sup>196</sup>.

No entanto, tendo-se em vista a autonomia político-financeira dos entes políticos, resguardada pela Constituição Federal de 1988, não há que se falar em hierarquia entre os

---

<sup>194</sup> BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 31.

<sup>195</sup> Segundo a edição do art. 13 do Código Tributário Nacional anteriormente à reforma constitucional de 1988: “Art. 13. [...] Parágrafo Único. Mediante lei especial e tendo em vista o interesse comum, a União pode instituir isenção de tributos federais, estaduais e municipais para os serviços públicos que conceder, observado o disposto no §1º. do art. 9º”.

<sup>196</sup> AFFONSO, Rui de Britto Álvares. A Federação no Brasil: impasses e perspectivas. In: AFFONSO, Rui de Britto Álvares. SILVA, Pedro Luiz Barros. **A Federação em perspectiva: ensaios selecionados**. São Paulo: FUNDAP, 1995. p. 57.

mesmos, tendo como uma de suas exteriorizações jurídico-constitucional a impossibilidade de qualquer unidade subnacional conceder isenções acerca de tributos cuja competência a eles não seja atribuída constitucionalmente.

Logo, é de se ressaltar que o próprio texto constitucional veda à União a possibilidade de concessão de isenções de tributos cuja competência pertença aos Estados-membros, Distrito Federal ou Município<sup>197</sup>, somente as entidades federativas a quem foi atribuída a competência da exação tributária que se quer isentar, fazê-lo.

Por fim, qualquer que seja a delimitação conceitual dada ao instituto, é bem verdade que sua concessão não ficará ao alvedrio do ente político a quem foi conferida, por meio de Lei Ordinária específica, uma vez que a própria Constituição traz em seu texto limitações ao poder de isentar, sejam de ordem formal, mas também de ordem material<sup>198</sup>.

#### 4.1.2.1 Enquadramento das Isenções tributárias como hipóteses de não-incidência

Nas isenções tributárias haverá o efetivo exercício da competência tributária pelo ente político competente relativamente aos fatos jurídicos componentes do critério material da hipótese de incidência das normas instituidoras dos tributos os quais se quer isentar. No entanto, a própria entidade federativa a quem caberá a competência do tributo irá editar um instrumento normativo o qual atuará diretamente em um ou mais elementos da Regra-matriz, “mutilando-os parcialmente”<sup>199</sup>, impedindo a sua incidência.

No entanto, o enquadramento destas como hipóteses de não-incidência não é um entendimento pacificado, havendo setor doutrinário que defende que as isenções tributárias tratariam, na verdade, de dispensa legal do pagamento do tributo, dado que excluiriam o crédito tributário.

Nestes casos, embora tenha havido a concretização fáctica da hipótese abstratamente prevista na Regra-matriz, o sujeito ativo estaria impedido de cobrar o crédito tributário por força de lei, a qual dispensa o seu sujeito passivo do pagamento do tributo<sup>200</sup>. Assim, a

<sup>197</sup> Constituição Federal de 1988: “Art. 151. É vedado à União: [...] III – instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios”.

<sup>198</sup> Ante a complexidade do tema, portanto digno de um trabalho próprio para seu estudo, ele será apenas brevemente elucidado por meio deste. Sobre o assunto ver: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7 ed. Forense: Rio de Janeiro, 2006.

<sup>199</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 486.

<sup>200</sup> Neste mesmo sentido Amílcar Falcão, para quem na isenção tributária “ocorre o fato gerador. O legislador, todavia, seja por motivos relacionados com a apreciação da capacidade econômica do contribuinte, seja por considerações extrafiscais, determina a inexigibilidade do crédito”. FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da Obrigação Tributária**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974. p. 118. Cretella Júnior adota

isenção seria um *a posteriori* lógico, pressupondo a incidência da Regra-matriz, a qual irá ensejar a obrigação jurídico-tributária, mas que, por força de lei, será excluído o crédito dela decorrente.

Acatar este posicionamento, portanto, seria o mesmo que atribuir à teoria normativa uma dinâmica que não existe. Explica-se: é que ambos os instrumentos normativos tem por hipótese de incidência o mesmo fato imponible, no entanto segundo esta construção doutrinária a norma de isenção incidiria primeiro, para então impedir que a segunda venha a incidir, outorgando “uma maior celeridade ao processo de percussão do preceito isencional, que deixa para trás a norma do tributo, na caça ao acontecimento do mundo físico exterior”<sup>201</sup>.

Além disso, tal assertiva só estaria correta quando analisada sob o ângulo pré-jurídico, uma vez que se ela atingiria diretamente a própria existência da relação jurídica, não haveria que se falar na mesma<sup>202</sup>. Sendo assim, seria inconcebível a incidência da regra-matriz anteriormente à norma isentiva, haja vista esta última ser logicamente anterior à ocorrência do critério material que se quer isentar<sup>203</sup>, entendê-la como uma dispensa legal de pagar o tributo devido é o mesmo que igualá-la à remissão tributária, a qual se constitui na extinção, total ou parcial, do direito subjetivo de exigir a prestação e, conseqüentemente o dever jurídico de pagar o tributo.

Cumprido salientar, ainda, que o Código Tributário Nacional elenca a isenção, juntamente com a anistia, enquanto causa de exclusão do crédito tributário, conforme previsto textualmente no art. 175, I,<sup>204</sup>. Insta ressaltar que, enquanto a isenção versa sobre a prestação pecuniária referente aos tributos, a anistia diz respeito diretamente ao montante a ser pago a título de penalidade pecuniária aplicável às eventuais infrações à legislação tributária, uma vez que por ela o legislador irá extinguir a punibilidade do sujeito passivo, perdendo a

---

expressamente este mesmo posicionamento ao preceituar que: “Isenção é não incidência por via de lei ordinária”. CRETELLA JÚNIOR, José. **Curso de Direito Tributário Constitucional**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993. p. 87.

<sup>201</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 487.

<sup>202</sup> Ao analisar tal teoria, Berti traz uma indagação pertinente que rechaça o cunho jurídico da mesma, relegando-a ao plano pré-normativo, ao questionar: “se a relação jurídica que vincularia o Fisco enquanto sujeito ativo ao contribuinte enquanto sujeito passivo sequer chega a surgir devido à norma de isenção, como se falar em favor legal ou dispensa do pagamento do tributo, cuja incidência sequer ocorrerá?” BÉRTI, Flávio de Azambuja. **Direito Tributário e Princípio Federativo**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 214.

<sup>203</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 831.

<sup>204</sup> Código Tributário Nacional: “Art. 175. Excluem o crédito tributário: I – a isenção; II – a anistia. Parágrafo Único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente”.

sanção tributária, fazendo com que não seja constituída a penalidade pecuniária cabível<sup>205</sup>.

No entanto, entender a isenção tributária tão somente como instrumento de exclusão do crédito parece um tanto quanto equivocado e insuficiente para exteriorizar a dinâmica do instituto jurídico em exame, o qual, para além de excluir o crédito tributário, vai além, impede a constituição do mesmo, uma vez que nestes casos não haverá incidência da regra-matriz e consequente formação do vínculo jurídico-obrigacional entre sujeito passivo e o ente político tributante.

Na verdade, a isenção tributária atua no plano normativo<sup>206</sup>, incidindo diretamente sobre o um ou mais critérios da Regra-matriz, seja da sua hipótese de incidência, seja do consequente, suprimindo uma parcela do seu campo de incidência, fazendo com que, consequentemente, não nasça a obrigação jurídica-tributária pertinente.

Nestes casos, portanto, não haveria o aniquilamento da Regra-matriz de incidência tributária, uma vez que nos casos em que não estejam na esfera de isenção, ela irá incidir normalmente. Ou seja, na isenção tributária haverá o encontro de duas normas jurídicas, a de isenção e a da RMIT, “que têm por resultado a inibição da incidência da hipótese tributária sobre os eventos abstratamente qualificados pelo preceito isentivo, ou que tolhe sua consequência, comprometendo-lhe os efeitos prescritivos da conduta”<sup>207</sup>.

Diz-se haver uma incidência parcial da norma isencional sobre a norma que institui a exação tributária, uma vez que não poderá haver a supressão total dos elementos que compõem a RMIT sob pena de aniquilamento da norma instituidora do tributo, o que culminaria no seu desaparecimento do sistema. A isenção restringe, tão somente, a abrangência de um dos critérios da Regra-matriz, não o anulando completamente<sup>208</sup>.

Sendo assim, a incidência da norma veiculadora de isenções tributárias sobre a Regra-Matriz há de ser parcial “de modo que a norma não incida sobre a totalidade de um ou mais aspectos da Regra-matriz do tributo, sejam eles o material, o espacial, o temporal, o

---

<sup>205</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 875.

<sup>206</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 306.

<sup>207</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. “**Guerra Fiscal**” e o **Princípio da Não-cumulatividade no ICMS**. Disponível em: [http://www.barroscarvalho.com.br/art\\_nac/guerra\\_fiscal.pdf](http://www.barroscarvalho.com.br/art_nac/guerra_fiscal.pdf). Acesso em: 10/11/2010.

<sup>208</sup> Segundo os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho na isenção tributária há o “encontro de duas normas jurídicas, sendo uma a regra-matriz de incidência tributária e outra a regra de isenção, com seu caráter supressor da área de abrangência de qualquer dos critérios da hipótese ou da consequência da primeira (regra-matriz)”. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 491.

subjetivo, ou o quantitativo”<sup>209</sup>.

Sendo assim, a isenção tributária trata-se, na verdade, de hipótese de não-incidência da norma jurídica tributária, uma vez que a norma isentiva incidiria com o intuito de impedir a incidência da regra-matriz de incidência tributária e conseqüente formação do vínculo jurídico entre o sujeitos passivo e ativo da relação tributária. portanto, no plano da norma.

Logo, a teoria da isenção tributária como impeditiva da incidência da norma que institui a exação tributária<sup>210</sup>, preceitua que o escopo da incidência da norma de isenção do tributo é a de impedir que a regra-matriz de incidência tributária incida. A dinâmica de juridicização seria inversa daquela acima preceituada, na qual primeiro incidiria a norma que institui o tributo, para só então a isenção irradiar seus efeitos, desjuricizando o fato imponible.

Para além de constituírem-se em normas impeditivas da incidência<sup>211</sup> da Regra-matriz, estas seriam, ainda, legalmente qualificadas, em oposição jurídico-formal à ideia de imunidades, as quais estão previstas no texto constitucional. No mais, isenções e imunidades se assimilariam, por constituírem-se em instrumentos voltados a impedir a incidência das normas que instituem o tributo.

Assim, em síntese, o que ocorre na fenomenologia das isenções tributárias, seria o “encontro de duas normas jurídicas, sendo uma a regra-matriz de incidência tributária e outra a regra de isenção, com seu caráter supressor da área de abrangência de qualquer dos critérios da hipótese ou da consequência da primeira”<sup>212</sup>.

#### 4.1.2.2 Exigência de Lei Específica para sua concessão

A indisponibilidade do interesse público e a sua supremacia sobre o interesse privado consistem em verdadeiros pilares do regime democrático. Daí afirmar-se que a Administração, quando da gestão dos bens e interesses públicos, deve curá-los em total consonância com uma

---

<sup>209</sup> BERTI, Flávio Azambuja. **Direito Tributário e Princípio Federativo**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 287.

<sup>210</sup> Um dos adeptos desta teoria é Roque Carraza, para quem “Isenção é uma limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça ou faz com que ele surja de modo mitigado (isenção parcial) (...) é a nova configuração que a lei dá à norma jurídica tributária, que passa a ter seu âmbito de abrangência restringido, impedindo, assim, que o tributo surja *in concreto* (naquela hipótese descrita na lei isentiva)”. CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 515.

<sup>211</sup> Utilizando-se a classificação de Marcos Bernardes de Mello, as normas isentivas podem ser classificadas como normas de pré-exclusão da juridicidade, uma vez que sua finalidade é a de impedir que suporte fático, neste caso as bases tributárias, que seria, normalmente, juridicizada irrompendo a obrigação jurídico tributária, assim o seja. Leciona o autor que “a pré-exclusão de juridicidade também se dá pela mutilação da norma jurídica, excluindo-se os seus efeitos, como ocorre nos casos de isenção de tributos e de penas”. MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico**: plano da existência. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 90.

<sup>212</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 490.

determinada finalidade<sup>213</sup>.

Isso se explica devido ao fato de que o Administrador, quando da gestão da coisa pública não o faz em interesse próprio, mas sim de outrem, no caso, a sociedade. E mais, ele estaria exercendo função administrativa, na persecução do interesse da coletividade. E é por isto que este não poderá adotar condutas sem que estas reflitam a verdadeira vontade pública, a qual deverá ser traduzida pela edição de instrumentos legislativos.

A imprescindibilidade desta exigência é tão expressiva no ordenamento jurídico brasileiro que, caso os atos praticados pelo Administrador não encontrem amparo na Lei, e destes decorrerem impactos negativos, deverá o agente responder pessoalmente pelos danos eventualmente causados. Noutras palavras, uma vez que “o uso das prerrogativas da Administração é legítimo se, quando e na medida indispensável ao atendimento dos interesses públicos”<sup>214</sup>, caso em que, ultrapassada esta barreira, deve o gestor público responder pessoalmente<sup>215</sup>.

Sendo assim, tendo em vista que a receita decorrente da atividade tributária do Estado integra o patrimônio público, e que a concessão de isenções repercute diretamente no total arrecadado pelo Fisco, outro entendimento não poderá subsistir que não o da indispensabilidade de Lei para dispor sobre o exercício da competência tributária.

Deste modo, tem-se que “a Fazenda Pública não é 'dona' do tributo. Ela o lança e o arrecada, nos estritos termos da lei. Não lhe é dado abrir mão, *sponte própria*, de seu recolhimento. Pelo contrário, só poderá deixar de arrecadá-lo em cumprimento a uma lei autorizadora”<sup>216</sup>.

No entanto não será qualquer Lei que terá o condão de isentar determinadas materialidades da incidência da RMIT de um determinado tributo. A Constituição do 1988, em seu art. 150, §6<sup>o</sup><sup>217</sup>, prevê a necessidade da edição de “lei específica” para tal mister.

---

<sup>213</sup> Neste mesmo sentido, Celso Antônio Bandeira de Mello sustenta: “Relembre-se que a administração não titulariza interesses públicos. O titular deles é o Estado, que, em certa esfera, o protege e exercita através da função administrativa, mediante o conjunto de órgãos (chamados administração, em sentido subjetivo ou orgânico), veículos da vontade estatal consagrada em lei”. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 63.

<sup>214</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 60.

<sup>215</sup> Lei nº 8.429/92, que dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego público ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências – Lei de Improbidade Administrativa.

<sup>216</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 874.

<sup>217</sup> Constituição Federal de 1988: “Art. 155, §6º. “qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo,

Quando o texto constitucional exige a sua veiculação por ato específico, esta última refere-se à edição de um instrumento normativo cujo conteúdo se refira tão somente sobre o tema - isenção tributária. Quis o constituinte evitar a prática difundida antes do advento da Constituição Federal de 1988, quando o Legislativo concedia isenções a certos tributos no bojo de leis que não guardavam qualquer relação com a exação tributária cuja incidência se pretendesse afastar<sup>218</sup>, no intuito de que aquelas passassem despercebidas.

Importante ressaltar que as leis específicas, em oposição às genéricas, referem-se aos instrumentos legislativos direcionados a um grupo de indivíduos específico, ou então delimitadas no que pertine ao assunto de que trata. A exigência veiculada pelo art. 150, §6º da Constituição Federal de 1988 refere-se, então, a edição de leis que regulem exclusivamente os benefícios fiscais que se pretendam conceder, ou o correspondente tributo ou contribuição.

Sendo assim, da exigência de edição de lei específica contida no dispositivo constitucional acima explicitado decorre o entendimento de que o instrumento normativo no qual será veiculada a isenção tributária deverá versar tão somente sobre a mesma, ou sobre o tributo o qual se quer isentar.

Por fim, cabe fazer uma breve observação relativamente à omissão do dispositivo constitucional ora em comento, em incluir na sua redação o Distrito Federal. No entanto, isso não resulta dizer que a este ente político seria conferida a possibilidade de concessão de isenções tributárias ou de institutos exonerativos afins sem a prévia edição de lei específica<sup>219</sup>. Tendo em vista que o próprio texto constitucional o inclui como ente federativo, outro entendimento não poderá decorrer que não o da necessidade de observância do preceito constitucional em voga.

#### 4.1.3 Tipologia das Isenções

No estudo da fenomenologia das isenções tributárias, tendo em vista a sua complexidade estrutural, bem assim ante as inúmeras formas pelas quais se manifestam, várias e diversificadas são as propostas de agrupamento das mesmas pela doutrina brasileira, a depender dos critérios adotados para sua tipificação, onde, sob ângulos diversos, uma mesma

---

concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas, ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, §2º, XII, 'g'".

<sup>218</sup> Isso não culminaria no entendimento de que não poderia a isenção tributária ser veiculada por um instrumento legislativo que trate de outras matérias que não só a referente a isenção que se quer conceder. Desde que ambas guardem relação, plenamente plausível.

<sup>219</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 876.

isenção poderá ser objeto de classificações diversas.

Dentre os critérios de tipificação destes benefícios fiscais tem-se os que levam em consideração os elementos estruturais da relação tributária sobre o qual irão incidir; a do seu termo final; da condicionabilidade para sua fruição; e o da inibição da funcionalidade da regra-matriz de incidência tributária, classificação proposta por Paulo de Barros Carvalho.

No primeiro critério acima exposto, que leva em consideração os elementos estruturais sobre os quais recairão a incidência tributária, esta poderá se subdividir em objetivas e subjetivas. Nestas, enquanto que as isenções objetivas irão incidir sobre a base tributável, as subjetivas, por sua vez, incidirão sobre o sujeito passivo da relação tributária.

Nesta esteira, pode-se exemplificar como isenção objetiva as pertinentes a uma determinada mercadoria posta em circulação, sobre as quais não incidirá o ICMS, haja vista a mutilação do complemento do verbo o qual compõe o critério material da Regra-matriz. Já nas subjetivas, por sua vez, a norma isentiva irá incidir sobre o critério pessoal da Regra-matriz, mutilando-o ao, por exemplo, excluir do seu âmbito de incidência determinado grupo de pessoas específicas.

Adotando-se o critério do termo final das isenções tributárias, estas se subdividem em transitórias, também conhecidas como isenções com prazo certo; e permanentes, ou com prazo indeterminado, tratadas pelo art. 178 do Código Tributário Nacional<sup>220</sup>. Nas transitórias seu termo final já vem estipulado previamente na lei que lhe deu origem. Já as permanentes não possuem previsão de lapso temporal que irão vigor, podendo, atendidos os requisitos legais, ser suprimidas a qualquer tempo<sup>221</sup>.

É de se ver, assim, que tais tipos de isenções não se relacionam com a Regra-matriz, uma vez que esta divisão não leva em conta a sua incidência sobre os elementos da norma instituidora do tributo, mas sim no seu tempo de vigência<sup>222</sup>.

Tomando-se por base o critério da condicionabilidade da sua concessão, as isenções poderão se subdividir em condicionais, também denominadas de bilaterais; e incondicionais,

---

<sup>220</sup> Código Tributário Nacional: “Art. 178 - 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”.

<sup>221</sup> Tendo em vista a complexidade deste tema, não se debruçará sobre os efeitos jurídicos de cada tipo de isenção tributária. Sobre a matéria ver: BORGES, José Souto Maior. *Teoria da Isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. Ver ainda: CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

<sup>222</sup> LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. **Isenções Tributárias**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 135.

ou unilaterais<sup>223</sup>. Na primeira delas exige-se uma contraprestação adequada e pertinente, por parte de seu beneficiário para que sejam fruídas<sup>224</sup>. No entanto, que a eventual condição de fruição do benefício fiscal ora em tela, não poderá se referir a um fato impossível de ser concretizado, devendo ater-se ao campo da possibilidade; ou de concreção absurda, que não guarde qualquer relação com o objetivo da mesma.

As isenções unilaterais, por sua vez, prescindem de condição para o seu implemento, não sendo exigida de seu beneficiário qualquer contraprestação para sua concessão.

Já a classificação proposta por Paulo de Barros Carvalho, baseia-se no critério da inibição da funcionalidade da Regra-matriz, ante a sua incidência em um dos elementos desta última.

Nas lições de Pedro Guilherme Lunardelli:

[...] considerando o relacionamento, no plano lógico, entre as normas tributárias e isencional, as propriedades do evento tributário deixam de integrar a hipótese respectiva da regra-matriz, para compor a hipótese da norma de isenção. Teremos, agora, não mais a conotação do evento tributário, mas sim do evento isento, resultado da incorporação de suas propriedades no antecedente da mencionada regra-matriz isencional<sup>225</sup>.

Assim, o preceito concessivo da isenção poderá operar tanto na hipótese de incidência quanto no consequente da norma instituidora do tributo. Cada uma delas, por sua vez, se subdividiria em mais quatro tipos de isenções<sup>226</sup>.

Quando a norma isentiva referir-se a um dos elementos da hipótese da Regra-matriz ela poderá incidir em qualquer um de seus elementos, seja sobre o critério material, atingindo-lhe o verbo ou o complemento deste; sobre o critério espacial, ou ainda sobre o critério temporal.

A norma isentiva irá incidir sobre o núcleo do critério material da Regra-matriz sempre que desqualificar o verbo trazido na norma de incidência do tributo, mantendo, no

<sup>223</sup> José Souto Maior Borges denomina-as como relativas e absolutas a depender da necessidade ou não do implemento de uma condição, respectivamente. BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

<sup>224</sup> Para melhor ilustrá-la, toma-se como exemplo o mencionado por Carraza na hipótese de uma lei prescrever que os médicos que eventualmente instalassem seus consultórios na periferia do Município estariam isentos do pagamento do ISS. Nestes casos, a fruição de tal benefício só terá lugar caso tais consultórios sejam instalados em bairros periféricos. CARRAZA. Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 860.

<sup>225</sup> LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. **Isenções Tributárias**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 96.

<sup>226</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São paulo: Malheiros, 2005. p. 492.

entanto, o complemento daquele intacto<sup>227</sup>.

Nestes casos, a isenção irá retirar do campo tributário determinada situação fática ao excluí-la do verbo contido no critério material. E o faz da seguinte maneira: suponha-se que o critério material de determinada norma esteja disposto da seguinte forma “circular mercadoria”, a norma isentiva trará a seguinte expressão “não se configurará circulação de mercadoria”.

Por sua vez, quando a regra isentiva atinge o complemento do critério material, haverá uma supressão de certos elementos complementares do verbo presente neste elemento. É o caso das isenções tributárias relativas Neste caso a isenção é expressa. Tomando-se como exemplo o citado por Paulo de Barros Carvalho acerca do IPI, a norma isentiva traria consigo a seguinte expressão “estão isentos do IPI vários produtos, dos quais, salientamos, a título meramente explicativo: as redes de dormir; os caixões funerários; o queijo tipo Minas”<sup>228</sup>.

As regras isentivas poderão atingir, ainda, o critério espacial, determinando que um certo espaço geográfico, ou região estará excluída da Regra-matriz de um tributo. Tal modalidade de isenção tributária mostra-se hábil para atender questões regionais, fomentando o desenvolvimento destas. É o que ocorre com os produtos produzidos na Zona Franca de Manaus sobre os quais não irão incidir o IPI.

Por fim, relativamente às isenções incidentes sobre a hipótese da Regra-Matriz de Incidência Tributária, tem-se a mutilação do critério temporal quando a regra isentiva prevê que em determinado lapso de tempo não haverá a incidência da norma instituidora do tributo. Sabe-se que este critério se refere ao momento em que nascerá a obrigação tributária. Ao preceituar que mesmo ocorrendo a sua hipótese de incidência não irá se formar o vínculo obrigacional Fisco/contribuinte, a operatividade da Regra-matriz restará comprometida pelo condicionante de tempo<sup>229</sup>.

Por sua vez, as isenções relacionadas ao consequente da Regra-matriz poderão referir-se a qualquer um dos elementos que o compõem, incidindo tanto sobre o critério pessoal, no seu sujeito ativo ou passivo; quanto sobre o critério quantitativo, na sua base de cálculo ou alíquota.

Como exemplo de isenção incidente sobre o sujeito ativo do critério pessoal do consequente da Regra-matriz pode-se citar as hipóteses previstas na ordem constitucional

---

<sup>227</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São paulo: Malheiros, 2005. p. 493.

<sup>228</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São paulo: Malheiros, 2005. p. 493.

<sup>229</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São paulo: Malheiros, 2005. p. 494.

anterior à vigente a qual possibilitava à União instituir isenções sobre impostos cuja competência tributária pertenceria a outro ente político: a denominada isenção heterônoma. Nestes casos, exercendo o ente central tal prerrogativa, haveria uma clara supressão do critério pessoal referente ao sujeito ativo.

No entanto, essa possibilidade não mais subsiste no ordenamento jurídico brasileiro, ante ao disposto no art. 150, III da Constituição Federal de 1988.

Dar-se-á sobre o sujeito passivo da Regra-matriz de um tributo, quando a norma de isenção excluir determinados grupos de indivíduos do âmbito daquele, mutilando o preceito a ele referente, reduzindo-se “uma porção do universo possível de contribuintes”<sup>230</sup>.

Por fim, as classificações com base no critério da inibição da funcionalidade da Regra-matriz, irá referir-se à base de cálculo quando houver a sua redução a zero, mantendo, no entanto, os demais critérios inalterados. Sua incidência sobre a alíquota, por sua vez, dar-se-á, da mesma forma, quando houver sua redução a zero, mantendo os demais elementos da norma instituidora do tributo.

## 4.2 O ICMS

### 4.2.1 Evolução e competência dos Estados-membros e Distrito Federal relativa ao ICMS

Instituído pela Constituição de 1967, substituindo o antigo Imposto sobre Vendas e Consignações dos Estados – o IVC<sup>231</sup>, o Imposto de Circulação de Mercadorias – ICM, de inspiração europeia<sup>232</sup>, tinha como principal característica a sua feição eminentemente nacional, tendo sido concebido originalmente com alíquotas uniformes, as quais tanto nas circulações intraestaduais, quanto entre os Estados-membros deveriam ser fixadas pelo Senado Federal, presumindo-se, assim, a sua neutralidade fiscal.

À época da sua criação, houve o deslocamento do critério material da hipótese de incidência, o qual deixou de estear-se em um negócio jurídico, as vendas e consignações, passando a residir na circulação de mercadorias e serviços. Adotava o princípio da origem na sua formatação, constituindo-se, desta forma, em um imposto sobre a produção. E mais,

---

<sup>230</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São paulo: Malheiros, 2005. p. 494.

<sup>231</sup> Essa modificação se deu, entre outros fatores, ante ao aumento excessivo e desordenado da competência fiscal dos Estados-membros relativamente a este imposto (o IVC). Apesar de o critério material da hipótese de incidência deste tributo ser restrito, à época, os entes federativos competentes tentavam, abusivamente, ampliar o âmbito de incidência desta exação, abrangendo outras operações não previstas na Regra-matriz.

<sup>232</sup> O ICM tinha como modelo os impostos europeus sobre o valor agregado. No entanto estas exações tributária, além de características de países desenvolvidos, em sua grande parte, quando não se referiam a Estado Unitários, eram de competência do ente central, tendo em vista o seu caráter nacional.

enquanto que o IVC possuía feições eminentemente cumulativas, o ICM, por outro lado caracterizava-se como um imposto não-cumulativo, devendo o montante já pago nas transações anteriores, ser abatido nas operações subsequentes.

Inicialmente, o produto da arrecadação do ICM caberia aos Estados e Municípios de forma conjunta, onde a estes últimos era facultada a possibilidade de arrecadá-lo com base na legislação estadual, não devendo a alíquota ser superior a trinta por cento daquela instituída pelo Estado-membro.

Posteriormente, com a edição do Ato Complementar nº. 31, esta competência dos Municípios foi suprimida, passando a ser exclusiva dos Estados-membros, garantindo-se, no entanto, a participação municipal em vinte por cento do montante arrecadado a título de ICM, dentro de seus territórios.

No decorrer da evolução do citado imposto, a proposta de conceder-lhe feições de neutralidade quando da sua instituição pelo texto constitucional de 1967 foi sendo distorcida aos poucos. Os bens de capital começam a ser isentos do ICM, bem assim certos produtos e regiões, como a Zona Franca de Manaus. Sendo assim, de forma lenta e gradual, ele passou a se constituir em um imposto sobre o consumo.

No entanto, em que pese as distorções do mencionado tributo, a sua arrecadação fiscal acabou por se tornar a mais expressiva dos Estados-membros e uma das mais importantes fontes de receita destes entes políticos e, conseqüentemente, nacional, representando, à época, cerca de 9% do PIB do país<sup>233</sup>.

Com o advento da Constituição de 1988, houve a adoção de uma forte tendência descentralizadora. Uma das provas desta foi a distribuição das competências tributárias entre União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, como maneira de proporcionar uma maior autonomia dos entes políticos do Estado.

Com a nova ordem constitucional de 1988, foram trazidas, ainda, inúmeras modificações no âmbito de competência tributária dos Estados-membros e do Distrito Federal os quais, segundo o art. 155 do texto constitucional, passaram a instituir impostos sobre transmissão *causa mortis*, doação de quaisquer bens ou direitos, operações relativas à circulação<sup>234</sup> de mercadorias, prestação de serviços e transporte interestadual e intermunicipal

---

<sup>233</sup> Fonte: Instituto de Pesquisa Econômica Avançada – IPEA. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/pub/td/td\\_402.pdf](http://www.ipea.gov.br/pub/td/td_402.pdf)>. Acesso em: 20/02/2011.

<sup>234</sup> Este imposto é, sem sombra de dúvida, o que provoca maiores problemas quando da sua aplicação, dentre todos os demais previstos no Sistema Tributário brasileiro, tendo em vista a sua complexidade estrutural.

e de comunicação, e sobre a propriedade de veículos automotores<sup>235</sup>.

Mas a modificação mais expressiva que se teve no âmbito de distribuição das competências tributárias relaciona-se com o ICMS, antigo ICM, com a ampliação do rol de materialidades imponíveis<sup>236</sup>.

Inicialmente cabe dizer que a Constituição Federal de 1988 inovou ao unir cinco impostos diferentes em um só, mediante o acréscimo ao antigo ICM de bases tributárias<sup>237</sup> que, em sua maioria, eram de competência da União, dentre as quais as relativas à tributação sobre os combustíveis<sup>238</sup>, telecomunicações e energia elétrica. Nascia, assim, o ICMS<sup>239</sup>.

Cumprido salientar, no entanto, que a opção do constituinte de 1988 em unificar tais situações em um só imposto se deve ao fato de que eles, apesar de divergentes, possuem “um núcleo central comum, que permite sejam estudados conjuntamente”<sup>240</sup>.

Diz-se se tratar de diferentes impostos em um só, haja vista que o âmbito de incidência do critério material da Regra-matriz abrange fatos completamente distintos, dentre eles as operações mercantis; de transportes interestaduais e intermunicipais; serviços de comunicação; operações relativas à energia elétrica, aos lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, e derivados do gás natural; e as operações relativas aos minerais do país. Além disso, as bases de cálculo de cada um destes serão, da mesma forma, divergentes<sup>241</sup>.

Apesar de ser um imposto de competência estadual, seus efeitos, sejam eles econômicos ou jurídicos, irão se estender por todo o território Nacional, uma vez que, por incidir diretamente nas relações de produção e de consumo entre particulares, correlaciona-se diretamente com a noção de desenvolvimento econômico regional, tanto como uma das fontes de receita mais expressivas do país, quanto como instrumento de política extrafiscal, que será

<sup>235</sup> Constituição Federal de 1988: “art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I- transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos; 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; III- propriedade de veículos automotores”.

<sup>236</sup> Aqui, quando se fala em materialidades, utiliza-se o termo como sinônimo de *base tributária*.

<sup>237</sup> Constituem-se na Hipótese de Incidência e base de cálculo da Regra-matriz de incidência tributária.

<sup>238</sup> Com relação ao imposto incidente sobre a comercialização dos combustíveis, o Constituinte Originário previu a sua competência aos Municípios: era o antigo Imposto de Vendas a Varejo de Combustíveis – IVVC. Todavia, com a Emenda Constitucional nº 3 de 1993, este tributo foi extinto, passando as operações sobre tais produtos a fazer parte da Regra-Matriz de Incidência Tributária do ICMS.

<sup>239</sup> MARTINS, Ives Gandra. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 202.

<sup>240</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 37.

<sup>241</sup> Para vias de exemplo, na circulação de mercadorias a base de cálculo será o valor da operação mercantil, o preço dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal; o valor relativo aos serviços de comunicação, no entanto, todas estas bases de cálculo referem-se a um único imposto, o ICMS. PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 248.

melhor desenvolvida alhures.

Sendo assim, pode-se dizer que o ICMS seria um imposto estadual de contornos tipicamente nacionais, de imprescindível importância, inclusive, para a manutenção do preceito federativo no país, conforme se verá adiante. Sua imprescindibilidade é tanta, que este é o único tributo no sistema tributário brasileiro, cujo exercício da sua competência é obrigatório por todos os Estados-membros e Distrito Federal.

Por este mesmo motivo o ICMS foi a exação tributária cujo regramento dispensado pelo texto constitucional foi o mais extensivo de todos, com vistas a conceder o máximo de uniformidade possível entre todas as legislações estaduais a ele referentes, minorando a possibilidade de eventuais distorções deste tributo. E mais, previu a edição, em seu art. 146, III<sup>242</sup>, de Lei Complementar de âmbito nacional, a ser editada pelo Congresso Nacional, para versar sobre os aspectos mais polêmicos do mesmo, como a concessão e revogação de incentivos e benefícios fiscais, entre outras, bem assim, acerca da dinâmica de sua instituição e cobrança no país.

Destaque, porém, que esta previsão constitucional vem sendo questionada por uma parcela da doutrina<sup>243</sup>, sob a alegação de que a edição pela União de normas gerais sobre o ICMS restringiria a autonomia dos entes federativos a quem foi conferida a competência em instituir a formatação básica da relação jurídico-tributária pertinente ao mencionado imposto. Para eles, caberia à União versar tão somente sobre conflitos federativos e limitações ao poder de tributar, sob pena de afronta ao princípio federativo.

Por outro lado, é de se perceber que essa maior intervenção do legislador nacional no exercício da competência tributária dos demais entes políticos visa garantir e resguardar essa autonomia, reduzindo eventuais conflitos entre as unidades subnacionais, ao tentar uniformizar o tratamento legislativo referente ao ICMS, uma vez que a cada Estado-membro e ao Distrito Federal caberá a sua instituição<sup>244</sup>.

---

<sup>242</sup> Constituição Federal de 1988: “Art. 146. Caberá à lei complementar: [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239”.

<sup>243</sup> Por alguns, tome-se ATALIBA, Geraldo. Lei Complementar em matéria tributada. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 13, n. 48. p 84-106. abr/jun 1989.

<sup>244</sup> O que, conforme se verá adiante, não impediu que se instaurasse um clima bélico entre os Estados-membros, traduzido, dentre outras formas, na guerra fiscal.

Neste mesmo sentido leciona Seabra de Moura:

[...] o que ocorre não é uma exclusão da competência impositiva das pessoas políticas. Suas autonomias continuam plenas e o pacto federativo intacto, uma vez que as competências permanecem inalteradas. Inalteradas, porém limitadas, repita-se, por enunciado normativo de cunho nacional. A mera limitação do exercício das competências não configura nenhuma das inconstitucionalidades aventadas, desde que não haja supressão delas. A norma geral vai servir, assim, como uma baliza dentro da qual a competência tributária das pessoas políticas pode ser exercida [...]<sup>245</sup>.

E mais, haja vista a íntima ligação do ICMS com a noção de desenvolvimento regional, atrelado à atribuição constitucional de competência à União para formular planos e implementar políticas de desenvolvimento do país, imprescindível que o ente central estabeleça diretrizes na edição de normas referentes a este tributo, pelos Estados-membros e Distrito Federal.

Não se pode olvidar, ainda, que, tendo em vista a sua repercussão econômico-financeira em todo território nacional, as questões relativas ao imposto sobre circulação de mercadorias e serviços transcende o âmbito de interesse dos entes políticos a quem foi conferida a competência para sua instituição.

Sendo assim, apesar de haver uma clara restrição do exercício da competência atribuída aos Estados-membros<sup>246</sup>, o legislador constituinte assim o fez para que, juntamente com a ideia de proibição de concessões unilaterais de incentivos tributários relativos ao ICMS, a operacionalidade deste fosse racionalizada e melhor adequada a uma Federação cujas desigualdades sociais e econômicas são notáveis, resguardando-se o necessário equilíbrio entre seus entes políticos para manutenção dos contornos federativos.

A edição das normas gerais em comento, deverão ser veiculadas mediante Leis Complementares e Resoluções do Senado, competindo a este último a tarefa de estabelecer as alíquotas aplicáveis nas operações e prestações interestaduais e de exportação<sup>247</sup>, sendo facultada ao mesmo o estabelecimento das alíquotas mínimas e máximas nas transações

<sup>245</sup> MOURA, Frederico Araújo Seabra. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 188.

<sup>246</sup> Não há que se falar que nestes casos haveria uma frontal agressão ao preceito federativo, uma vez que a ideia de autonomia dos entes federados permanece, porém foi-lhe imposta balizas.

<sup>247</sup> Segundo preceitua o art. 155, §2º. IV da Constituição Federal de 1988. No exercício desta competência, o Senado Federal estipulou a seguinte sistemática, relativamente às alíquotas do ICMS: 17% nas transações internas, no nível do Estado, para bens de consumo final; 12% para operações interestaduais, exceto aquelas operadas das Regiões Sul e Sudeste (menos o Espírito Santo) para as Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, juntamente com o Espírito Santo, as quais deverão incidir alíquotas de apenas 7%; 13% nas exportações; alíquota zero nas importações de insumos agrícolas, dentre os quais, fertilizantes, sementes e inseticidas; isenções na circulação de vegetais, frutas, implementos agrícolas para o Nordeste e alguns Estados-membros da Região Norte, bem assim para produtos agrícolas de exportação.

intraestaduais, com vistas a resolver conflito específico que envolva interesse de Estados-membros.

Coube, então, à Lei Complementar nº 87/1996, denominada de Lei Kandir<sup>248</sup>, dispor sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços, estabelecendo normas gerais sobre o exercício da competência tributária do ICMS.

Além de determinar as hipóteses de incidência da exação tributária ora em comento e suas respectivas bases de cálculo, a Lei Kandir definiu, dentre outros aspectos, quem deverá ser considerado contribuinte para efeitos de cobrança do ICMS, bem assim seus eventuais responsáveis tributários, caso seja cabível. No entanto, dentre outras insuficiências<sup>249</sup> do instrumento normativo ora em comento, tem-se que o mesmo se omitiu na disciplina de um dos aspectos mais controversos do ICMS, qual seja, o das isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos à circulação de mercadorias e serviços, sendo a estes aplicáveis os dispositivos da Lei Complementar nº. 24/75<sup>250</sup>.

Aos Estados-membros restaria, então, a competência de integralizar a Regra-matriz de Incidência Tributária do mencionado imposto, instituindo-o mediante a edição de Lei Ordinária de âmbito estadual, observado que seja o regramento geral editado pela União.

Sendo assim, quando da elaboração da norma instituidora do ICMS, os Estados-membros e o Distrito Federal deverão observar os preceitos trazidos nas normas gerais editadas pelo ente central, dentre elas a estipulação das alíquotas mínima e máxima estabelecidas pelo Senado Federal, não podendo, no entanto, sofrer interferências no seu âmbito de competência relativa ao citado imposto, para além do regramento geral pertinente.

Cabe ressaltar, por fim, que em situações excepcionalíssimas à União é concedida a competência de instituição do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, são elas: no caso dos Territórios Federais, sobre as operações neles realizadas; e em caso de guerra externa ou de sua iminência.

A primeira delas, referente aos casos em que sejam criados Territórios Federais, se dá por força do disposto no art. 147 da Constituição Federal<sup>251</sup>, o qual atribui ao ente central a

---

<sup>248</sup> A Lei Complementar nº. 87/1996 ganhou esta alcunha em homenagem ao seu autor, o deputado Antônio Kandir.

<sup>249</sup> Sobre as incongruências da Lei Complementar nº. 87/96 ver: RAHMEIER, Clarides. **A Lei Kandir no contexto do Direito Tributário Nacional**. Brasília: Fenafisco, 1999.

<sup>250</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 440.

<sup>251</sup> Constituição Federal de 1988: “Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal

competência de instituição dos impostos estaduais no âmbito daqueles.

Já os casos de iminência ou caso de guerra externa, conforme já foi adiantado, justificam-se pela atribuição à União da faculdade de instituir exações tributárias cujas bases de tributação estejam previstas no campo tributário de outro ente político, ante a excepcionalidade da situação, podendo o ente central, nestes casos, instituir tributos cujo critério material esteja abrangido na regra-matriz de incidência tributária do ICMS. Assim o é, uma vez que nestes casos o Estado se vê diante de despesas extraordinárias, na fase preparatória anterior a práticas belicosas<sup>252</sup>.

Sendo assim, com exceção das hipóteses acima previstas, caberá exclusivamente aos Estados-membros e ao Distrito Federal a instituição do ICMS, não podendo outro ente político da Federação se imiscuir nesse âmbito de competência, sob pena de flagrante inconstitucionalidade.

#### 4.2.2 Algumas Características do ICMS

##### 4.2.2.1 Tributação na Origem

Inicialmente, à época da Constituinte de 1988, houve uma grande discussão para que fosse substituído o procedimento de cobrança do ICMS, deixando de ser onerado na origem, no estado produtor, para passar a ser cobrado no destino, no estado consumidor, desonerando-se bens de capital e insumos.

No entanto, sob o argumento de que esta mudança dificultaria a fiscalização na arrecadação desse imposto, a nova ordem constitucional nada dispôs sobre o momento em que deverá se dar a incidência do mencionado tributo<sup>253</sup>. Todavia, ante a recepção do Decreto-lei nº. 406/68, o segundo o qual a incidência da regra-matriz do ICMS se dará quando da saída de mercadorias, foi adotado o critério da origem<sup>254</sup>.

A “saída” deve ser entendida, no entanto, de uma forma mais restritiva, uma vez que ela, por si, não terá o condão de irromper o vínculo jurídico-tributário entre os sujeitos da Regra-matriz, uma vez que imprescindível, concomitantemente, a anterior realização de um

---

cabem os impostos municipais”.

<sup>252</sup> CRETELLA JÚNIOR, José. **Curso de Direito Tributário Constitucional**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993. p. 82.

<sup>253</sup> AFFONSO, Rui de Britto. SILVA, Pedro Luiz Barros. **Reforma Tributária e Federação**. São Paulo: FUNDAP, 1995. p. 45.

<sup>254</sup> Decreto-lei nº 406/68: “Art. 1º. O impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias tem como fato gerador: I - a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor”.

negócio jurídico de cunho mercantil<sup>255</sup>.

No entanto, mediante uma primeira análise do disposto no Enunciado nº 166 da súmula de jurisprudência do STJ<sup>256</sup>, não haveria a incidência da Regra-Matriz relativa ao ICMS quando do simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para o outro, quando ambos pertencentes ao mesmo contribuinte<sup>257</sup>.

Tal súmula deve ser analisada, isto sim, de uma forma mais atenta. Relativamente à “saída” de uma determinada mercadoria para depósitos pertencentes a um mesmo titular e intraestadual, sua aplicação é inegável. Todavia, quando houver a circulação entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte visando-se a transformação do produto, não há que se falar em na aplicação do Enunciado supracitado, como ocorre na saída de produtos de um estabelecimento industrial, para um comercial<sup>258</sup>.

Corresponderia, portanto, ao critério temporal da Regra-matriz de incidência tributária, no qual há um conjunto de indicações no suposto da regra, para que se possa aferir o momento em que houve o acontecimento do fato descrito, passando a existir o vínculo jurídico entre devedor e credor da obrigação tributária<sup>259</sup>. Nos casos do ICMS, então, tal momento se daria na origem, uma vez que o fato previsto abstratamente será verificado casuisticamente quando da saída.

Ocorre que, a adoção de tal dinâmica na tributação do ICMS acaba privilegiando os entes políticos com uma grande concentração e desenvolvimento industrial, uma vez que será nestes que a incidência do tributo se dará, em detrimento das unidades parcelares consumidoras.

Tal quadro acabou agravando ainda mais, conforme se verá adiante, a competição tributária entre os Estados-membros, uma vez que aqueles em que o índice de

<sup>255</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 21.

<sup>256</sup> Súmula nº. 166 do STJ: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

<sup>257</sup> Segundo Harada, nestes casos o termo “circulação” deve ser analisado sob a sua acepção econômica, para pressupor a transferência de propriedade ou posse de uma mesma mercadoria. HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 432.

<sup>258</sup> Nas lições de Manoel Cavalcante de Lima Neto: “é despiciendo maiores esforços para concluir que não há incidência do imposto na saída de uma mercadoria para depósito do mesmo contribuinte dentro do Estado. Não é porque não ocorre transferência de propriedade, mas sim porque a lei não situa essa operação como incidente e nem deveria fazê-lo. Agora, na hipótese de uma remessa de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, a exemplo de estabelecimento *industrial* para estabelecimento *comercial*, é evidente que acontece incidência, pela previsão da lei e pela natureza diversa da operação. Levada a efeito a interpretação que só a mudança de domínio provoca a incidência, tal operação seria não-incidente mesmo que houvesse transformação total do produto originário. LIMA NETO, Manoel Cavalcante. **Substituição Tributária: uma visão do instituto no ordenamento jurídico brasileiro e sua aplicação na esfera do ICMS**. Curitiba: Juruá, 2000. p. 35.

<sup>259</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Constitucional**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 265.

desenvolvimento industrial se mostra baixo, acabaram por conceder isenções tributárias relativas ao imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços, visando a atração da iniciativa privada, uma vez que as empresas beneficiadas não necessitariam recolher o ICMS nos entes federativos isentantes, posto que a incidência do mesmo ocorreria quando da saída de mercadorias, mas em face da não-incidência da Regra-matriz, não se poderá falar em obrigação tributária.

#### 4.2.2.2 Seletividade facultativa

Além disso, o ICMS poderá ser um imposto seletivo, haja vista a possibilidade de instituição de alíquotas diferenciadas pela própria Constituição, a partir da essencialidade das mercadorias e serviços sobre o qual irão incidir. Traduz-se, basicamente, na redução das bases de cálculo, distinções de alíquotas, dentre outros incentivos fiscais.

Esta seletividade é prevista expressamente no texto do art. 155, §2º, III da Constituição Federal de 1988<sup>260</sup>. Neste dispositivo o constituinte originário utilizou-se do termo “poderá” para designar a possibilidade de o ente federativo competente para instituição do mencionado imposto discricionariamente conceder ao imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços tal característica<sup>261</sup>. Noutras palavras, contrariamente ao que ocorre com o IPI, quando a seletividade é obrigatória, tal característica relativa ao ICMS não é obrigatória.

Note-se, porém, que, apesar da facultatividade de adoção desta característica, critérios adotados para fins de verificação da essencialidade não podem ser escolhidos de forma arbitrária<sup>262</sup>, devendo se pautar em parâmetros objetivos.

#### 4.2.2.3 Não-Cumulatividade

Ainda sobre as características do ICMS, tem-se que este não poderá ser cumulativo, evitando-se que tal exação tributária venha incidir duas vezes sobre uma mesma operação, culminando em uma tributação superior à alíquota máxima estipulada pelo Senado, tudo em conformidade com o disposto no art. 155, §2º, I da Constituição Federal de 1988<sup>263</sup>, e arts. 19

---

<sup>260</sup> Constituição Federal de 1988: “Art. 155 [...] §2º [...], III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”.

<sup>261</sup> CASSONE, Vittorio. ICMS – Materialidades e Características Constitucionais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 769.

<sup>262</sup> PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 276.

<sup>263</sup> Constituição Federal de 1988: “Art. 155 (...), §2º (...), I – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado

e 20 da Lei Complementar n.º 87/1996<sup>264</sup>.

Tal princípio foi concebido juntamente com a instituição do ICM, graças a Emenda Constitucional n.º 18/65, com a finalidade de minorar os empasses tributários que a sua não aplicação gerou entre os entes políticos produtores e consumidores<sup>265</sup>.

Ou seja, quando da tributação da circulação de uma mercadoria ou prestação de serviço entre produtor, fornecedor e consumidor final, ao sujeito passivo da relação tributária subsequente será garantido o direito de compensação do montante anteriormente pago a título de ICMS, mesmo que a circulação da mercadoria, ou prestação do serviço, tenham sido efetuadas em outro Estado-membro.

Cabe ressaltar que a circulação de bens e serviços tem como objetivo último o consumidor final. Desta forma, o princípio da não-cumulatividade serviria como instrumento da garantia das ideias de igualdade e capacidade contributiva, uma vez que sua sistemática visa minimizar os impactos da atividade tributária sobre o preço dos produtos e serviços comercializados.

Tal característica seria, portanto, um verdadeiro instrumento de limitação da atividade tributária relativamente à operatividade do ICMS, impedindo que nas inúmeras fases de circulação de uma mercadoria, o valor total efetivamente pago por todos os sujeitos passivos das sucessivas relações jurídico-tributárias constituídas nas transações desta, supere o percentual referente à alíquota máxima prevista por Resolução do Senado, uma vez que este montante seria embutido no preço das mercadorias e serviços postos em circulação, onerando o contribuinte.

Nas lições de José Eduardo de Melo:

[...] caso fosse suprimida, a cumulatividade tributária geraria um custo artificial indesejável aos preços dos produtos e serviços comercializados. Esses preços estariam totalmente desvinculados da realidade, da produção e da comercialização. Isto oneraria o custo de vida da população, e encareceria o processo produtivo e

---

nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

<sup>264</sup> Lei Complementar n.º 87/1996: “Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação. § 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento”.

<sup>265</sup> LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Substituição Tributária**: uma visão do instituto no ordenamento jurídico brasileiro e sua aplicação na esfera do ICMS. Curitiba: Juruá, 2000. p. 37.

comercial, reduzindo os investimentos empresariais, em face do aumento de custos ocasionados por esse artificialismo tributário oriundo da cumulatividade<sup>266</sup>.

Sua concretização se dará mediante a adoção de mecanismos de crédito e débito<sup>267</sup>, onde cada operação tributada referente a uma determinada mercadoria equivaleria a um crédito ao seu adquirente, o qual poderá ser abatido do montante relativo à tributação incidente sobre outras transações relativas a mesma. O alienante, por sua vez, irá registrar a operação deste mesmo produto como um débito, o qual deverá ser recolhido aos cofres públicos, ou então compensado, se for o caso, com o montante cobrado pelo Fisco nas transações anteriores.

Ou seja, em termos econômicos no primeiro momento levar-se-á em conta o valor integral da operação, enquanto que em um segundo momento, após a transmissão da mercadoria, considerar-se-á apenas o valor acrescido ao bem em circulação.

Tem-se, pois, que os créditos e débitos serão apurados periodicamente, onde caso haja mais débitos do que créditos dever-se-á recolher o saldo restante<sup>268</sup> aos cofres públicos, enquanto que, via contrária, se os créditos forem superiores aos débitos, a diferença poderá ser compensada nas operações futuras. Esta averiguação deverá ser feita pela apuração mensal do crédito-débito, onde a entrada de mercadorias ou prestação de serviços irá gerar um crédito, enquanto que a saída dos mesmos ensejará um débito.

#### 4.2.2.4 Lançamento por homologação

Seu lançamento dar-se-á por homologação, uma vez que caberá ao sujeito passivo da obrigação jurídico-tributária recolhê-lo antecipadamente, sem que, para tal, deva haver a prévia análise e quantificação do débito tributário pela autoridade administrativa.

Logo, em um determinado período de tempo estipulado em Lei, o sujeito passivo irá calcular o valor devido, observando os mecanismos de compensação de crédito e débito, sem haver prévio exame da autoridade administrativa, a qual caberá tão somente a tarefa de corrigir eventuais equívocos na sistemática própria do ICMS, homologando-o e/ou lançando

<sup>266</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e prática**. 10 ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 258.

<sup>267</sup> Nos dizeres de Paulsen e José Eduardo de Melo, crédito e débito “concernem a categorias jurídicas distintas que implicam relações independentes, nas quais devedor e credor se alternam. Na primeira, os Estados e o DF são credores, e o contribuinte, devedor, enquanto na segunda, as posições se invertem, submetendo-se a princípios, critérios e regras distintas (...) não cumulatividade consiste na compensação dos valores debitados em determinado período de tempo (geralmente mensal), não integrando a estrutura do ICMS e nem se confundindo com a base de cálculo, tendo operatividade em momento posterior à configuração da operação ou prestação realizada”. PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 267.

<sup>268</sup> Fruto da dedução do montante relativo aos créditos dos débitos devidos.

de ofício o montante remanescente devido, se couber.

### 4.3 As isenções tributárias relativas ao ICMS

Assim como todas as exações tributárias, o ICMS é disciplinado por um plexo de normas jurídico-tributárias, umas regulando as condutas que irão compor a Regra-matriz de incidência do imposto em exame, e outras que irão disciplinar a sua dinâmica, estipulando mecanismos voltados a operacionalizá-la e tornar a arrecadação de receitas mais efetiva.

Conforme já foi dito anteriormente, as concessões de isenções tributárias irão incidir diretamente na Regra-matriz, sendo aquelas consideradas expressão da competência tributária dos entes políticos a quem caberá à instituição do tributo que se quer isentar.

Sendo assim, só poderão ser concedidas pela unidade subnacional a quem foi atribuída a competência tributária. Corroborando com este entendimento tem-se o disposto no art. 151, III<sup>269</sup> da Constituição Federal, que preceitua que será vedada à União instituir isenções tributárias cujo âmbito de competência pertença a outro ente político.

As isenções relativas ao imposto de circulação de mercadorias caracteriza-se por uma série de peculiaridades. A primeira delas refere-se ao disposto no art. 155, §2º, II<sup>270</sup> da Constituição Federal de 1988, corroborado pelo disposto do art. 20, §1º da Lei Complementar nº. 87/96<sup>271</sup>, segundo os quais as isenções relativas ao ICMS não poderão gerar ao contribuinte beneficiado com a sua concessão, o direito de compensação do montante isento, com o devido nas operações subsequentes, impedindo-se, inclusive, a dedução dos crédito referentes às operações anteriores.

Sendo assim, tais instrumentos normativos preveem uma exceção ao princípio da não-cumulatividade do ICMS ao excluir das operações de crédito e débito os montantes relativos às isenções fiscais. Logo, quando da circulação de um determinado produto, as isenções a ele atribuídas não poderão ser contabilizadas para efeito de compensação do ICMS, devendo este ser cobrado em sua integralidade<sup>272</sup>.

---

<sup>269</sup> Constituição Federal de 1988: “Art. 151. É vedado à União: [...] III- instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios”.

<sup>270</sup> Constituição Federal de 1988: “Art. 155, § 2º, II – A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores”.

<sup>271</sup> Lei Complementar nº. 87/96: “Art. 20, §1º. Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento”.

<sup>272</sup> Sobre a não inclusão do montante relativo à isenções quando do mecanismo de compensação do ICMS critica

No entanto, a dinâmica da inaplicabilidade da regra da não-cumulatividade na concessão de isenções a tributos plurifásicos, tais como o ICMS, muitas vezes, como se verá adiante, acaba por transferir o ônus do imposto para o próximo elo do seu ciclo de circulação de mercadorias, já que, caso seja concedida em sua fase intermediária, o próximo adquirente deverá pagar o tributo integralmente sem o respectivo crédito da operação anterior<sup>273</sup>.

#### 4.3.1 A competência do CONFAZ para a celebração de convênios para a concessão de isenções tributárias relativamente ao ICMS

O Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, criado pela Lei Complementar n° 24/75<sup>274</sup>, é o órgão responsável pela elaboração de políticas de harmonização de procedimentos e normas referentes à atividade tributária dos Estados - membros e do Distrito Federal, bem assim pela colaboração com o Conselho Monetário Nacional na fixação da política relativa à Dívida Pública Interna e Externa destes entes federativos.

Para tanto, cabe a este Conselho, dentre outras atribuições, promover a celebração de convênios para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços, sendo esta a sua função primordial<sup>275</sup>.

É de se ressaltar, no entanto, que a ordem constitucional anterior previa tão somente a edição de convênios entre os Estados-membros e Distrito Federal nas hipóteses de concessão de isenções relativas ao ICMS. A Constituição Federal de 1988, no entanto, exige a edição destes não só nos casos de isenção, mas também de quaisquer outros benefícios fiscais concedidos sobre o imposto de circulação de mercadorias e prestação de serviços. Sendo assim, qualquer isenção, incentivo ou benefício fiscal sobre tal exação tributária deve ser

---

Ives Gandra Martins, para quem: “a voracidade fiscal – característica da deformada Federação Brasileira, que transforma o país, não em Federação Real, mas em Estado Unitário Tripartido, sufocando os cidadãos pagadores de tributos – com o inc. II tornou mais retrógrado o princípio da não-cumulatividade, de tal forma que o ICMS é em parte não-cumulativo, e em parte cumulativo”. MARTINS, Ives Gandra. Sistema Tributário na Constituição de 1988. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 214.

<sup>273</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 388.

<sup>274</sup> Recepcionada pela Constituição Federal de 1988, tendo esta recepção sido reconhecida, inclusive, pelo STF. Neste sentido ver ADI n° 1.179 MC/SP. Relator Min. Marco Aurélio, Pleno. DJ de 12.04.1996 e ADI n° 2.155 MC/PR. Relator Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ de 01.06.2001.

<sup>275</sup> Regimento Interno do CONFAZ: “Art. 3°. Compete ao Conselho: I - promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto de que trata o inciso II do art. 155 da Constituição, de acordo com o previsto no § 2°, inciso XII, alínea "g", do mesmo artigo e na Lei Complementar n° 24, de 7 de janeiro de 1975”.

precedido de deliberação entre todos os entes políticos a quem foi conferida a competência tributária do mesmo<sup>276</sup>.

A composição do Conselho encontra-se disciplinada no art. 2º de seu Regimento Interno<sup>277</sup>, sendo ele integrado por um representante de cada Estado-membro e do Distrito Federal, quais sejam, os Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação; e um do Governo Federal, o Ministro de Estado da Fazenda, ou representante por ele indicado, “onde os Estados são representados diretamente, servindo de outro órgão legislador, admitindo as hipóteses em que são possíveis as concessões de incentivos fiscais e celebrando tratados”<sup>278</sup>.

Um primeiro ponto que se deve destacar, refere-se à concessão de competência legislativa pela Lei Complementar nº. 24/75, a componentes do Poder Executivo, por meio de edição de convênios relativos às isenções atinentes ao ICMS.

No entanto, o próprio STF vem declarando a inconstitucionalidade das concessões de isenções, benefícios ou incentivos fiscais relativos ao ICMS caso eles não sejam veiculados por meio de convênios editados pelo CONFAZ, por ofensa ao disposto no art. 155, §2º, XII, g, da CF-88, que estabelece a necessidade de tal deliberação, a exemplo do que ocorreu com a Lei Estadual nº 6.004/98, editada pelo Estado de Alagoas, que concedeu benefícios fiscais relativos ao mencionado imposto ao setor sucro-alcooleiro, sem a prévia edição de convênio pelo CONFAZ<sup>279</sup>.

E mais, conforme se verá adiante, a edição, por si só, destes convênios não terá o condão de conceder o benefício fiscal, devendo o mesmo, ser ratificado pelo Legislativo estadual, mediante decreto legislativo, para que, só então, passe a ser norma de direito interno.

No que condiz à deliberação pelo Conselho de Política Fazendária sobre a concessão

<sup>276</sup> CRETELLA JÚNIOR, José. **Curso de Direito Tributário Constitucional**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993. p. 199.

<sup>277</sup> Regimento Interno do CONFAZ: “Art. 2º. O Conselho é constituído por representante de cada Estado e Distrito Federal e um representante do Governo Federal. § 1º Representa o Governo Federal o Ministro de Estado da Fazenda, ou representante por ele indicado. § 2º Representam os Estados e o Distrito Federal os seus Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação. § 3º Os membros do Conselho indicarão ao Ministro de Estado da Fazenda os nomes dos seus substitutos eventuais.

<sup>278</sup> ELALI, André. **Federalismo Fiscal brasileiro e o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 73.

<sup>279</sup> Supremo Tribunal Federal: EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI N.º 6.004, DE 14 DE ABRIL DE 1998, DO ESTADO DE ALAGOAS. CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS PARA O SETOR SUCRO-ALCOOLEIRO. ALEGADA VIOLAÇÃO AO ART. 155, § 2.º, XII, G, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Ato normativo que, instituindo benefícios de ICMS sem a prévia e necessária edição de convênio entre os Estados e o Distrito Federal, como expressamente revelado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, contraria o disposto no mencionado dispositivo constitucional. Ação julgada procedente. ADI 2458, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 23/04/2003, DJ 16-05-2003 PP-00090 EMENT VOL-02110-01 PP-00156.

de isenções, incentivos e demais benefícios fiscais, exige-se um quórum de aprovação por unanimidade de seus membros, enquanto que a revogação destes benefícios deverá ser aprovado por pelo menos quatro quintos de seus representantes, segundo o disposto no art. 2º, §2º da Lei Complementar nº 24/75<sup>280</sup>, bem assim no art. 30, I do Regimento Interno do CONFAZ<sup>281</sup>.

Cumprе salientar que os convênios por ele editados, como normas complementares que são, integram a legislação tributária, em consonância com o disposto nos arts. 96<sup>282</sup> e 100, IV<sup>283</sup>, ambos do CTN. Além disso, devem ser disciplinados por Lei Complementar, segundo o disposto no art. 155, §2º, XII, g), da Constituição Federal de 1988<sup>284</sup>, a qual caberá a disciplina do procedimento de celebração daqueles.

Tal Lei Complementar exigida pelo texto constitucional pode ser considerada como veiculadora de normas de sobredireito, uma vez que estas últimas regulam as normas de concessão de isenções tributárias. No entanto, esta não poderá trazer em seu bojo hipóteses isentivas, uma vez que lhe cabe tão somente o papel de “regular a forma – é a linguagem da CF – como serão as isenções objeto de deliberação e concessão em convênios interestaduais”<sup>285</sup>.

Cabe ressaltar, no entanto, que a celebração de convênios entre os Estados-membros e o Distrito Federal no âmbito do CONFAZ para a concessão de isenções relativas ao ICMS, por si só não é condição suficiente para que o benefício seja válido. Segundo o art. 4º. da Lei Complementar nº. 24/75<sup>286</sup> haverá, ainda, a necessidade de ratificação destes pelo Poder

<sup>280</sup> Lei Complementar nº 24/1975: “Art. 2º. Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal. [...] § 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

<sup>281</sup> Regimento Interno do CONFAZ: “Art. 30. As decisões do Conselho serão tomadas: I - por unanimidade dos representantes presentes, na concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais previstos no artigo 1º da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975”.

<sup>282</sup> Código Tributário Nacional: “Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

<sup>283</sup> Código Tributário Nacional: “Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: [...] IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”.

<sup>284</sup> Constituição Federal de 1988: “Art. 155 [...], § 2º [...], XII [...], g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

<sup>285</sup> BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 371.

<sup>286</sup> Lei Complementar nº. 24: “Art. 4º - Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo”.

Executivo, porém, caso este se mantenha silente após quinze dias da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, estes serão considerados tacitamente ratificados.

No entanto, tal dispositivo traduz uma clara usurpação da tarefa do Poder Legislativo dos Estados-membros pelo Executivo estadual<sup>287</sup>.

Tendo em vista que os convênios realizados entre as entidades federativas sobre isenções no âmbito do ICMS constituem-se em atos normativos materiais, é manifesta a necessidade de ratificação dos mesmos pelo Poder Legislativo estadual ou distrital, quando for o caso, uma vez que, tendo em vista o princípio da Separação dos Poderes, tais isenções não poderão ser excluídas da apreciação do Legislativo, órgão constitucionalmente responsável, no Brasil, pela edição de normas jurídicas.

Ora, se o Poder Executivo já se pronunciou quando da edição do convênio, uma vez que o mesmo possui representação no CONFAZ, não há que se falar em necessidade de sua ratificação mediante decreto do governador, uma vez que não se pode excluir dessa apreciação o Poder Legislativo, sob pena de ter-se por válida uma concessão de benefício fiscal por ato proveniente apenas do Chefe do Executivo.

E mais, em consonância com o disposto no art. 150, § 6º da Constituição Federal de 1988, é necessário que as concessões de qualquer isenção tributária sejam veiculadas mediante lei<sup>288</sup> específica, sem prejuízo do disposto na Carta Maior em seu art. 155, §2º, XII, g), que prevê a necessidade de convênios entre os Estados-membros e Distrito Federal. Sendo assim, este último não irá afastar a regra da legalidade nos casos de concessão de benefícios fiscais, devendo o Poder Legislativo participar deste processo, mediante a ratificação dos convênios celebrados no CONFAZ por decreto legislativo.

Nos dizeres de Carraza para que as isenções relativas ao ICMS possam surgir validamente:

é preciso que os Estados e o Distrito Federal celebrem entre si *convênios*, que, ao depois, para se transformarem em *Direito interno* de cada uma destas pessoas políticas, deverão ser por elas ratificados. O instrumento idôneo da ratificação, longe de ser o decreto do Governador, é o decreto legislativo (estadual ou distrital, conforme o caso)<sup>289</sup>.

<sup>287</sup> Em Alagoas, tem-se como exemplo o Decreto do Executivo Estadual nº. 4.177 de agosto de 2009, ratificando a isenção do ICMS na comercialização do sanduíche *Big Mac* das redes de *fast food Mc Donald's* que participarem do evento “*Mc Dia Feliz*”. Tem-se, ainda, o decreto nº. 3.314 de julho de 2006, também do Executivo do Estado de Alagoas, ratificando os Convênios ICMS 06 e 16, ambos do CONFAZ.

<sup>288</sup> Nestes casos o termo “lei” é utilizado em sentido amplo, significando “lei tributária”.

<sup>289</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23 ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 855.

O próprio STF, por ocasião do julgamento da medida cautelar na ADI nº 1.296-PE<sup>290</sup>, já se posicionou contrariamente à ratificação dos convênios celebrados pelo CONFAZ por Decreto do Executivo estadual, alegando que a outorga de subsídios, isenções ou qualquer outro benefício em matéria tributária só poderão ser deferidos por lei específica do Legislativo Estadual, como verdadeira manifestação da vontade popular<sup>291</sup>, sob pena de ofensa ao postulado da Separação dos Poderes e violação do princípio da reserva constitucional de competência legislativa para tratar das matérias citadas.

Sendo assim, os convênios que autorizam os Estados-membros a isentarem o ICMS

<sup>290</sup> Supremo Tribunal Federal: “AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI ESTADUAL QUE OUTORGA AO PODER EXECUTIVO A PRERROGATIVA DE DISPOR, NORMATIVAMENTE, SOBRE MATÉRIA TRIBUTÁRIA - DELEGAÇÃO LEGISLATIVA EXTERNA - MATÉRIA DE DIREITO ESTRITO - POSTULADO DA SEPARAÇÃO DE PODERES - PRINCÍPIO DA RESERVA ABSOLUTA DE LEI EM SENTIDO FORMAL - PLAUSIBILIDADE JURÍDICA - CONVENIENCIA DA SUSPENSÃO DE EFICACIA DAS NORMAS LEGAIS IMPUGNADAS - MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA. - A essência do direito tributário - respeitados os postulados fixados pela própria Constituição - reside na integral submissão do poder estatal a *rule of law*. A lei, enquanto manifestação estatal estritamente ajustada aos postulados subordinantes do texto consubstanciado na Carta da Republica, qualifica-se como decisivo instrumento de garantia constitucional dos contribuintes contra eventuais excessos do Poder Executivo em matéria tributaria. Considerações em torno das dimensões em que se projeta o princípio da reserva constitucional de lei. - A nova Constituição da Republica revelou-se extremamente fiel ao postulado da separação de poderes, disciplinando, mediante regime de direito estrito, a possibilidade, sempre excepcional, de o Parlamento proceder a delegação legislativa externa em favor do Poder Executivo. A delegação legislativa externa, nos casos em que se apresente possível, só pode ser veiculada mediante resolução, que constitui o meio formalmente idôneo para consubstanciar, em nosso sistema constitucional, o ato de outorga parlamentar de funções normativas ao Poder Executivo. A resolução não pode ser validamente substituída, em tema de delegação legislativa, por lei comum, cujo processo de formação não se ajusta a disciplina ritual fixada pelo art. 68 da Constituição. A vontade do legislador, que substitui arbitrariamente a lei delegada pela figura da lei ordinária, objetivando, com esse procedimento, transferir ao Poder Executivo o exercício de competência normativa primaria, revela-se irrita e desvestida de qualquer eficácia jurídica no plano constitucional. O Executivo não pode, fundando-se em mera permissão legislativa constante de lei comum, valer-se do regulamento delegado ou autorizado como sucedâneo da lei delegada para o efeito de disciplinar, normativamente, temas sujeitos a reserva constitucional de lei. - Não basta, para que se legitime a atividade estatal, que o Poder Público tenha promulgado um ato legislativo. Impõe-se, antes de mais nada, que o legislador, abstando-se de agir ultra vires, não haja excedido os limites que condicionam, no plano constitucional, o exercício de sua indisponível prerrogativa de fazer instaurar, em caráter inaugural, a ordem jurídico-normativa. Isso significa dizer que o legislador não pode abdicar de sua competência institucional para permitir que outros órgãos do Estado - como o Poder Executivo - produzam a norma que, por efeito de expressa reserva constitucional, só pode derivar de fonte parlamentar. O legislador, em consequência, não pode deslocar para a esfera institucional de atuação do Poder Executivo - que constitui instância juridicamente inadequada - o exercício do poder de regulação estatal incidente sobre determinadas categorias temáticas - (a) a outorga de isenção fiscal, (b) a redução da base de calculo tributaria, (c) a concessão de crédito presumido e (d) a prorrogação dos prazos de recolhimento dos tributos -, as quais se acham necessariamente submetidas, em razão de sua propria natureza, ao postulado constitucional da reserva absoluta de lei em sentido formal. - Traduz situação configuradora de ilícito constitucional a outorga parlamentar ao Poder Executivo de prerrogativa jurídica cuja *sedes materiae* - tendo em vista o sistema constitucional de poderes limitados vigente no Brasil - só pode residir em atos estatais primários editados pelo Poder Legislativo”. ADI 1296 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, TRIBUNAL PLENO, julgado em 14/06/1995, DJ 10-08-1995 PP-23554 EMENT VOL-01795-01 PP-00027.

<sup>291</sup> Sobre o tema merece destaque o pronunciamento Ministro Joaquim Barbosa no mesmo sentido, em voto-*vista* proferido por ocasião do julgamento do RE nº. 539.130, onde restou assentado que “a regra da legalidade tributária estrita não admite tributação sem representação democrática”. RE 539130, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 04/12/2009, DJe-022 DIVULG 04-02-2010 PUBLIC 05-02-2010 EMENT VOL-02388-05 PP-00900 RTJ VOL-00213- PP-00682 RDDT n. 175, 2010, p. 179-185 RT v. 99, n. 895, 2010, p. 177-185 LEXSTF v. 32, n. 374, 2010, p. 227-241.

em determinadas operações em seus territórios, somente passarão a ter força normativa após a expressa ratificação pelo Poder Legislativo estadual por meio de decreto legislativo<sup>292</sup>, diferente da prática recorrente em ratificá-los mediante decreto do Governador.

É de se ressaltar, no entanto, que a necessidade de intervenção do CONFAZ para a concessão de isenções tributárias relativas ao ICMS não implica dizer que há uma hierarquia entre os convênios por ele editados e a Lei Estadual<sup>293</sup>. O que se tem nestes casos é uma mera técnica de distribuição de competência escolhida pelo Texto constitucional, ante aos efeitos de âmbito nacional irradiados pelo exercício da atividade tributária referente ao ICMS, conforme já foi mencionado.

#### 4.3.2 As isenções relativas ao ICMS e o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal

Determina o art. 165, §6º do texto constitucional<sup>294</sup> que o projeto de Lei Orçamentária deverá ser acompanhado do demonstrativo regionalizado dos eventuais efeitos nas receitas e despesas decorrentes de isenções, benefícios e incentivos de natureza fiscal, do ente federativo que as concedeu, medida esta complementada pelo disposto no art. 70 da Constituição Federal de 1988<sup>295</sup>, o qual prevê os controles internos e externos de cada Poder.

Reforçando o texto constitucional, os preceitos contidos na Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, trazem consigo limitações à gestão financeira da União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, incluindo neste âmbito as hipóteses isentivas. Sendo assim, as normas nela veiculadas tratam-se de normas gerais acerca das finanças públicas no país, com vistas a assegurar a responsabilidade na gestão fiscal dos entes federativos, segundo bem preceitua o seu §2º, do art. 1º.

Tal medida visa evitar que a renúncia de receita, e sua conseqüente minoração, seja efetuada ao longo do orçamento sem que seja procedido um estudo prévio. E mais, sua estrita observância pelos entes políticos, atrelada à uniformização das alíquotas mínimas das exações

<sup>292</sup> Da Assembléia Legislativa de cada Estado-membro ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal, se for o caso.

<sup>293</sup> Neste mesmo sentido tem-se as lições de Souto Maior Borges, para quem: “o preceito interestadual de isenção conserva a mesma hierarquia das leis ordinárias em geral. Internamente, vale para o Estado participante do convênio como norma ordinária estadual; não como um preceito hierarquicamente supra-ordenado”. BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 374.

<sup>294</sup> Constituição Federal de 1988: “Art. 165. [...] §6º - O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”.

<sup>295</sup> Constituição Federal de 1988: “Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder”.

tributárias de competência dos Estados-membros e Municípios constituir-se-ia em um forte instrumento de contenção dos efeitos nocivos da guerra fiscal, conforme se verá mais adiante.

O art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, então, no intuito de minorar os efeitos nocivos da guerra fiscal, adotou uma série de requisitos para a concessão de tais benefícios. No entanto, sua finalidade não é a de obstar tal prática<sup>296</sup>, mas conceder-lhe racionalidade, planejamento e transparência, uma vez que prevê a necessidade de seu registro no orçamento anual e na Lei de Diretrizes orçamentárias – LDO, no intuito de “coibir a multiplicação, sem critério nem método, de benefícios e incentivos tributários”<sup>297</sup>. Desta forma, é de se ver que a LRF trata tais instrumentos como uma nova despesa, tributária, a ser dotada no orçamento fiscal do ente político isentante.

A LRF traz, assim, uma regulamentação mais rígida no que condiz aos benefícios fiscais, uma vez que, como bem preceitua o art. 14 da LRF<sup>298</sup>, a concessão ou ampliação de qualquer incentivo ou benefício de natureza tributária que culminem em perda na arrecadação, ante a renúncia de receita, devem ser seguidos de uma estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que irá iniciar a sua vigência e nos dois subsequentes, além de atender ao disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Além disso, o próprio art. 14 da LRF preceitua que as renúncias de receitas traduzir-se-iam na anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo.

---

<sup>296</sup> Nas lições de José Eduardo Soares de Melo: “a concessão de incentivos fiscais continua plenamente válida de conformidade com a sistemática instituída pela Lei Complementar n.º. 24/75, não ficando afetada e nem prejudicada pela superveniência da LC 101. Todavia, como os benefícios fiscais implicam natural e automática renúncia de receita, doravante os agentes públicos passam a ficar sujeitos a determinadas limitações, e condições, para que tais benefícios não acarretem a imputação de responsabilidade. MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 351.

<sup>297</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 541.

<sup>298</sup> Lei Complementar n.º. 101/2000: “Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. § 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. § 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso. § 3º O disposto neste artigo não se aplica: I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º; II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança”.

Tendo em vista o primado do equilíbrio orçamentário, pode-se dizer que o rol elencado no dispositivo citado é apenas exemplificativo, de forma que as demais formas de exoneração tributária não previstas de forma expressa na LRF, uma vez que implicam perda fiscal, deverão vir acompanhada de estudo de impacto-orçamentário prévio, caracterizando renúncia fiscal. Sendo assim, a busca pelo conceito do que este último seria, deve ir além do expresso no texto normativo, o qual consiste apenas em um “indicativo para o intérprete”<sup>299</sup>.

Desta forma, entende-se por renúncia de receita, a desistência do direito sobre uma exação tributária pelo ente federativo a quem ela compete, caracterizada pela sua não instituição ou desistência voluntária expressa de instituí-lo<sup>300</sup>. Sendo assim, qualquer isenção tributária ou outros meios que culminem em desistência da exação tributária pelo ente político deverá vir acompanhada de estudo prévio orçamentário, no escopo de conferir-lhes transparência e planejamento, instrumentos necessários na busca da harmonização da gestão fiscal no país.

Renúncia de receita seria, em síntese, todo aquele mecanismo financeiro, para além inclusive dos previstos no art. 14 da LRF, empregados na órbita da receita pública no caso concreto equivaler-se-ão economicamente aos resultados da despesa pública.

Nas lições de Ricardo Lobo Torres:

Gastos tributários ou renúncias de receitas são os mecanismos financeiros empregados na vertente da receita pública (isenção fiscal, redução de base de cálculo ou de alíquota de imposto, depreciações para efeito de imposto de renda, etc.) que produzem os mesmos resultados econômicos da despesa pública (subvenções, subsídios, restituições de impostos, etc.)<sup>301</sup>

Tal interpretação ampliativa da LRF justifica-se ainda pelo fato de que cada dia mais no Brasil, os entes federativos, tem se utilizado de inúmeros meios de renúncia de receita, com o escopo de fomentar a atividade econômica em seus territórios e contornar as restrições atinentes à dinâmica das isenções tributárias, principalmente as relativas ao ICMS.

Imprescindível dizer, portanto, que com vistas a conferir uma maior racionalidade ao sistema e na busca da harmonização da gestão fiscal, todo e qualquer benefício ou instituto exonerativo afim, dos quais resulte renúncia de receita, aqui incluídos os relativos ao ICMS,

<sup>299</sup> NÓBREGA, Marcos. FIGUEIREDO, Carlos Maurício. Renúncia de Receita; Guerra Fiscal e *Tax Expenditure*: uma abordagem do artigo 14 da LRF. In: FIGUEIREDO, Carlos Maurício. NÓBREGA, Marcos. **Responsabilidade Fiscal**: aspectos polêmicos. Belo Horizonte: Fórum, 2006. p. 113.

<sup>300</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 98.

<sup>301</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 194.

deverão ser acompanhados de estudo prévio de impacto orçamentário-financeiro, tal qual preceitua o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

## 5 REFLEXOS DA GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS-MEMBROS BRASILEIROS E O ICMS – ANÁLISE E PROPOSTAS

5.1 - A chamada “Guerra Fiscal”; 5.1.1 – A Guerra Fiscal e o ICMS; 5.1.2 – Breve Histórico da Crise; 5.1.3 – Fatores determinantes da competição tributária entre os entes políticos; 5.1.4 – Seus efeitos nocivos; 5.1.5 – A competitividade fiscal no âmbito estadual e os repasses aos Municípios; 5.1.6 – A guerra fiscal na internet; 5.2 – Tentativas de centralização do ICMS como mecanismo de redução de desigualdades regionais; 5.3 – A competência dos Estados-membros relativamente ao ICMS como cláusula pétrea; 5.4 – A necessidade de uma Reforma Constitucional Tributária; 5.4.1 – O Projeto de Emenda Constitucional nº. 233/2008 e a competência relativa ao ICMS; 5.5 – Propostas para uma Reforma Tributária eficaz e constitucional: um modelo coerente com as necessidades brasileiras; 5.5.1 – Adoção do Princípio do destino; 5.5.2 – Apreciação das propostas de isenção pelo Senado: o problema do CONFAZ; 5.5.3 - Modificação do quórum para edição de convênios de unânime, para maioria absoluta.

### 5.1 A chamada “Guerra Fiscal”

Invocando os mais diversos fundamentos, na tentativa de conferir legitimidade a seus comportamentos, os entes federativos brasileiros vêm adotando condutas de caráter eminentemente anti-cooperativo com vistas a aumentar sua arrecadação de receitas e fomentar o desenvolvimento econômico em sua circunscrição, sem prestar, no entanto, a devida observância aos dispositivos jurídicos do ordenamento pátrio e indo de encontro aos primados do Federalismo Fiscal Cooperativo, insculpidos na Constituição Federal de 1988.

Além disso, conforme se verá adiante, tal postura tem gerado reflexos econômicos negativos nas demais unidades subnacionais<sup>302</sup> e na Federação como um todo, uma vez que a arrecadação tributária global é minorada. Iniciou-se, assim, a chamada “guerra fiscal”.

O termo “guerra” adveio da disputa travada pelos entes políticos da Federação para promover o aumento de receitas e desenvolvimento industrial, comercial e social de suas regiões. Já a adjetivação “fiscal” é uma decorrência da utilização de políticas tributárias para esta finalidade – relegando ao segundo plano a satisfação do interesse público.

<sup>302</sup> Uma vez que ante a dinâmica das bases tributárias relativas ao ICMS há um “entrelaçamento das operações de incidência do imposto envolvendo mais de um Estado”. LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Substituição Tributária**: uma visão do instituto no ordenamento jurídico brasileiro e sua aplicação na esfera do ICMS. Curitiba: Juruá, 2000. p. 99. Dessa forma, decisões unilaterais em um determinado ente político, acaba gerando efeitos em outros entes federativos.

A adoção de mecanismos anti-cooperativos pode ser observada, dentre outras formas, mediante a inobservância dos preceitos constitucionais e legais atinentes ao exercício das competências tributárias pelos entes políticos do Estado, visando o fomento da atividade econômica, mediante a atração de mais investimentos privados e promoção da geração de emprego. Dessa forma, o fenômeno da competição tributária tem se manifestado, tradicionalmente, nos países que adotaram o Federalismo, sobretudo naqueles cujas unidades subnacionais gozam de ampla autonomia fiscal.

Assim, o fenômeno de competição fiscal terá lugar, dentre outras formas, sempre que uma entidade federativa utilizar-se de sua autonomia fiscal para implementar políticas tributárias, no intuito de promover o desenvolvimento industrial e, conseqüentemente, social, em seus territórios, sem o devido sopesamento dos “efeitos positivos ou negativos, sobre o bem-estar dos cidadãos de outras jurisdições, mas consideram os efeitos que, medida semelhante, tomada por outra jurisdição, acarretariam para eles”<sup>303</sup>.

Nos dizeres de Carlos Cavalcanti, a guerra fiscal constituir-se-ia na:

[...] classe geral de fenômenos que emergem quando iniciativas políticas (o uso de benefícios e iniciativas fiscais) dos governos subnacionais adquirem conotações negativas e geram efeitos econômicos perversos em decorrência do caráter insuficiente ou conjunturalmente inoperante do quadro político-institucional que regula os conflitos federativos, o qual se revela incapaz de garantir um equilíbrio mínimo entre interesses locais de forma a evitar efeitos macroeconômicos e sociais perversos<sup>304</sup>.

Cumprido destacar que o clima bélico entre as unidades subnacionais pode ser dividido em dois tipos: vertical e horizontal, onde o primeiro dar-se-á entre esferas de Governo distintas, enquanto que o horizontal será verificado entre esferas de Governo similares.

No Brasil, a competição vertical pode ser verificada na gradual diminuição das transferências constitucionais obrigatórias da União para os demais entes federativos<sup>305</sup>. Tal fenômeno tem se verificado no Brasil, uma vez que cada dia mais a União passou a priorizar a

<sup>303</sup> LAGEMANN, Eugênio. O Federalismo Fiscal Brasileiro em questão. In: AFFONSO, Rui de Britto Álvares. SILVA, Pedro Luiz Barros. **A Federação em perspectiva**: ensaios selecionados. São Paulo: FUNDAP, 1995. p. 339.

<sup>304</sup> CAVALCANTI, Carlos Eduardo Gonçalves. PRADO, Sérgio. **Aspectos da Guerra Fiscal no Brasil**. Brasília/São Paulo: IPEA/FUNDAP, 1998, p. 7.

<sup>305</sup> Em que pese alguns autores defenderem que este tipo de guerra fiscal não seria verificável no Brasil, uma vez que a competição tributária envolveria tão somente a concessão de isenções, neste tomou-se como conceito de guerra fiscal a adoção, por um dos entes federativos, de qualquer atitude que se demonstre anti-cooperativa, dentre as quais a concessão desordenada de benefícios fiscais. Neste sentido: BEVILACQUA, Lucas. Federalismo, ICMS e Guerra Fiscal. In: CONTI, José Maurício Conti; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco. **Federalismo Fiscal**: questões contemporâneas. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 345.

instituição de tributos na espécie contribuições, em detrimento da modalidade “impostos”, uma vez que, conforme foi visto, a receita arrecadada na cobrança destes últimos deve ser rateada entre as demais unidades subnacionais, o que não ocorre no primeiro caso.

Assim, ao adotar tal conduta, o ente central visa deter uma fatia maior do “bolo tributário”<sup>306</sup>, ao diminuir o montante a ser repassado para os demais entes federativos por imposição constitucional.

Cabe ressaltar que, um dos argumentos levantados pelo ente central como fator determinante da competição vertical no país, reside no fato de que a União foi a entidade federativa a qual a Constituição Federal de 1988 reservou mais encargos, ao passo que foram retirados do seu âmbito de competência certas bases de tributação, as quais passaram a ser atribuídas aos demais entes políticos, minorando, desta forma, a sua arrecadação fiscal<sup>307</sup>.

Assim, a União passou a instituir contribuições com o claro objetivo de incrementar sua arrecadação fiscal, ante a desnecessidade de transferência de uma parte do montante arrecadado mediante a cobrança de tais exações tributárias<sup>308</sup> aos demais entes políticos, diferentemente do que ocorre com os valores arrecadados a título de impostos.

Antes de adentrar-se no tema da competição tributária horizontal, há que se dizer que o exercício da competência tributária não englobaria tão somente uma perspectiva fiscal, para

<sup>306</sup> LAGEMANN, Eugênio. OLIVEIRA, Cristiano Aguiar de. MARQUES JUNIOR, Liderau dos Santos. **O Jogo da Política Fiscal entre União, Estados e Municípios no Federalismo Fiscal Brasileiro**. Porto Alegre: FEE, 2009. p. 4.

<sup>307</sup> Neste mesmo sentido Fernando Rezende preceitua que “com as receitas federais reduzidas pela descentralização promovida no capítulo tributário da Constituição, o crescimento dos compromissos financeiros decorrentes da ampliação dos direitos sociais levou à imediata instituição pelo governo federal das novas contribuições previstas no Capítulo 195 da Constituição, passando o novo orçamento da seguridade social a ser constituído pelas antigas contribuições previdenciárias incidentes sobre os salários e as novas contribuições sobre o faturamento e o lucro das empresas”. REZENDE, Fernando. **Brasil: Conflitos Federativos e Reforma Tributária**. In: REZENDE, Fernando. **Desafios do Federalismo Fiscal**. Rio de Janeiro: FGV, 2006. p. 85.

<sup>308</sup> A CF-88 contempla uma única exceção a essa regra no art. 159, III, que determina o repasse de 29% do produto da arrecadação Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico prevista no seu art. 177, §4º – CIDE Combustíveis: “Art. 159. A União entregará: [...] III - do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, 29% (vinte e nove por cento) para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação a que se refere o inciso II, c, do referido parágrafo.[...] § 4º Do montante de recursos de que trata o inciso III que cabe a cada Estado, vinte e cinco por cento serão destinados aos seus Municípios, na forma da lei a que se refere o mencionado inciso. [...] Art. 177. Constituem monopólio da União: [...]§ 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos: I - a alíquota da contribuição poderá ser: a) diferenciada por produto ou uso; b)reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150,III, b; I - os recursos arrecadados serão destinados: a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo; b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; c) ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes.”

fazer frente às necessidades públicas<sup>309</sup>, possuindo ainda escopos eminentemente extrafiscais, isto é, para além daquela de obtenção de receitas tributárias. É de se dizer que, ambas as finalidades coexistem de forma consciente e desejada pelo ordenamento jurídico pátrio, podendo haver menor ou maior prevalência de uma ou outra<sup>310</sup>.

Não tendo como único escopo a obtenção de receitas públicas, o Estado desenvolve a atividade tributária com fins preponderantemente extrafiscais de intervenção na economia, como instrumento de fomento à atividade econômica e desenvolvimento da noção de bem-estar social. Neste contexto tem-se as renúncias fiscais.

Assim e neste sentido, a competição tributária horizontal traduz-se no país mediante a concessão desenfreada de isenções fiscais relativas ao ICMS e ISS, pelos Estados-membros e Municípios, respectivamente, com vistas a atração de investimentos da iniciativa privada em sua circunscrição, sem que sejam observadas, no entanto, as exigências constitucionais e legais pertinentes.

As unidades parcelares brasileiras passaram a adotar, dessa forma, o exercício da competência tributária como instrumento de política fiscal, mediante a concessão de benefícios de forma desordenada e sem a devida ponderação dos eventuais efeitos nocivos nos demais entes, em um flagrante comportamento anti-cooperativo e em desencontro com os contornos traçados pelo Federalismo Fiscal adotado no Brasil.

Com isto, desvirtua-se a função primordial daqueles tributos, qual seja, a arrecadação de receitas, e enfatiza-se sua perspectiva extrafiscal, uma vez que os transforma, mediante a renúncia de receitas tributárias que deles adviriam, em um instrumento de fomento à atividade econômica daqueles entes federativos.

Apesar das inúmeras feições da guerra fiscal visualizáveis no país, ante a brevidade deste estudo, tratar-se-á mais detidamente tão somente da competição tributária horizontal entre os Estados-membros, mediante a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS.

### 5.1.1 A Guerra fiscal e o ICMS

---

<sup>309</sup> Cabe ressaltar, no entanto, que alguns autores defendem a ideia de que as finanças públicas somente possuiriam uma perspectiva fiscal, reduzindo, dessa forma, a interferência do Estado nas relações econômicas dos indivíduos. Nestes casos, se o Estado eventualmente exercer seu poder de tributar com objetivos extrafiscais, este exercício seria flagrantemente inconstitucional: é a chamada finanças neutras. Por alguns tem-se NEUMARK, Fritz. **Principios y clases de política fiscal y financiera**. Tradução: José María Oviedo. Madrid: Edital de Derecho Financiero, 1964.

<sup>310</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 2002. p. 587.

É de se ressaltar que os Estados-membros e o Distrito Federal optaram em implementar políticas de incentivos aos investimentos do setor privado e geração de empregos em seus territórios, em detrimento da formulação de políticas efetivas e duradouras de ajuste fiscal e, para isto, acabaram desvirtuando a função principal das exações tributárias cuja competência lhes cabem, que é a arrecadação fiscal, passando a empregá-las com finalidade extrafiscal, de instrumento de fomento ao desenvolvimento econômico local.

Neste diapasão, não se pode olvidar que o ICMS, imposto de maior expressão econômica<sup>311</sup> dos Estados-membros brasileiros, uma vez que em determinados Estados-membros a arrecadação de receitas ocupa posição de destaque na guerra fiscal verificada no âmbito estadual<sup>312</sup>, mediante concessões fiscais e creditícias desordenadas sobre o mesmo.

Sendo assim, dentre todas as formas de concretização deste clima bélico entre as unidades subnacionais, a que vem sendo expressivamente difundida no país concretiza-se na busca por recursos advindos da iniciativa privada, mediante a concessão unilateral de isenções sobre o imposto de circulação de mercadorias às empresas privadas, para que estas invistam recursos no território estadual.

Entretanto, tendo em vista os princípios da indisponibilidade do interesse público e o da supremacia do mesmo sobre os interesses privados, bem assim ante aos efeitos nacionais que tais concessões irradiam, faz-se necessária prévia deliberação entre os Estados-membros e o Distrito Federal para que hajam isenções relativas ao ICMS, por meio de convênios firmados no CONFAZ, consoante já adiantado.

O STF já vem entendendo reiteradamente da inconstitucionalidade da concessão unilateral pelos Estados-membros de benefícios fiscais relativos ao ICMS, à revelia do CONFAZ<sup>313</sup>. No entanto, poucas são as medidas cautelares deferidas, de modo que, graças ao

---

<sup>311</sup> Uma vez que proporciona aos Estados-membros uma grande obtenção de receitas tributárias.

<sup>312</sup> Uma vez que esta também se dá entre os Municípios. No entanto, nestes casos, a guerra fiscal municipal refere-se diretamente ao Imposto Sobre Serviços, exação tributária do seu âmbito de competência. Todavia, ante à complexidade do tema, este não será esmiuçado neste trabalho. Sobre o tema ver: ARBIX, Glauco. Guerra Fiscal e Competição Intermunicipal por Novos Investimentos no Setor Automotivo Brasileiro. **DADOS (Revista de Ciências Sociais)**, Rio de Janeiro, v. 43, n.º 1, 2000.

<sup>313</sup> Neste sentido a ADI: “AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. GUERRA FISCAL. ISENÇÃO DE ICMS. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR. CONVÊNIO CELEBRADO PELOS ESTADOS. 1. A liberação de isenções, incentivos e benefícios fiscais pelos Estados-membros e Distrito Federal depende de lei complementar (CF, artigo 155, § 2º, XII, "g"). 2. Ato governamental concessivo de desoneração de ICMS em operações internas sem que tenha sido objeto de convênio e que não levou em conta a Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, recebida pela Constituição Federal de 1988, é o bastante para caracterizar por si só a sua inconstitucionalidade. Precedentes (ADIMCs 2.736-PR, SYDNEY SANCHES, julgada em 15.02.2001, e 2.353-ES, SEPÚLVEDA PERTENCE, julgada em 19.12.00, inter plures). Medida cautelar deferida”. (ADI 2376 MC, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2001, DJ 04-05-2001 PP-00003 EMENT VOL-02029-02 PP-00224).

princípio da presunção de constitucionalidade dos atos normativos, vários atos passíveis de censura continuam a irradiar seus efeitos normais. Este quadro vem abrindo espaço ao exercício da autotutela dos demais Estados, como forma de frear os eventuais efeitos negativos desta em seu território.

O que se vê na prática, porém, é que as entidades parcelares competentes para instituir tal exação vêm renunciando sua arrecadação fiscal relativa ao mesmo de forma unilateral, sem que haja a devida chancela do Conselho Nacional de Política Fazendária, em um flagrante desrespeito aos preceitos insculpidos no sistema jurídico brasileiro, culminando-se em uma concorrência predatória entre estes entes federativos, acentuando ainda mais a crise financeira dos Estados-membros.

No entanto, estas condutas anti-federalistas, traduzem-se não só na concessão destes benefícios fiscais, desconsiderando os eventuais efeitos nos demais Estados-Membros<sup>314</sup>, mas também pela utilização pelos mesmos do seu poder de veto no CONFAZ como objeto de barganha de seus interesses frente às demais entidades federativas – uma vez que a votação deverá ser unânime para que seja editado o convênio exigido pela Lei Complementar nº 24/75, qualquer componente do Conselho que vote contrariamente, impedirá que haja a concessão.

Some-se a isso o fato de que estes benefícios vêm sendo concedidos sem a observância do disposto no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que prevê, conforme já visto anteriormente, a exigência de estudo de prévio impacto financeiro-orçamentário para que se possa haver renúncia de receitas tributárias, bem assim a previsão de medidas de compensação, uma vez que aquelas se constituem em perda fiscal. Desta forma, segundo a LRF, todo e qualquer benefício ou instituto exonerativo afim, dos quais resulte renúncia de receita, aqui incluídos os relativos ao ICMS, devem ser acompanhados de estudo prévio de impacto orçamentário-financeiro, conferindo uma maior racionalidade ao sistema e na busca da harmonização da gestão fiscal no país.

Tendo em vista que a concessão de isenções tributárias e institutos exonerativos afins irão representar uma perda de receita tributária, esta pode ser equiparada a um gasto público e, na busca da harmonização orçamentária do Estado, segundo o qual deverá haver equilíbrio entre receitas e despesas, deverão vir acompanhadas de estudo de impacto orçamentário prévio, a fim de que não culminem em meras renúncias fiscais, mas se prestem aos objetivos

---

<sup>314</sup> LAGEMANN, Eugênio. O Federalismo Fiscal Brasileiro em questão. *In*: AFFONSO, Rui de Britto Álvares. SILVA, Pedro Luiz Barros. **A Federação em perspectiva**: ensaios selecionados. São Paulo: FUNDAP, 1995. p. 338.

que impulsionaram a sua concessão.

No entanto, as condutas anti-cooperativas adotadas pelos Estados-membros e Distrito Federal, na busca de incentivos da iniciativa privada, além de não observarem a necessidade de edição de convênios por meio do CONFAZ para a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS, não vêm cumprindo a necessidade de sua dotação na peça orçamentária, dificultando ainda mais a operacionalidade do mencionado imposto.

Noutras palavras, como se não bastasse a diminuição da arrecadação tributária em seus territórios por força da concessão de isenções fiscais relativas ao ICMS, estes entes políticos sequer se dispõem a elaborar um prévio estudo de impacto orçamentário decorrente da medida, quiçá adotarem medidas compensatórias.

### 5.1.2 Breve Histórico da Crise

É bem verdade que a disputa entre os entes federativos pelo aumento de suas receitas não é novidade no Brasil. Entretanto, seus contornos foram se modificando até se chegar gradualmente nos parâmetros hodiernos.

A problemática envolvendo os Estados-membros e Distrito Federal, no que condiz à tributação sobre as materialidades insertas na competência do ICMS, é antiga. Desde o Imposto sobre vendas e consignações - IVC, passando-se pelo antigo ICM, estes entes políticos vêm demonstrando uma conduta não-cooperativa, em clara oposição aos primados do Federalismo Fiscal Cooperativo, adotado pelo Brasil.

Pode-se dizer que a fase embrionária da guerra fiscal teve lugar já nos primórdios da República Velha<sup>315</sup>. À época, traduzia-se na instituição, pelos Estados-membros, de impostos sobre a circulação interestadual de mercadorias, ou de produtos provenientes de um determinado ente político, hipóteses cuja tributação era expressamente proibida pela Constituição vigente<sup>316</sup>, o que acabou por dificultar o trânsito de mercadorias entre os entes políticos da Federação, em evidente afronta ao cooperativismo fiscal brasileiro.

Tempos depois, a guerra fiscal envolvendo a circulação de mercadorias e prestação de serviços veio ganhando novas feições, destacando-se a de concessão unilateral, pelos Estados-membros, de isenções tributárias relativas ao ICMS à iniciativa privada.

<sup>315</sup> BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades Regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003. p. 184.

<sup>316</sup> Constituição da República de 1891: “Art. 11 - É vedado aos Estados, como à União: 1 ° ) criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República ou estrangeiros, e, bem assim, sobre os veículos de terra e água que os transportarem”.

Neste contexto, a forte retomada dos investimentos privados externos e internos no Brasil na década de 90, juntamente com o processo de redemocratização do país na década de 80, contribuiu para o surgimento de uma acirrada disputa entre os entes federativos na busca de fomentar a atividade econômica em seus territórios<sup>317</sup>.

Este quadro acabou por despontar no “leilão de facilidades oferecidas pelos Estados, estimulados pelas empresas”<sup>318</sup>, culminando em sérias distorções na dinâmica do citado imposto, bem assim na irradiação de efeitos negativos, tanto a nível regional, quanto nacional.

Na tentativa de contornar as restrições jurídicas às concessões de isenções tributárias relativas ao ICMS, vem despontando no Brasil um novo fenômeno no cenário bélico entre os entes políticos do Estado Federal: a escolha de outros institutos exonerativos com vistas a fomentar a atividade econômica, haja vista o menor rigor para sua concessão, e aplicabilidade do critério da não-cumulatividade, mas que na prática, conforme foi visto, culminam nos mesmos efeitos das isenções tributárias, tais como o adiamento, concessão de crédito presumido, entre outros.

Assim, os Estados-membros que porventura ofereçam um benefício diferenciado da isenção tributária relativa ao ICMS acabam tendo mais vantagens do que aqueles que escolhem essa via para tentar fomentar a atividade econômica em seu território, tendo em vista o impedimento constitucional, nestes últimos casos, ao creditamento. Sendo assim, os Estados-membros vêm concedendo outros benefícios, que não a isenção tributária, mas que muitas vezes dela se distancia apenas pela nomenclatura utilizada, com vistas a driblar a dinâmica constitucional de concessão de isenção e compensação de créditos relativos ao ICMS.

Ante ao que foi exposto, pode-se dizer que apesar da adoção de um modelo federativo cooperativo, na prática, o que bem se vê é uma falta de incentivo à cooperação entre os entes federados. Isso acaba culminando na concessão de isenções fiscais às indústrias, na busca de injetar capital privado nos Estados-membros.

Cabe salientar, no entanto, que a problemática envolvendo a concessão de incentivos

---

<sup>317</sup> Segundo Demian Castro e Fernando Motta Correia “A guerra fiscal entre os governos estaduais, na segunda metade da década de 1990, esteve correlacionada à onda de investimentos estrangeiros da indústria automobilística em fase de reestruturação mundial que ocorreu no período, envolvendo realocização de atividades. Sob uma postura tolerante do governo federal, o embate entre os governos subnacionais e a negociação com as grandes empresas demonstraram uma faceta perversa da descentralização fiscal ocorrida no Brasil”. CASTRO, Demian. CORREIA, Fernando Motta. Estado e Federação: uma discussão para o Brasil. In: **Revista de Economia**, nº 2. Curitiba:UFPR. p. 41-64. jul/dez. 2007. p. 58.

<sup>318</sup> BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades Regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003. p. 186.

fiscais relativos ao ICMS não se deve à falta de regulamentação normativa sobre as isenções relativas ao imposto de circulação de mercadorias e serviços, uma vez que, como bem se viu, tal tarefa coube à Lei Complementar nº. 24/1975<sup>319</sup>, recepcionada pela Constituição de 1988.

Segue-se, então, uma breve análise dos fatores que contribuíram para o surgimento da guerra fiscal entre os Estados-membros brasileiros.

### 5.1.3 Fatores determinantes da competição tributária entre os entes políticos

Inúmeros foram os fatores que contribuíram para o surgimento do clima de competição tributária entre as unidades parcelares da Federação, dentre os quais a grande atribuição de deveres ao Poder Público; a distribuição constitucional de competências tributárias sem a devida observância das desigualdades regionais; ausência de políticas voltadas para o desenvolvimento nacional; acomodação dos Estados-membros em fomentar sua atividade tributária, ante ao aumento da participação destes no Fundo de participação dos Estados – FPE; posição geograficamente desfavorável de alguns entes, influenciando na concentração da renda nacional nas Regiões mais desenvolvidas; não aplicação da compensação de créditos e débitos do ICMS; e a não observância da edição de convênios para sua concessão.

O primeiro fator determinante para o despontamento da guerra fiscal no Brasil, correlaciona-se com a atribuição ao Poder Público de um extenso rol de deveres, os quais, como bem se viu, traduzem um custo para o Estado.

Assim, a crise federativa foi agravada ainda mais ante a adequação do Brasil como Estado Social de Direito pelo Texto constitucional de 1988, imputando aos seus entes políticos ainda mais deveres. Uma vez que todos os direitos dos indivíduos podem ser sempre traduzidos, mesmo que indiretamente, em um dispêndio monetário para o Estado, a arrecadação fiscal deste deve ser, por outra banda, majorada, para que haja um equilíbrio orçamentário<sup>320</sup>.

Todavia, haja vista que a distribuição das bases tributárias entre os entes federativos só poderá ser modificada mediante Reforma ao texto constitucional, foi escolhida a via extrafiscal para que houvesse o aumento na arrecadação tributária pelos mesmos.

---

<sup>319</sup> Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (antigo ICM, hoje ICMS).

<sup>320</sup> A noção de equilíbrio no orçamento público, pressupõe uma equação orçamentária, uma relação de equivalência entre receitas e despesas.

Um segundo fator que contribuiu diretamente para a instauração do clima de competitividade fiscal predatória no país foi a distribuição constitucional de competências entre os entes federativos, uma vez que a mesma não observou as desigualdades regionais brasileiras, uma vez que em muitos entes políticos da Federação observa-se em menor quantidade a ocorrência das bases tributárias em relação às demais unidades parcelares. É o caso, por exemplo, do ICMS, cujas bases tributárias podem ser observadas com mais frequência em Estados-membros com um grande nível de desenvolvimento industrial, em detrimento dos demais, nos quais tal infraestrutura demonstra-se pouco desenvolvida.

Com relação à falta de políticas eficientes, no país, voltadas para o progresso nacional é de se dizer que caberá à União promovê-lo, mediante o planejamento e execução de planos nacionais e regionais de desenvolvimento social e econômico, como bem preceitua o art. 21, IX da Constituição Federal<sup>321</sup>.

No entanto, a implementação pelo ente central de políticas coordenadas entre os entes federativos ainda não é uma realidade no país. O planejamento foi relegado ao segundo plano, uma vez que, tradicionalmente, no Brasil, ele é visto como uma medida complementar e compensatória; tanto que sequer houve a edição de Lei Complementar para fixar as normas para a cooperação entre as unidades subnacionais, tal qual prevê o Parágrafo Único do art. 23 da Constituição Federal de 1988<sup>322</sup>.

A ausência de uma efetiva política de desenvolvimento regional coordenada entre os entes federados acaba por agravar as disparidades regionais e a concentração da renda nacional, acentuando ainda mais as desigualdades entre as unidades subnacionais.

Os demais entes federativos passaram, então, a promover ações voltadas para o seu desenvolvimento, ações estas, todavia, descoordenadas e, inclusive, anti-federalistas, culminando na guerra fiscal entre os Estados-membros relativamente ao ICMS.

Dessa forma, não se pode negar que o clima de competição tributária instaurado entre os entes federativos brasileiro relaciona-se diretamente com a falta de uma política nacional de desenvolvimento e combate às desigualdades regionais.

Pode-se dizer, assim, que a guerra fiscal, na verdade, não seria o problema em si, mas

---

<sup>321</sup> Constituição Federal de 1988: “Art. 21 [...] IX - elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social”.

<sup>322</sup> Constituição Federal de 1988: “Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: [...] Parágrafo único. Leis complementares fixarão normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional.

tão somente um sintoma da real problemática brasileira: a falta de planejamento, coordenação e cooperação entre os entes políticos do Estado.

Fator que também contribuiu para este quadro bélico foi o aprimoramento dos mecanismos de garantia da autonomia político-administrativa dos Estados-membros e Municípios trazidos pela Constituição Federal de 1988, dentre os quais a obtenção de um grande acréscimo na participação destes na arrecadação fiscal do Estado brasileiro, ante ao expoente aumento nos coeficiente do Fundo de Participação dos Estados – FPE –, e do Fundo de Participação dos Municípios – FPM –, uma vez que esta partilha resultou na redução de esforços voltados para aperfeiçoar o exercício de suas competências tributárias na maioria destes entes federativos.

Assim, inúmeras das unidades subnacionais territorialmente menores quedaram-se quase que totalmente dependentes dos repasses de outros entes políticos. Aliado a isto, a maior autonomia administrativa e legislativa concedida a estas entidades, acabou por abrir espaço a uma concessão unilateral desordenada de benefícios fiscais às grandes empresas, concedidos pelos Estados-membros e DF, visando amenizar as desigualdades geográficas e tendência à fixação geograficamente centralizada destas por opções de mercado, contribuindo ainda mais para a competição acirrada entre as unidades territoriais a fim de aumentar os investimentos da iniciativa privada nos mesmos.

Cabe ressaltar que ao longo dos anos, tendo em vista a proporção territorial quase que continental do Brasil, a má localização geográfica em termos industriais, juntamente com as eminentes desigualdades regionais, contribuiu para a concentração da renda nacional nos entes mais desenvolvidos. Prova disso é que apenas seis capitais brasileiras detinham em 2008, 25% do PIB nacional, enquanto que todas as capitais conjuntamente tiveram um índice de arrecadação em 33,9%<sup>323</sup>. A concentração da renda nacional estaria concentrada, então em São Paulo, Rio de Janeiro, Brasília, Curitiba, Belo Horizonte e Manaus, em ordem decrescente de participação. Cabe ressaltar que aqui não se está falando em Estados-membros, mas sim de Municípios, tornando mais alarmante tal assertiva.

Então, os demais entes federativos, com vistas a amenizar este quadro, viram nas isenções tributárias o meio mais adequado para atrair a fixação de indústrias.

Assim, sob a alegação de incentivo aos investimentos privados no país, bem assim de

---

<sup>323</sup> Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Disponível em: [http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/despesaspublicas/financaspublicas\\_2003/defaultt.shtm](http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/despesaspublicas/financaspublicas_2003/defaultt.shtm) Acesso em: 10/12/2010.

redistribuição da renda do Estado brasileiro suas unidades subnacionais vêm adotando tais posturas anti-federalistas e não-cooperativas com vistas a majorar os a atividade econômica em seus territórios, o que acaba dando gênese a efeitos nocivos nos demais entes federados e na Federação como um todo.

Nos primórdios da guerra fiscal, acreditava-se que os benefícios concedidos seriam decisivos, não só na escolha da localidade em que estes investimentos privados seriam realizados, mas exerceriam influência, também, na decisão para sua implementação ou majoração.

É de se dizer que, em via contrária, a concessão de incentivos fiscais não se constitui em fator determinante para a decisão de investimentos do setor privado, sendo decisivos, isto sim, na alocação destes. Na verdade, as decisões de investimentos deste setor relacionam-se a “fatores mais poderosos, como a disputa pelos mercados, estabilidade do cenário macroeconômico e as condições de valorizações e financiamento do conjunto das atividades produtivas”<sup>324</sup>.

A concessão de isenções fiscais influenciariam, então, apenas na escolha da localidade em que estes investimentos serão aplicados e não na ampliação ou até mesmo implemento dos mesmo, “as políticas de guerra fiscal não são determinantes nem do investimento em si nem da sua quantidade, mas apenas da localidade de determinado investimento dentro de uma mesma federação”<sup>325</sup>.

Da mesma forma, seu argumento redistributivista como instrumento de fomento ao desenvolvimento das regiões menos desenvolvidas vem sendo cada dia mais questionado, haja vista a sua disseminação por quase todas as unidades subnacionais do Estado brasileiro.

Aos poucos, os entes políticos mais desenvolvidos começaram a participar das políticas de concessão de incentivos fiscais relativos ao ICMS para a iniciativa privada, concentrando ainda mais a renda nacional em seus territórios. Ora, em um leilão onde os benefícios são idênticos, as isenções do mencionado imposto perdem a sua força atrativa, sendo relegadas a um segundo plano.

Além disso, os Estados-membros mais incisivos no fomento da “guerra fiscal” são os

---

<sup>324</sup> FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 139.

<sup>325</sup> CALCIOLARI, Ricardo Pires. **Aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil**. Disponível em: [http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/publicacoes-esaf/caderno-financas/CFP7/CFP\\_n7\\_art1.pdf](http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/publicacoes-esaf/caderno-financas/CFP7/CFP_n7_art1.pdf). Acesso em: 20/02/2011.

mesmos que, paradoxalmente, demonstram uma queda na participação do PIB nacional<sup>326</sup>. Além disso, o movimento de reconcentração industrial, setor mais beneficiado com as isenções unilaterais dos Estados-membros, vem crescendo onde “estados que praticam intensamente isenções tributárias na maior parte dos casos foram justamente aqueles onde o processo de 'desindustrialização relativa' foi mais intenso”<sup>327</sup>.

Nesta esteira, o efeito redistributivo das isenções tributárias do ICMS, vem se mostrando nulo e, muitas vezes, negativo, já que alguns dos entes políticos mais incisivos na disputa fiscal acabaram tendo sua participação no PIB nacional minorada.

Há que se ressaltar, ainda, que nos tributos indiretos<sup>328</sup>, o ônus tributário decorrente destas renúncias fiscais será suportado pelo consumidor, haja vista que no preço final das mercadorias encontra-se embutido o valor pago quando do adimplemento da obrigação tributária pelo seu sujeito passivo.

Como este preço é estipulado pelos agentes econômicos, sem que haja qualquer obrigatoriedade em repassar a desoneração no preço final, poderá não haver a redução do valor renunciado pelo Fisco relativos ao ICMS, por aqueles, havendo uma clara apropriação de riquezas individuais pelos mesmos. Logo, é de se ver que a estruturação jurídica no país, do mencionado imposto, torna-o a exação tributária mais adequada para transferências de riquezas da sociedade para a atividade econômica privada.

Imprescindível dizer, portanto, que com esteio em inúmeros motivos, dentre os quais a posição economicamente desfavorável, a redistribuição da renda nacional é que esta tendência forte e desmedida à competição entre os entes políticos brasileiros foi crescendo. Ao se verem com insuficientes recursos financeiros para o exercício de suas obrigações constitucionais, as unidades subnacionais brasileiras acabaram por ver nos recursos advindos da iniciativa privada a única saída para o fomento do seu desenvolvimento econômico e circulação de riquezas.

#### 5.1.4 Seus efeitos nocivos

---

<sup>326</sup> Prova disso é que na Região Nordeste, onde a maioria de seus Estados-membros se utiliza da isenção fiscal de forma unilateral, veio demonstrando uma queda na sua participação no PIB nacional, a qual se traduzia em um percentual de 13,5%, em 1998, todavia, diminuiu para 12,6%. Fonte: Banco Nacional do Desenvolvimento – BNDES.

<sup>327</sup> FERREIRA, Sérgio Guimarães. **Guerra Fiscal: competição tributária ou corrida ao fundo do tacho?** Disponível em: [http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes\\_pt/Galerias/Arquivos/hochecimento/informesf/inf\\_4.pdf](http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/hochecimento/informesf/inf_4.pdf). Acesso em: 14/02/2011.

<sup>328</sup> Por tributo indireto, entende-se aquelas exações tributárias que, por sua natureza, comportam a transferência de seu encargo financeiro para outrem.

Conforme já foi visto, os entes federativos aos quais foi atribuída as competência tributária relativa ao ICMS vêm concedendo inúmeras e desordenadas isenções fiscais com o escopo de fomentar a atividade industrial e gerar empregos em suas circunscrições. No entanto, tais comportamentos nocivos à noção de coordenação no federalismo fiscal brasileiro acabam gerando efeitos indesejáveis nas demais unidades subnacionais e na Federação como um todo. Assim, ao conceder tais isenções cada entidade política tem a possibilidade de interferir diretamente nas finanças dos demais Estados-membros<sup>329</sup>.

A curto prazo as isenções tributárias relativas ao ICMS ensejará um aparente benefício para o Estado-membro concedente do benefício fiscal, haja vista a criação de empregos e, muitas vezes, atração de empresas satélites<sup>330</sup>, gerando renda para os Estados-membros e majorando, conseqüentemente a arrecadação pela venda de bens e serviços. Desta forma, cabível dizer que isentar, por si só, não é ruim. O problema irá surgir quando da concessão desordenada e unilateral destes, instalando-se assim a guerra fiscal.

Cada vez mais os entes políticos desenvolvidos foram adentrando neste leilão de benefícios, oferecendo além das isenções e outros incentivos fiscais, uma infra-estrutura mais avançada e mão-de-obra qualificada. Com a padronização destes incentivos, eles acabam perdendo seu poder de estímulo, subsistindo, assim, apenas uma renúncia de receita. Desta forma, os ganhos iniciais se diluem ao longo do tempo.

As empresas, desta forma, não mais irão considerar como fator decisivo na sua fixação o local onde lhe for concedida maiores isenções fiscais, mas sim, dentre outros fatores, o nível de desenvolvimento, as condições de mercado e de produção, bem assim a infraestrutura do Estado-membro onde irá fixar suas bases<sup>331</sup>.

Assim, essa concessão desenfreada de incentivos fiscais sem uma prévia avaliação dos custos e benefícios do investimento pelos entes políticos, acaba tendo duas faces de uma mesma moeda: ao passo que atrai empresas para seu território, geralmente transnacionais, desperdiça Erário que seria aplicado na formulação de políticas públicas destinadas a toda

---

<sup>329</sup> MINTZ, Jack. TULKENS, Henry. Commodity Tax Competition Between Member States of a Federation: Equilibrium and Efficiency. In: TULKENS, Henry. **Public Goods, Environmental externalities and fiscal competition**. New York: Springer, 2006. p. 449.

<sup>330</sup> Aqui o termo é utilizado para referir-se àquelas empresas cuja atividade relaciona-se intimamente com a daquelas que receberão os benefícios fiscais. É o caso, por exemplo, de fornecedoras de matéria-prima para uma determinada indústria, dentre outras. Nestes casos as empresas satélites irão recolher o ICMS, majorando a arrecadação da receita tributária estadual.

<sup>331</sup> FERREIRA, Sérgio Guimarães. **Guerra Fiscal: competição tributária ou corrida ao fundo do tacho?** Disponível em: [http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes\\_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/informesf/inf\\_4.pdf](http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/informesf/inf_4.pdf). Acesso em: 14/02/2011.

população.

Os Estados-membros menos favorecidos já não conseguem abdicar de suas receitas sem maiores implicações e, além disso, em uma guerra onde os incentivos são os mesmos<sup>332</sup>, acaba “vencendo” aquele ente federativo cuja infraestrutura for mais favorável à empresa que se quer atrair: geralmente a das entidades federativas com maior índice de concentração industrial<sup>333</sup>.

Em termos microeconômicos, os valores a serem pagos a título de tributos formam apenas uma parcela dos chamados “custos globais” na busca dos agentes econômicos privados pelos menores custos produtivos, para assegurar-se a competitividade. No entanto, tendo em vista a crescente sobrecarga tributária, hodiernamente constitui-se em um fator considerável na decisão destes em fixar-se em um determinado território. Considerável, mas não determinante, tendo em vista a existência de outros fatores, tais quais proximidade do mercado consumidor, qualificação e custo da mão-de-obra, infraestrutura do Estado-membro, dentre outros.

Ora, quanto menor for a arrecadação destes entes políticos, tanto menor será o seu potencial de investimento em outros setores que contribuem na atração da iniciativa privada, tais como infraestrutura, qualificação de mão-de-obra, entre outros, que acabam sendo relegados a um segundo plano. À Administração Pública, restará tão somente como mecanismo atrativo de investimentos privados o de concessões de benesses fiscais.

Dentre os efeitos mais notáveis deste clima bélico, tem-se a redução da receita estadual disponível e as pressões fiscais desses entes políticos por transferências fiscais pela União<sup>334</sup>, ficando as unidades federativas cada dia mais dependentes dos repasses relativos ao Fundo de Participação dos Estados. Prova disso, é que nos Estados do Acre, Amapá, Roraima, Tocantins, Maranhão e Piauí<sup>335</sup> percebem repasses a título de Fundo de Participação dos Estados - FPE em montante superior ao arrecadado em seus territórios por meio do ICMS.

Sua utilização como instrumento de fomento ao desenvolvimento econômico regional, sob uma ótica federalista, demonstra que, pela via contrária, a guerra fiscal contribui para a concentração da renda nacional e mitigação da autonomia dos entes federativos, que, a

<sup>332</sup> Neste caso a diminuição da alíquota referente ao ICMS.

<sup>333</sup> BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades Regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003. p. 186.

<sup>334</sup> FERREIRA, Sérgio Guimarães. **Guerra Fiscal: competição tributária ou corrida ao fundo do tacho?** Disponível em: [http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes\\_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/informesf/inf\\_4.pdf](http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/informesf/inf_4.pdf). Acesso em: 14/02/2011.

<sup>335</sup> Fonte: Secretária do Tesouro Nacional – STN.

cada dia mais, se veem dependentes das transferências intergovernamentais para a satisfação de suas tarefas constitucionais.

Sendo assim, tal competição tributária acabou gerando efeitos negativos nas receitas arrecadadas por cada um dos entes federativos envolvidos nestas concessões, gerando impactos nas finanças públicas também das demais unidades subnacionais.

A concessão desordenada de benefícios fiscais, no entanto, irradia efeitos prejudiciais não só nas demais unidades subnacionais diversas daquela que os concede, mas acabam por abalar também o orçamento público dos entes políticos isentantes, uma vez que afetarão diretamente as receitas por eles arrecadadas, minorando-as, haja vista a não incidência da regra-matriz da exação tributária que se isentou, antes a mitigação de um de seus elementos. Não se formará, portanto, o dever jurídico de pagar o tributo para o seu sujeito passivo. Pode-se dizer, assim, que na guerra fiscal configura-se num “cenário de uma *guerra* em que não há vencedores”<sup>336</sup>.

Conforme já foi dito anteriormente, as receitas públicas correlacionam-se de forma direta com a efetividade dos direitos dos indivíduos, tendo em vista que esta será assegurada por meio da alocação de aporte financeiro<sup>337</sup> pelo Poder Público em ações voltadas para sua afirmação. Desta forma, para além dos efeitos econômicos nocivos em todos os entes da Federação, bem assim nesta última, haverá também o comprometimento da tarefa estatal de garantia e efetivação dos direitos previstos pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Tais disputas fiscais são ainda generalizadas, sendo concedidos benefícios de forma indistinta para todos os setores industriais, em uma clara demonstração da ausência de planejamento anterior e estudos prévios nestas concessões. Assim, não privilegiam um único setor, estimulando o seu desenvolvimento nos seus territórios, sendo concedidas isenções de forma desordenada.

Imprescindível dizer, portanto, que o ambiente de descentralização não-coordenada difundido no Brasil vem gerando resultados ineficientes na busca de instauração e fomento da atividade econômica de seus Estados-membros.

#### 5.1.5 A competitividade fiscal no âmbito estadual e os repasses aos Municípios

---

<sup>336</sup> BEVILACQUA, Lucas. Federalismo, ICMS e Guerra Fiscal. In: CONTI, José Maurício. SCAFF, Fernando Facury. BRAGA, Carlos Eduardo Faraco. **Federalismo Fiscal: questões contemporâneas**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 345.

<sup>337</sup> A arrecadação financeira do Estado é obtida de inúmeras formas, dentre as quais mediante o exercício da atividade tributária pelos entes federativos, sendo esta a mais expressiva de todas.

Como uma das expressões constitucionais da adoção do federalismo cooperativo no Brasil, tem-se o repasse das receitas provenientes da arrecadação a título de ICMS, para os Municípios<sup>338</sup> onde se deu a incidência da Regra-matriz, em um percentual de 25% (vinte e cinco por cento), previsto no art. 158, IV<sup>339</sup> da Constituição Federal de 1988.

Neste compasso, cabe ressaltar que houve o aumento de cinco pontos percentuais em relação ao disposto na ordem constitucional anterior a qual previa o repasse de apenas 20% do montante arrecadado no ICM para os Municípios.

No entanto, no exercício de suas competências tributárias, os Estados-membros vêm concedendo isenções fiscais relativas ao mencionado tributo, deixando de efetuar os repasses constitucionalmente previstos para os entes municipais, de forma integral, ao abater do valor efetivamente recolhido o montante repassado à iniciativa particular por meio do financiamento, sob a alegação de que a participação na divisão de receitas do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços destes entes opera-se sobre o montante efetivamente arrecadado pelos Governos estaduais e não sobre aquela potencialmente realizável. Assim, nos casos de renúncia de receitas por meio de benefícios fiscais não haveria que se falar em obrigatoriedade de transferências no valor integral, eis que os repasses incidem sobre o real montante arrecadado a ele se condicionando.

Cabe ressaltar, ainda, que o cálculo do *quantum* devido nos repasses constitucionais pertinentes às municipalidades não deverá abater o montante renunciado por meio de isenções fiscais, caso em que a transferência dos 25% deve ser efetuada integralmente, incidentes no valor arrecadado e não sobre o potencialmente arrecadável, caso não houvesse sido concedido o benefício, como alegam os Municípios.

---

<sup>338</sup> Neste sentido já decidiu o STF que programa de benefício fiscal em âmbito estadual não poderá influenciar o repasse dessas verbas aos Municípios, sob penas de inconstitucionalidade ante a interferência do Estado-membro no sistema constitucional de repartição de receitas tributárias. “EMENTA: CONSTITUCIONAL. ICMS. REPARTIÇÃO DE RENDAS TRIBUTÁRIAS. PRODEC. PROGRAMA DE INCENTIVO FISCAL DE SANTA CATARINA. RETENÇÃO, PELO ESTADO, DE PARTE DA PARCELA PERTENCENTE AOS MUNICÍPIOS. INCONSTITUCIONALIDADE. RE DESPROVIDO. I - A parcela do imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a que se refere o art. 158, IV, da Carta Magna pertence de pleno direito aos Municípios. II - O repasse da quota constitucionalmente devida aos Municípios não pode sujeitar-se à condição prevista em programa de benefício fiscal de âmbito estadual. III - Limitação que configura indevida interferência do Estado no sistema constitucional de repartição de receitas tributárias. IV - Recurso extraordinário desprovido” RE 572762/SC. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Julgamento: 18/06/08. Órgão Julgador: Tribunal Pleno.

<sup>339</sup> Constituição Federal de 1988: “Art. 158. Pertencem aos Municípios: [...] IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”.

Neste mesmo sentido, César Augusto Seijas aduz que a proibição na dedução do valor isento deverá ser entendida no sentido de que:

[...] os entes da Federação não podem reduzir o montante da parcela do produto da arrecadação tributária a ser repassada a outros entes, e não de que o direito dos entes da Federação ao repasse das parcelas no produto da arrecadação de tributo alheio é anterior ao valor efetivamente arrecadado (portanto, a este não se condicionando<sup>340</sup>.

Assim, não poderá o Estado-membro arrecadante da exação tributária em exame abater do montante devido aos Municípios a título de transferências constitucionais, o valor isento, uma vez que os ditos impostos compartilhados, nos quais se enquadra o ICMS, já nascem com dois titulares do produto da sua arrecadação, por expressa determinação constitucional e qualquer modificação ou abatimento do total devido segundo esta dinâmica, quedar-se-á inconstitucional.

Isso não quer dizer, no entanto, que haverá uma limitação das concessões de incentivos fiscais por estes entes políticos na órbita dos 75% do potencial arrecadado que lhes são próprios, cabendo-lhes, isto sim, o exercício pleno de suas competências como bem lhe aprouver, uma vez que as características de privatividade e facultatividade das mesmas não serão atingidas pela simples participação de outro ente na divisão das receitas arrecadadas. No entanto, em estrita consonância aos ditames constitucionais e legais pertinentes, não poderá, desta forma, haver a dedução nos 25% sobre o montante efetivamente arrecadado devidos aos Municípios.

Tal inconstitucionalidade se dará não só por afronta ao dispositivo que se refere aos repasses, mas também por afronta direta ao preceito federativo, uma vez que no desenho constitucional da Federação brasileira os entes federativos são todos autônomos, não podendo se falar em hierarquia destes entes. Desta forma, não poderá o Estado-membro procederem abatimento sobre receita que efetivamente não lhe pertencem.

É de se dizer, ainda, que os Estados-membros não poderão proceder a retenção do percentual devido aos Municípios a título de repasses constitucionais, com base no descumprimento de condição prevista em instrumento normativo pelo qual se veicula o benefício fiscal no âmbito estadual.

---

<sup>340</sup> ANDRADE, César Augusto Seijas de. A repartição das Receitas Tributárias e os incentivos Fiscais. *In*: CONTI, José Maurício. SCAFF, Fernando Facury. BRAGA, Carlos Eduardo Faraco. **Federalismo Fiscal**: questões contemporâneas. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 320.

Neste mesmo sentido já vem decidindo o STF<sup>341</sup>, para quem não se poderá haver retenção do percentual devido aos Municípios por expressa previsão constitucional, uma vez que pertenceriam de pleno direito a estes entes políticos, determinando, desta forma, que os Governos estaduais procedam os repasses devidos em sua integralidade<sup>342</sup>.

Assim sendo, repita-se, por importante, não poderão os Estados-membros interferir no esquema de distribuição de receitas previsto na Constituição Federal de 1988, pertencendo de pleno direito o percentual conferido aos entes municipais pela ordem constitucional.

#### 5.1.6 A guerra fiscal na internet

Ante o crescimento do comércio eletrônico no país, a competição tributária entre os entes políticos brasileiros já tem lugar também nestas operações. Para ilustrar a importância desta nova modalidade de comércio, tem-se que em 2010 o denominado *e-commerce*<sup>343</sup> movimentou cerca de R\$ 14,5 bilhões no país, sendo esperado um total de R\$ 20 bilhões para 2011.

No entanto, a tributação destas operações não foi regulada pelo texto constitucional. Isso se deve ao fato de que, quando da edição da Constituição Federal de 1988 o comércio eletrônico ainda não era uma realidade, sendo que a partir o final da década de 90, com a popularização da internet no país, o *e-commerce* começou a ser difundido, gerando receitas expressivas para os Estados-membros distribuidores.

Além disso, a União, a quem cabe à edição de normas gerais em matéria de natureza

---

<sup>341</sup> Supremo Tribunal Federal: “EMENTA: CONSTITUCIONAL. ICMS. REPARTIÇÃO DE RENDAS TRIBUTÁRIAS. PRODEC. PROGRAMA DE INCENTIVO FISCAL DE SANTA CATARINA. RETENÇÃO, PELO ESTADO, DE PARTE DA PARCELA PERTENCENTE AOS MUNICÍPIOS. INCONSTITUCIONALIDADE. RE DESPROVIDO. I – A parcela do imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a que se refere o art. 158, IV, da Carta Magna pertence de pleno direito aos Municípios. II - O repasse da quota constitucionalmente devida aos Municípios não pode sujeitar-se à condição prevista em programa de benefício fiscal de âmbito estadual. III – Limitação que configura indevida interferência do Estado no sistema constitucional de repartição de receitas tributárias. IV – Recurso extraordinário desprovido (RE 572762 RG, Relator(a): Min. MIN. RICARDO LEWANDOWSKI, julgado em 04/09/2008, DJe-167 DIVULG 04-09-2008 PUBLIC 05-09-2008”.

<sup>342</sup> Cabe gizar que tal decisão vem sendo criticada por alguns autores ante a análise menos detida do mencionado julgamento, com base na ideia de que o Colendo Tribunal quis defender a ideia de redução do âmbito de competência dos Estados-membros, uma vez que teria julgado a favor da proibição de isenções tributárias incidentes sobre os 25% devidos aos Municípios. Neste sentido SCAFF, Fernando Facury, SILVEIRA, Alexandre Coutinho. Competência Tributária, transferências Obrigatórias e Incentivos Fiscais. *In*: CONTI, José Maurício. SCAFF, Fernando Facury. BRAGA, Carlos Eduardo Faraco. **Federalismo Fiscal**: questões contemporâneas. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 301. Na verdade, o RE nº. 572762 RG, deverá ser interpretado no sentido de que há clara oposição ao abatimento do montante isento sobre o valor real arrecadado a título de ICMS, parcela esta que pertence de pleno direito aos Municípios.

<sup>343</sup> O chamado Comércio eletrônico.

tributária, mediante legislação complementar, ainda não exerceu tal competência no que pertine à internet, não havendo uma legislação uniforme acerca da cobrança do ICMS nas operações por ela realizadas. Assim, surgiram no país algumas controvérsias sobre o tema.

O primeiro impasse que surge refere-se à natureza jurídica do serviço prestado pela internet, dificultando a determinação do campo de incidência tributária do mesmo. Os Estados-membros alegam que o meio eletrônico prestaria apenas um serviço de comunicação, de modo que as operações realizadas rede mundial de computadores submeter-se-iam também às regras atinentes ao recolhimento do ICMS estipuladas no ordenamento jurídico pátrio, tendo em vista que o disposto no art. 155 da Constituição Federal de 1988<sup>344</sup> enquadra tal serviço no campo de incidência do imposto de competência estadual sobre circulação de mercadorias e serviços.

Por outro lado, os Municípios sustentam que tal situação configuraria hipótese de prestação de serviços, sujeita, dessa forma, à incidência do ISS, invocando, para tanto, o disposto no art. 61 da Lei nº. 9.472/97<sup>345</sup> o qual enquadra os serviços prestados pela rede mundial de computadores, como serviço de valor adicionado.

A prática difundida no país é a de que deverá o comércio eletrônico ser tributado pelos Estados-membros a título de ICMS e não de Imposto Sobre Serviços – ISS. A regra é a de que o recolhimento do ICMS deverá ser realizado pelo ente político responsável pela distribuição do produto, na sua maioria São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais, aos quais caberá grande parte do montante tributado nestas operações.

Ocorre que, tendo em vista a falta de regulamentação destas transações, os Estados-membros de origem não estão observando o devido repasse da parcela do total arrecadado a título de ICMS sobre a circulação de mercadorias pelo *e-commerce* para o ente político de destino, ficando o distribuidor com o montante integral. Assim, o percentual devido às unidades subnacionais de destino não vem sendo repassados nestas operações, em clara afronta aos ditames que disciplinam da dinâmica do referido tributo.

Ora, ante a ausência de legislação pertinente a tributação do comércio eletrônico, deve ser aplicada subsidiariamente os instrumentos normativos atinentes às formas

---

<sup>344</sup> Constituição Federal de 1988: “Art. 155. (...) 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”

<sup>345</sup> Lei nº. 9.472/97: “Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações”.

tradicionais de circulação de mercadorias, nestes casos, além dos dispositivos constitucionais cabíveis, as Leis Complementares nº. 24/75 e nº. 87/97. Assim sendo, deverão os Estados-membros fornecedores recolher o total a título de ICMS, observando, no entanto, o repasse do montante devido para as entidades federativas consumidoras.

No entanto, haja vista a ausência de critérios para regular a cobrança fiscal nestas operações, alguns entes federativos, dentre os quais a Bahia, Mato Grosso e Ceará, começaram a instituir cobrança extra de ICMS, utilizando-se, inclusive, da apreensão de mercadorias para garantir o pagamento desta.

A título de exemplo, merece destaque posição adotada pelo Estado da Bahia, que sob a alegação de que R\$ 80 milhões<sup>346</sup> deixaram de ser arrecadados em compras realizadas pelo meio eletrônico, acabou por instituir uma alíquota de 10% sobre o valor do produto comercializado pelo *e-commerce*, a título de ICMS, sempre que o produto adquirido pela internet tiver seu centro de distribuição em outros Estados-membros<sup>347</sup>.

O STF já vem se posicionando contrariamente a esta conduta adotada pelos Estados-membros do destino da mercadoria, em cobrar ICMS nestas transações. Em sede de cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADIN, decidiu sobre o tema, suspendendo a cobrança exigida pelo Estado do Piauí a título de imposto de circulação de mercadorias e serviços sobre todos os produtos comercializados por meio do comércio eletrônico, concedendo-lhe, inclusive, efeitos *ex tunc* para afastar as eventuais cobranças já realizadas pelo Estado-membro<sup>348</sup>.

Neste compasso, dezessete Estados-membros<sup>349</sup> da Região Norte, Nordeste e Centro-oeste juntamente com o Distrito Federal, assinaram o Protocolo ICMS 21, de abril de 2011, que altera o regime de tributação do ICMS pelo comércio eletrônico e demais meios não presenciais, para que este passe a ser partilhado entre as unidades federadas de origem e de destino, sendo imponível, inclusive, às mercadorias procedentes de entes federativos não

<sup>346</sup> Notícia disponível em: <<http://www.comunicacao.ba.gov.br/noticias/2011/1/25/bahia-retera-evasao-do-icms-nas-compras-pela-internet-e-telemarketing>> Acesso em 10/04/2011.

<sup>347</sup> Decreto Estadual nº 12.533, de 23 de dezembro de 2010, que altera o Decreto Estadual nº 7.799/00 – RICMS/BA.

<sup>348</sup> Supremo Tribunal Federal: Decisão: O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, deferiu a medida cautelar para suspender os efeitos da Lei nº 6.041, de 30 de dezembro de 2010, do Estado do Piauí. Emprestou à decisão eficácia *ex tunc*, desde a sua edição, contra o voto do Senhor Ministro Marco Aurélio. Votou o Presidente. Ausentes, em participação na U.N. Minimum Rules/World Security University, em Belágio, Itália, o Senhor Ministro Cezar Peluso e, neste julgamento, a Senhora Ministra Ellen Gracie e o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Falou pelo requerente o Dr. Ophir Guimarães Cavalcante. Presidiu o julgamento o Senhor Ministro Ayres Britto (Vice-Presidente). Plenário, 07.04.2011.

<sup>349</sup> Dentre eles: Alagoas, Acre, Amapá, Ceará, Maranhão, Piauí, Rio Grande do Norte, Pará, Espírito Santo, Goiás, Mato Grosso, Pernambuco, Roraima, Rondônia, Sergipe, Paraíba e Bahia.

signatários de tal protocolo.

A parcela do imposto devido aos Estados-membros destinatários será aferida mediante a aplicação da sua alíquota interna sobre o valor da respectiva operação, deduzindo o montante equivalente os percentuais de 7% para as mercadorias advindas das Regiões Sul e Sudeste, exceto Espírito Santo, e 12% para as procedentes das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e Espírito Santo, a serem aplicáveis sobre a base de cálculo.

A decisão foi aprovada em reunião do CONFAZ, com vistas a diminuir as práticas anti-cooperativas dos Estados-membros de destino, ante ao não repasse do percentual devido pelos entes políticos distribuidores, sob o argumento de ausência de legislação específica sobre tais transações.

## **5.2 Tentativas de centralização do ICMS como mecanismo de redução de desigualdades regionais**

Tendo em vista as desigualdades regionais existentes no Brasil, a qual acaba culminando em uma fixação de empresas privadas em determinados setores geográficos do país em detrimento dos demais, as entidades federativas acabam por ter um diferente resultado na arrecadação relativa ao ICMS, onde os entes mais desenvolvidos arrecadam um montante mais vultoso, enquanto que os menos desenvolvidos possuem uma arrecadação tributária mais tímida. Este quadro acaba por acentuar ainda mais as diferenças regionais.

Sendo assim, dentre inúmeros outros fatores, a tentativa de atração de capital privado se deve ao fato de os entes políticos encontrarem-se em uma posição geográfica desfavorável, e, além disso, possuir pouca riqueza a ser tributada. Portanto, mesmo a majoração do plexo de atribuições de competências tributárias ao mesmo se faria insuficiente para garantir a sua autonomia em relação às demais entidades federativas, uma vez que elas possuem pouca riqueza a serem tributadas.

É bem verdade que o federalismo cooperativo previsto na Constituição de 1988 vem enfrentando sérios obstáculos para sua efetivação na realidade brasileira. A incansável tentativa de ajuste fiscal vem esbarrando frontalmente com a autonomia política e financeira dos entes federativos, desabrochando um ideal cada dia mais centralizador das competências e arrecadações tributárias na órbita federal<sup>350</sup>.

A necessidade de uma Reforma Constitucional Tributária relativa ao ICMS, afim de

---

<sup>350</sup> BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades Regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003. p. 173.

que a guerra fiscal seja minorada no país, é incontestável. No entanto, esta deve ser realizada de acordo com os parâmetros constitucionais vigentes, dentre os quais a preservação do modelo federativo de Estado no país, erigido como cláusula pétrea pelo ordenamento jurídico pátrio.

No entanto, as inúmeras Reformas propostas trazem como forma mais adequada de amenização da concorrência tributária entre os entes políticos brasileiros, a centralização do ICMS, transferindo a sua competência tributária dos Estados-membros para União, garantindo, no entanto, uma parcela da arrecadação a ele referente para as entidades federativas onde a circulação de mercadorias e prestação de serviços se deu.

É que a centralização do tributo em um imposto federal amenizaria, em tese, as desigualdades regionais existentes no Brasil, uma vez que as entidades federais iriam receber repasses da União de forma harmônica e necessária para o melhor desenvolvimento das mesmas.

Fernando Rezende leciona neste sentido ao preceituar que com a unificação da competência tributária sobre a circulação de bens e serviços em um Imposto sobre Valor Agregado – IVA nacional solucionar-se-ia a problemática da falta de cooperação entre os membros da Federação e dos antagonismos na arrecadação fiscal, segundo o qual:

Uma base impositiva comum e uma legislação nacional uniforme conduzem à cooperação intergovernamental no campo da administração tributária, com benefícios não desprezíveis para o contribuinte e para o fisco. Do ponto de vista do contribuinte, a simplificação decorrente da adoção de uma base única para cálculo dos débitos fiscais reduz o custo das obrigações acessórias e dispensa a necessidade de interpretação. Do ponto de vista do fisco, a integração de cadastros e a fiscalização conjunta aumentam a eficiência do combate à fraude e à sonegação, ao mesmo tempo em que permitem obter substanciais economias<sup>351</sup>.

Em que pese esta centralização da competência tributária relativa ao ICMS em um imposto federal ser a solução técnica mais desejável para contornar os efeitos nocivos que a guerra fiscal irradia, esta seria política e juridicamente impossível.

Explica-se: politicamente impossível, uma vez que os Estados-membros dificilmente acatariam abrir mão da competência do seu imposto de arrecadação mais expressiva, mesmo que lhe fosse garantido o repasse integral dos recursos arrecadados pela União, uma vez que isto culminaria em uma perda do seu poder político de atração de investimentos privados para seu território.

---

<sup>351</sup> REZENDE, Fernando. Reforma Tributária e Federação. In: MORHY, Lauro. **Reforma Tributária em questão**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2003. p. 158.

A impossibilidade jurídica desta centralização decorre do fato de que, por manter uma relação direta com a manutenção da autonomia político-administrativa dos entes federativos, a competência tributária foi erigida como verdadeira cláusula pétrea no Sistema Tributário Nacional, portanto somente modificável com uma nova Constituinte.

Ou seja, como já foi visto anteriormente a distribuição para os Estados-membros da competência tributária relativa ao ICMS relaciona-se intimamente com a noção de autonomia fiscal destes entes, garantindo, conseqüentemente, o montante necessário na consecução dos encargos a eles atribuídos pela ordem constitucional de 1988. Sendo assim, a competência tributária do ICMS constituir-se-ia em cláusula pétrea, haja vista que a sua realocação minaria a autonomia destas unidades subnacionais, quebrando frontalmente o pacto federativo. Se assim o é, esta só poderá ser modificada mediante uma nova constituinte, imodificável por emendas à Constituição.

### **5.3 A competência dos Estados-membros relativamente ao ICMS como cláusula pétrea**

Parcela da doutrina defende a ideia de modificação na distribuição das competências tributárias como forma de amenização da guerra fiscal, propondo a centralização dos impostos mais expressivos nesse quadro, onde se enquadra o ICMS.

Endossam seu posicionamento ao defenderem que a divisão destas não se enquadraria como cláusula pétrea, podendo ser modificada por simples emenda ao texto constitucional. Neste sentido, André Elali preceitua que “a mudança da divisão de competências não afeta o pacto federativo eis que não se trata de cláusula pétrea. Cláusula pétrea é manter a estrutura federalista, que seria apenas adaptada às circunstâncias atuais”<sup>352</sup>.

Em uma análise mais apressada do disposto no art. 60, §4º poder-se-ia concordar com o acima exposto. No entanto, partindo-se de um estudo sistemático outro entendimento não poderá decorrer senão o de que a distribuição das competências tributárias referentes à alguns tributos constituir-se-iam cláusulas pétreas.

A justificativa da adoção do federalismo no Brasil restou clara ao decorrer do presente estudo: a manutenção de um pluralismo eficiente, de divisão político-administrativa entre entes federativos componentes de um só Estado, mantendo-se, no entanto, a autonomia na diversidade.

Tendo em vista que a autonomia financeira afeta diretamente a autonomia político-

---

<sup>352</sup> ELALI, André. **O Federalismo Fiscal Brasileiro e o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: MP, 2005. p 94.

administrativa dos entes políticos de um Estado Federal, sendo esta última corolário da Federação, outro entendimento não se pode ter que não o de que qualquer modificação naquela primeira irá afetar o preceito federativo.

Sendo assim, a repartição constitucional de competências tributárias pode ser qualificada como instrumento necessário e imprescindível à preservação da autonomia dos entes políticos da Federação em sua dimensão financeira, ao permitir que estes últimos produzam finanças próprias. Ao atribuir-lhes o poder de tributar, o texto constitucional de 1988 adota uma via política de asseguramento dos meios necessários à consecução dos ditames constitucionais<sup>353</sup>.

Tendo sido o princípio federativo erigido à cláusula pétrea no Brasil, a ele é atribuída características de imutabilidade mediante instrumentos infraconstitucionais e, inclusive Emenda à Constituição.

Todavia, o disposto no art. 60, §4º, I do texto constitucional, não veda tão somente a expressa abolição do Federalismo no Brasil. A tarefa de manutenção do preceito federativo vai mais além, tocando questões como a garantia da integração nacional, o da autodeterminação dos entes políticos e da sua efetiva participação na composição da vontade do Estado, não podendo, portanto, nenhuma lei infraconstitucional ou tentativa de emenda à Constituição extinguir tais características, sob pena de afronta reflexa ao princípio federativo, considerado cláusula pétrea pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Este entendimento não resulta dizer que a minoração de qualquer dos elementos identificadores da Federação, partes integrantes, portanto, do princípio federativo, irá resultar fatalmente na insubsistência do Estado Federal. Isto se deve ao fato de que há uma dinâmica interna entre os valores federativos não se constituindo, portanto, em uma relação estática, onde a menor ênfase dada a determinado elemento não irá resultar no dissolvimento da Federação.

Vale dizer, cada um dos valores internos destes Estados tem um “peso”, um certo poder de influência na tipificação do federalismo; uns mais, outros menos. No entanto, é de se dizer que dois dos elementos de tipificação dos Estados como Federais são imprescindíveis, portanto, insusceptíveis de supressão, sob pena de insubsistência da Federação: a sua

---

<sup>353</sup> SCAFF, Fernando Facury. SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. Competência Tributária, Transferências obrigatórias e Incentivos Fiscais. *In: Federalismo Fiscal: questões contemporâneas. In: CONTI, José Maurício. SCAFF, Fernando Facury. BRAGA, Carlos Eduardo Faraco. **Federalismo Fiscal: questões contemporâneas.** Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 287.*

fundamentação em uma ordem constitucional; e a descentralização política, mediante a atribuição autonomia e competências aos entes federativos.

É bem verdade que o federalismo cooperativo previsto na Constituição de 1988 vem enfrentando sérios obstáculos para sua efetivação na realidade brasileira. A incansável tentativa de ajuste fiscal vem esbarrando frontalmente com a autonomia política e financeira dos entes federativos, desabrochando um ideal cada dia mais centralizador das competências e arrecadações tributárias na órbita federal<sup>354</sup>.

E mais: a gradual diminuição no repasse das receitas tributárias pela União aos Estados e municípios vem gerando uma forte e desmedida competição entre os mesmos, uma vez que ao se verem com insuficientes recursos financeiros para o exercício de suas obrigações constitucionais, vê na busca destes na iniciativa privada a única saída: tem início, assim, a chamada guerra fiscal.

Essa é, então, a realidade do federalismo cooperativo no país, onde a coordenação e cooperação vem perdendo espaço para os esforços centralizadores, bem assim a solidariedade entre os entes da Federação perdendo lugar para uma excessiva e desleal concorrência entre os mesmos na consecução de recursos financeiros.

O Constitucionalismo aponta para uma limitação dos poderes e, bem assim, maximizar a efetividade dos direitos e liberdades dos indivíduos. “o federalismo trabalha em favor dos mesmos fins, mas sob uma orientação específica: a realização de um pluralismo eficiente. Além disso, constitucionalismo e federalismo derivam da mesma fonte, que é o iluminismo e a organização racional do poder”<sup>355</sup>.

#### **5.4 A necessidade de uma Reforma Constitucional Tributária**

Evidente que um dos caminhos para a amenização da guerra fiscal instaurada no país residiria no sopesamento pelos Estados-membros do impacto socioeconômico em outros entes federativos, quando da tomada unilateral de decisões no seu âmbito de competência tributária, em busca de uma verdadeira harmonização tributária, haja vista a interferência direta e nociva em outros entes políticos da concessão de incentivos fiscais relativos ao ICMS, sem um estudo mais detido dos impactos prejudiciais nos demais Estados-membros e na Federação

---

<sup>354</sup> BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades Regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003. p. 173.

<sup>355</sup> MARTINS, Cristiano Franco. **Princípio Federativo e Mudança Constitucional: limites e possibilidades na Constituição Brasileira de 1988**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p. 156.

como um todo.

É bem verdade que a fórmula mais simples de dissipação da guerra fiscal residiria na unificação das competências do IPI, ICMS e ISS federalizando-os. No entanto não se pode olvidar que tal proposta iria interferir diretamente nas receitas dos Estados-membros e Distrito Federal, bem assim dos Municípios, ante a supressão da competência tributária relativa aos Impostos sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e Imposto sobre Serviços, respectivamente.

Com vistas a afastar tal empecilho, tais Propostas de Reforma vêm atrelando tal unificação à ideia de transferências intergovernamentais, onde à União caberia o exercício destas competências e arrecadação do montante devido, repassando-os, no entanto, para os entes federativos onde ocorreu sua incidência.

Não se pode negar que a arrecadação centralizada do ICMS, com a incidência de uma única alíquota aplicável no âmbito nacional amenizaria a guerra fiscal entre os Estados-membros, uma vez que tal sistemática de tributação do mencionado imposto não causaria as distorções na alocação destes recursos que a descentralizada culmina, haja vista que os entes políticos produtores detêm uma participação maior na obtenção de receitas relativas ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias.

No entanto, mesmo com a garantia destes repasses tal unificação colidiria frontalmente com a noção de autonomia dos entes federativos, haja vista que a atribuição de base própria de tributação concede aos governos locais a possibilidade de decidir sobre seu próprio orçamento, alocando as receitas de forma a melhor prestar os bens públicos.

Longe, evidentemente, de se defender uma eventual unificação de sua competência, haja vista a sua impossibilidade jurídica ante o é bem verdade que este tributo requer a uniformização do tratamento jurídico a ele dispensado. Logo, a questão primordial da guerra fiscal não reside em sua titularidade, mas sim, pelo fenômeno cada dia mais disseminado de concessões fiscais sem a observância dos limites jurídicos ao exercício da sua competência.

No entanto, a disseminação da dinâmica de concessão de incentivos fiscais do mencionado tributo alçou um patamar quase que irreversível. Minimizar seu efeitos nocivos, no entanto, necessita de um lapso de tempo razoável, haja vista que nenhuma que seja a solução dada para tal quadro alcançar-se-ia efeitos imediatos.

Inicialmente cabe dizer que qualquer que seja a proposta de Reforma atinentes ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, esta deve ser realizada de forma

delicada, uma vez que este constitui-se em um dos principais instrumentos arrecadatários dos Estados-membros, chegando, em Alagoas, a quase setenta por cento do total arrecadado pelos mesmos<sup>356</sup>.

Sendo assim, é inegável a sua relação direta com a efetividade dos direitos inscritos na Constituição Federal de 1988, visto que os recursos financeiros advindos da sua arrecadação são alocados, por meio da peça orçamentária, na garantia dos meios necessários para o cumprimento dos deveres constitucionais do Estado perante à sociedade.

Até então, inúmeras propostas de reforma tributária foram editadas, poucas obtiveram sucesso. A verdade é que a maioria delas veem trazendo em seu bojo tentativas de unificação do ICMS para que passe a ser de competência do ente central, qual seja, a União.

Ocorre que, como é bem sabido, os contornos federalistas do Estado brasileiro foram erigidos à cláusula pétrea pelo texto constitucional, sendo portanto imodificáveis, inclusive mediante emendas à Constituição. E mais, tendo em vista que a repartição das competências tributárias relativas aos impostos mais expressivos, nestes inclusos o ICMS, influenciam diretamente na autonomia dos entes políticos. Sendo assim, resta dizer que, juntamente com a ideia de Federação, a atribuição da competência de certos tributos aos seus entes também é petrificada pela Carta Maior, pois, uma vez suprimidos destas unidades subnacionais, estas deixariam de ser autônomas, desvirtuando o Estado como Federal.

Ora, se assim o é, imodificável será a competência estadual relativa ao ICMS, somente podendo ser-lhe suprimida dos Estados-membros mediante uma nova Constituinte.

Apesar das inúmeras e incansáveis tentativas de unificação da competência tributária relativa ao ICMS na órbita federal, é de se gizar que dificilmente os Estados-membros abririam mão da sua maior fonte de arrecadação fiscal, sob a promessa de repasse de receitas pela União, ante ao receio de comprometimento da sua autonomia.

Cabe ressaltar que as tentativas centralistas da competência relativa ao ICMS, como um imposto com uma vasta base econômica de incidência, muitas vezes escondem um intuito de aumento da arrecadação fiscal do ente central, onde a pacificação do clima bélico fica em segundo plano.

#### 5.4.1 O Projeto de Emenda Constitucional nº. 233/2008 e a competência relativa ao ICMS

A PEC nº. 233/08 visa modificar a iniciativa e competência legislativa acerca do

---

<sup>356</sup> Fonte: Secretaria da Fazenda de Alagoas.

ICMS para que estas sejam realizadas de forma conjunta pelos estados<sup>357</sup>, a qual seria exercida por meio de lei federal<sup>358</sup>, numa tentativa de amenizar a disputa entre Estados-membros na busca de fixação de empresas em seu território, aumentando, assim, a arrecadação do ICMS.

Entretanto a CF/88 prevê que a competência tributária de instituição deste tributo seria dos Estados-membros, a ser exercida por meio de lei estadual. Sendo assim, tal modificação afeta diretamente o princípio federativo, considerado cláusula pétrea, portanto, imutável.

A vedação contida no já citado art. 60, §4º, I da Constituição de 1988 funcionaria como verdadeiro instrumento de garantia do livre exercício das competências tributárias atribuídas expressa e especificamente aos entes políticos do Estado brasileiro, como expressão da autonomia político-administrativa das unidades subnacionais, elemento essencial à identificação de um Estado como Federal, servindo ainda como limitação ao Poder Constituinte Derivado que não poderá modificar, mesmo que indiretamente, a estrutura distributiva das competências tributárias presentes no texto constitucional.

Decerto que questões extrajurídicas como a redução da carga tributária, bem assim a amenização dos embates fiscais em torno de condutas que expressam a adoção de uma postura não-cooperativa pelos entes federativos, são de primordial importância no estudo das tentativas de reforma à Constituição com vistas à operacionalizar o sistema de arrecadação fiscal.

A tentativa de reforma tributária eminentemente centralizadora, impedindo-se a legislação autônoma estadual, culminaria na retirada dos Municípios e Estados-membros do poder de influenciar efetivamente na gestão econômica do país, centralizando-a na União, decependo os dois pés destes entes federativos ao retirar-lhes a competência referente aos seus tributos mais significativos, o ISS e o ICMS, respectivamente<sup>359</sup>. Ao mesmo passo que impõem-lhes políticas nacionais sem ao menos assegurar-lhes o montante necessário para tal.

### **5.5 Propostas para uma Reforma Tributária eficaz e constitucional: um modelo coerente com as necessidades brasileiras**

---

<sup>357</sup> Art. 155-A § 6º da nova redação dada à CF/88 com a PEC nº. 233/08.

<sup>358</sup> Já que a competência conjunta dos Estados-membros seria exercida pela União.

<sup>359</sup> MIRANDA, Sérgio. A Federação no contexto das Reformas Tributárias. In: MORHY, Lauro. **Reforma Tributária em questão**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2003. p. 215.

### 5.5.1 Adoção do Princípio do destino

No Sistema Tributário brasileiro, no que condiz ao ICMS, foi adotado o princípio da sua tributação na origem, fazendo com que a arrecadação dos Estados-membros produtores e, portanto, exportadores, seja mais elevada do que a dos consumidores, induzindo, desta forma, a competição entre os entes federativos, na busca de capitais.

Um dos grandes empecilhos na tributação referente ao ICMS encontra-se na adoção do critério da cobrança do imposto no Estado de origem, onde a oneração da circulação de mercadoria ou serviços ocorre no Estado produtor. Ora, se assim o é, inegável dizer que quanto maior o parque industrial e o número de empresas em determinado Estado-membro, maior será sua arrecadação em termos deste imposto.

Um dos meios de se amenizar a premente guerra instaurada no país entre os Estados-membros residiria na adoção do princípio do destino e adoção de alíquota zero na exportação, quando da tributação relativa às materialidades constantes no campo tributário do ICMS, fazendo com que este último seja de fato um imposto sobre o consumo e não sobre a produção.

Neste mesmo sentido, tem-se os dizeres de Piancastelli e Perobelli:

[...] a adoção do princípio de destino tende a reduzir os atuais desequilíbrios regionais. De fato, o princípio da tributação na origem vigente minimiza a vantagem comparativa da dotação de fatores, reduz a mobilidade dos fatores de produção entre os estados e, além disso, faz com que a capacidade arrecadadora dos estados importadores líquidos seja menor que a dos estados exportadores (produtores)<sup>360</sup>.

Sendo assim, a instituição de um imposto com base no consumo, ao tributar-se o destino e não dos Estados-membros produtores, é uma das soluções que desponta na luta contra a competição interjurisdicional, uma vez que a mobilidade dos consumidores é muito menor do que a do capital<sup>361</sup>.

E mais, se de um lado a adoção do princípio da origem contribuiu incisivamente para o surgimento da guerra fiscal, por outro, sua modificação para que seja o ICMS cobrado no destino não irá surtir efeitos imediatos sobre o clima bélico entre os Estados-membros, não resolvendo a contenda de forma automática, uma vez que sua adoção e eficiência, exigirá uma coordenação fiscal maior entre estes entes políticos, requerendo, ainda, uma maior

<sup>360</sup> PIANCASTELLI, Marcelo. PEROBELLI, Fernando. ICMS: evolução recente e guerra fiscal. **Texto para discussão**. n.º. 402. Brasília: IPEA, 1996.

<sup>361</sup> LAGEMANN, Eugênio. O Federalismo Fiscal Brasileiro em questão. *In*: AFFONSO, Rui de Britto Álvares. SILVA, Pedro Luiz Barros. **A Federação em perspectiva**: ensaios selecionados. São Paulo: FUNDAP, 1995. p. 344.

fiscalização das fronteiras, tendo em vista que a dispersão territorial aumenta as possibilidades de evasão fiscal.

As barreiras à livre circulação de bens e serviços entre os Estados-membros diminuem cada dia mais, facilitando a saída e entrada de bens de um Estado-membro para outro, no entanto não há uma tributação uniforme entre eles, o que acaba gerando uma confusão na cobrança do ICMS<sup>362</sup>.

Nos dizeres de Calciolari:

Sabemos que o acréscimo de valor de mercado das mercadorias se dá principalmente nas etapas do processo produtivo; as demais transmissões de titularidade que se seguem agregam valores menores.<sup>58</sup> Assim, os Estados em que se situam os empreendimentos industriais responsáveis pelas etapas produtivas seriam favorecidos por essa sistemática de tributação na origem. Dessa forma, os Estados mais desenvolvidos, que apresentam maior índice de concentração industrial, são também os maiores arrecadadores desse tributo<sup>363</sup>.

Logo, a mudança na dinâmica de cobrança do ICMS para que seja feita no destino afastaria, inclusive, a necessidade de compensação, uma vez que dito imposto seria devido tão somente na transmissão para o consumidor final.

A Resolução nº. 2 do Senado, com o verdadeiro intuito de reduzir as desigualdades regionais, prevê a alíquota de 12% (doze por cento) nas operações entre os Estados-membros, no entanto esta será de apenas 7% (sete por cento) nestas mesmas operações desde que realizadas da Região Sul/Sudeste para as regiões Norte/Nordeste/Centro-Oeste e Espírito Santo.

#### 5.5.2 Apreciação das propostas de isenção pelo Senado: o problema do CONFAZ

A ideia de Separação dos Poderes resguarda ao Legislativo a tarefa de edição de normas jurídicas. No entanto, no que condiz à concessão de isenções tributárias relativas ao ICMS o ordenamento jurídico brasileiro prevê a edição de convênios pelo Conselho Nacional de Política Fazendária, composto por membros do Executivo de cada um dos Estados-membros e do Distrito Federal, sendo os mesmos ratificados por decreto do Executivo Estadual passando o convênio a vigor validamente no ordenamento jurídico interno.

No entanto, como já fora visto anteriormente, o Legislativo não poderá ser excluído

<sup>362</sup> REZENDE, Fernando. Reforma Tributária e Federação. In: MORHY, Lauro. **Reforma Tributária em questão**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2003. p. 155.

<sup>363</sup> CALCIOLARI, Ricardo Pires. **Aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil**. Disponível em: [http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/publicacoes-esaf/caderno-financas/CFP7/CFP\\_n7\\_art1.pdf](http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/publicacoes-esaf/caderno-financas/CFP7/CFP_n7_art1.pdf). Acesso em: 20/02/2011.

da dinâmica de isenções tributárias, haja vista que a ele caberá a tarefa de edição de normas jurídicas, a ser exercido, no âmbito dos Estados-membros, pela Assembleia Legislativa.

Neste mesmo sentido Paulsen, para quem:

[...] só à lei é permitido dispor sobre os aspectos da norma tributária impositiva, sejam os do antecedente ou da hipótese da norma (material, espacial e temporal: o que, onde e quando), sejam os do consequente ou do mandamento/prescrição da norma (pessoal e quantitativo: credor/devedor e montante a ser prestado [...]) o conteúdo normativo da legalidade tributária [...] extrapola o da legalidade geral. A legalidade tributária implica reserva absoluta de lei, impondo que os tributos sejam instituídos não apenas com base em lei ou por autorização legal, mas pela própria lei, dela devendo ser possível verificar todos os aspectos da norma tributária impositiva de modo a permitir ao contribuinte o conhecimento dos efeitos tributários dos atos que praticar ou posições jurídicas que assumir<sup>364</sup>.

Nesta esteira, o CONFAZ poderia ser considerado como uma “anomalia no sistema jurídico, desnaturando-se a formação histórica da divisão do exercício do poder e pondo em xeque princípios maiores como a legalidade tributária”<sup>365</sup>, uma vez que é concedida a membros do Executivo a faculdade de legislar, própria dos órgãos legislativos dos três níveis de Governo, havendo uma quebra frontal aos primados da Separação dos Poderes.

A situação se agrava ainda mais quando a Lei Complementar nº. 24/75 reserva ao Executivo estadual, por meio de decreto do governador, a ratificação dos convênios formulados pelo CONFAZ, excluindo-se da dinâmica de concessão de isenções tributárias relativas ao ICMS, o Poder Legislativo.

Logo, bem se vê a necessária modificação do órgão responsável pela edição de convênios relativos à isenção fiscal do ICMS do CONFAZ para o Senado Federal, este sim, verdadeiro representante da vontade dos Estados-membros e DF. E mais, a transferência para o Senado da tarefa de edição de convênios entre os entes políticos otimizaria a dinâmica destas concessões ao dispensar a necessária ratificação do convênio editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária, uma vez que o Legislativo, Poder competente na edição de normas jurídicas, seria o próprio responsável pelas mesmas.

### 5.5.3 Modificação do quórum para edição de convênios de unânime para maioria absoluta

Além da necessidade de transferência da competência atribuída ao CONFAZ, para à

<sup>364</sup> PAULSEN, Leandro. **Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação**: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 88-92.

<sup>365</sup> ELALI, André. **O Federalismo Fiscal brasileiro e o Sistema Tributário Nacional**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 73.

celebração do convênio previsto no art. 155, §2º, XII, g), da CF-88, para o Senado Federal, mister se faz, ainda, a modificação do seu quórum de aprovação, para que este passe a ser por maioria, possibilitando o debate entre seus membros.

Segundo o modelo atual, imposto pela Lei Complementar nº 24/75 em seu art. 2º, §2º<sup>366</sup>, todas as isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS devem ser votadas pelo Conselho Nacional de Política Fazendária de forma unânime: ou todos os Estados-membros e Distrito Federal concordam, ou não haverá a edição do convênio necessário para tais concessões, prevalecendo, muitas vezes, a vontade da minoria.

Não se pode olvidar, no entanto, que, juridicamente, a nenhum ente federativo é concedido maiores poderes do que os outros entes. Desta forma, não se pode coadunar com a ideia de imposição da vontade de uma unidade subnacional às demais. E é neste ponto que o quórum de unanimidade viola frontalmente o preceito federativo.

Ora, num país marcado pela diversidade, e que tem no pluralismo político um dos seus valores mais caros (art. 1º, V da CF-88), a busca pelo consenso perfeito torna-se uma tarefa quase que impossível.

Ocorre que, não alcançada a unanimidade, os Estados-membros e o Distrito Federal ficam impedidos de dispor de meios de atração da iniciativa privada como mecanismo de atenuação de suas desvantagens econômicas e geográficas em relação às regiões mais desenvolvidas que contam com uma infraestrutura mais atrativa às grandes empresas.

Ora, em um país onde o próprio texto constitucional reconhece as desigualdades regionais, não seria razoável dificultar tais concessões, exigindo-se unanimidade para tal. E é justamente esta exigência que acaba por incentivar outra prática escusa, qual seja, a concessão de isenções à revelia do CONFAZ.

Agravando ainda mais este quadro, tem-se que alguns Estados-membros se utilizam de seu poder de veto, ao votar contrariamente ao convênio, uma vez que basta que um dos membros do Conselho presentes na reunião para edição do mesmo vote contrariamente para que esta não ocorra.

Todavia, cabe ressaltar que um dos empecilhos para a concessão em comento tem ligação direta com o quórum requerido pela LC nº. 24/1975 de unanimidade dos membros do

---

<sup>366</sup> Lei Complementar nº 24/75: “Art. 2º, [...] § 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes”.

CONFAZ para que sejam aprovados os convênios necessários para a isenção tributária relativa ao ICMS.

Ora, em um país de dimensões continentais como o Brasil, onde o pluralismo político chega a ser exaltado como princípio fundamental do ordenamento jurídico pátrio, tendo sido resguardado pela Carta Maior do Estado, consenso chega a ser quase que uma utopia. E é com base neste raciocínio que muitos autores defendem a ideia de que a necessidade de unanimidade para a concessão de incentivos na área fiscal torna o processo decisório inerente ao CONFAZ anti-federalista<sup>367</sup>.

E mais, a Constituição Federal de 1988 não prevê para aprovação de nenhum dos diplomas legais atinentes ao processo legislativo a unanimidade. A própria possibilidade de modificação do texto constitucional, quando possível, requer um quórum de apenas 3/5, em uma clara demonstração da incompatibilidade do art. 2º, §2º da Lei Complementar nº. 24/75 com o ordenamento jurídico pátrio.

Ante ao entrave gerado pela necessidade e dificuldade em se obter a unanimidade de votos no referido Conselho, os Estados-membros, então, foram encontrando maneiras de burlar a submissão à votação do CONFAZ de matéria relativa a outorga de isenções tributárias referentes ao ICMS, na busca de investimentos do âmbito privado, editando normas isentivas de forma unilateral.

Neste mesmo sentido, tem-se que a Arguição de Preceito Fundamental nº. 198, proposta pelo Governador do Distrito Federal, encontrando-se em trâmite no STF, a qual vem debatendo a validade do quórum unânime de deliberação do CONFAZ, para que estas concessões passem para o quórum simples de 50% de seus membros, mais um. Tal ação baseia-se na ideia de que exigir-se a unanimidade violaria preceito fundamental do princípio democrático, previsto no preâmbulo constitucional e em seu art. 1º<sup>368</sup>, uma vez que não renderia homenagens à vontade da maioria; e do princípio federativo, ante a violação da autonomia dos entes federados<sup>369</sup>.

Sendo assim, é certo que uma modificação do quórum de votação das concessões das isenções fiscais relativas ao ICMS faz-se necessária na amenização da guerra fiscal, levando a

---

<sup>367</sup> Neste sentido ver BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades Regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003. p. 188.

<sup>368</sup> Constituição Federal de 1988: “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos”.

<sup>369</sup> Ainda não houve julgamento acerca da matéria veiculada na ADPF, encontrando-se os autos conclusos ao relator.

uma harmonia do sistema.

Decerto que há uma premente necessidade de alteração na dinâmica do ICMS no Brasil, sob o forte argumento de minimizar as disparidades entre as diversas regiões no país. No entanto, tais modificações pretendidas dependem de uma verdadeira Reforma Tributária, a qual não deverá, nem poderá ser promovida de forma unilateral por cada ente da Federação.

## 6 CONCLUSÃO

Sob o ponto de vista normativo, o Estado pode ser considerado como um sistema de normas jurídicas, no qual aquelas provenientes de sua feição descentralizadora também não de ser entendidas como ordens jurídicas, no entanto parcelares. Surge, dessa forma, e a depender da sua centralização ou não, dois tipos de Estado, o Unitário e o Federal, respectivamente, não podendo se falar em um tipo puro, haja vista que até mesmo aquele dito descentralizado também possui uma certa centralização, sendo o contrário igualmente verdadeiro.

A tentativa de conceituação de Federação é uma tarefa árdua, não se podendo tecer um modelo ideal, uma vez que o fenômeno federativo não poderá ser analisado em sua integralidade caso o seja sob uma ótica estática, mas sim como um processo de federalização, onde cada Estado que o adota, formará uma estrutura única e particular de Federação.

Apesar da sua dificuldade conceitual, pode-se elencar cinco elementos identificadores de um Estado Federal, quais sejam: autonomia político-administrativa das entidades federativas; fundamento jurídico de existência em uma ordem constitucional; repartição de competências entre os entes federativos; atribuição de renda própria aos mesmos; e partição das entidades subnacionais na formação da vontade nacional, por meio dos senadores.

Assim, como tipo de Estado descentralizado, a Federação é dividida em entes políticos aos quais é concedida liberdade de autogoverno, auto-administração e auto-organização, decorrendo logicamente de tal premissa a necessidade de repartição de competências entre os mesmos no âmbito político, legislativo, administrativo e tributário.

No Brasil, houve a adoção do modelo de Federalismo denominado Cooperativo, fulcrado na repartição vertical de competências, cabendo à União o papel de editar normas gerais, observados que sejam os limites impostos pelo Texto Constitucional. Às demais entidades federativas coube versar sobre matérias específicas, complementando a legislação do ente central.

Seu fundamento de existência reside em uma Constituição rígida, a qual prevê mecanismos mais gravosos para sua modificação, concedendo, ainda, ao seu conteúdo a característica de imodificabilidade infraconstitucionalmente ou por meio de Emenda à Constituição, necessitando, para tal, da edição de uma nova Constituinte.

Nesta esteira, o princípio federativo foi erigido à cláusula pétreia pela Constituição

Federal de 1988, impedindo que o núcleo conceitual de Federação seja modificado pelo legislador infraconstitucional, bem assim pelo Constituinte Reformador. Desta forma, qualquer tentativa de mudança do seu núcleo essencial só se fará possível mediante a edição de uma nova ordem constitucional, isto é, somente poderá ser tratada pelo Poder Constituinte Originário.

Dentre outras fontes de receita do Estado, as que se mostram mais eficazes na tarefa de arrecadação de recursos residem nas receitas derivadas, nas quais há uma constrição do patrimônio individual pelo Poder Público. Desta forma, caberá à sociedade o pagamento de prestações pecuniárias, não-sancionadoras, instituídas em lei e arrecadadas pela Administração ou quem lhe faça as vezes, o tributo. Surge assim, o Estado Fiscal, cujas necessidades financeiras serão supridas principalmente por meio da imposição de exações tributárias à população.

Assim, os tributos servem como instrumento de estruturação e manutenção do Poder Público, uma vez que o montante arrecadado com o exercício da competência a eles referente, são destinados a alocação orçamentária para a satisfação das necessidades públicas. Desta forma, as exações tributárias não podem ser analisadas como um sacrifício da propriedade privada, mas como via ideal e necessária na consecução da efetividade dos direitos atribuídos aos indivíduos e busca do bem público.

Dessa forma, a estrutura fiscal de garantia da autonomia financeira dos entes federativos constitui-se no reflexo jurídico-tributário da adoção do Federalismo em um determinado Estado, constituindo-se não em um fim em si mesmo, mas um meio: de garantia da autonomia político-administrativa das mesmas.

O Sistema Tributário Constitucional adotado no país, finca suas bases na repartição de receitas entre os entes da Federação, mediante a atribuição de competências tributárias e de transferências pecuniárias, principalmente entre as unidades subnacionais, não só para melhor garantir a feição autonômica destas, mas também visando amenizar as desigualdades regionais por meio de uma atuação coordenada entre os entes políticos.

Com relação à competência tributária, esta é distribuída entre os entes políticos mediante a atribuição aos mesmos da possibilidade de instituição, arrecadação e disciplina específica de determinadas bases tributárias, elencadas e partilhadas na Constituição Federal de 1988.

Seu exercício manifesta-se mediante a edição de instrumentos normativos,

veiculadores de normas tributárias, dentre as quais as em sentido estrito, que delineiam os elementos da Regra-matriz de Incidência Tributária sobre as bases de tributação previstas na Constituição Federal de 1988, as quais preveem um fato geral, *in abstracto* o qual, desde que concretizado, terá o condão de irromper o vínculo jurídico-tributário entre o Fisco e o contribuinte de pagar o tributo.

Como peculiaridade do Estado Fiscal brasileiro, além da repartição das competências tributárias, o texto constitucional previu expressamente a obrigatoriedade de transferências entre os entes políticos de um percentual do montante arrecadado pelo exercício da atividade tributária entre os entes federativos.

É no exercício das competências tributárias que têm lugar as isenções, hipóteses de não-incidência, atuando de forma pré-normativa, portanto anterior à Regra-matriz, ante à mutilação de um de seus critérios, sendo veiculadas mediante Lei Ordinária específica, em oposição às imunidades, as quais estarão previstas em normas constitucionais. Quanto a sua especificidade, esta se relaciona com a necessidade de que o instrumento normativo que a veicula verse ou somente sobre a mesma, ou sobre o tributo que se quer isentar, com vistas a assegurar-se as ideias de indisponibilidade do interesse público e de supremacia deste último sobre o interesse privado.

O instrumento normativo no qual se veicula isenções trazem em seu conteúdo regras de estrutura, posto que versam sobre outros textos normativos, as hipóteses previstas em normas de conduta, no caso a Regra-matriz, sendo voltadas, portanto, para disciplinar outras normas.

O imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços, ICMS, é de competência dos Estados-membros e Distrito Federal, sendo a exação tributária cuja arrecadação é a mais expressiva destes entes federativos.

Tem como um de seus critérios o da não-cumulatividade, segundo o qual o montante já pago em operações anteriores deverá ser deduzido das próximas transações. Sua operacionalização ocorre na forma de apuração periódica de créditos e débitos, segundo a qual caso haja mais débitos, contabilizados na saída das mercadorias, do que créditos, contabilizados na entrada das mesmas, dever-se-á recolher o saldo restante aos cofres públicos, enquanto que, via contrária, se os créditos forem superiores aos débitos, a diferença poderá ser compensada nas operações futuras.

Desta forma, o valor devido a ser pago a título de ICMS deverá ser calculado

observando-se os mecanismos de compensação de crédito e débito, sem haver prévio exame da autoridade administrativa, a qual caberá tão somente a tarefa de corrigir eventuais equívocos na sistemática própria do mencionado imposto, homologando-o e/ou lançando de ofício o montante remanescente devido, se couber.

Além disso, há a necessidade de intervenção do Conselho Nacional de Política Fazendária para a concessão de isenções tributárias relativas ao ICMS, órgão composto por representantes do Poder Executivo de cada ente federativo, os quais, mediante a edição de Convênio, decidirão acerca da possibilidade ou não de concessão de benefícios fiscais sobre a circulação de mercadorias e serviços, mediante votação cujo *quorum* deve ser de unanimidade.

No entanto, tal necessidade, não implica dizer que há uma hierarquia entre os Convênios por ele editados e a Lei Estadual Específica, necessária para as isenções relativas às demais exações tributárias, uma vez que se constitui em uma mera técnica de distribuição de competência escolhida pelo Texto constitucional, ante aos efeitos de âmbito nacional irradiados pelo exercício da atividade tributária referente ao ICMS.

Além disso, com vistas a conferir uma maior racionalidade ao sistema e na busca da harmonização da gestão fiscal, todo e qualquer benefício ou instituto exonerativo afim, dos quais resulte renúncia de receita, deverão ser acompanhados de estudo prévio de impacto orçamentário-financeiro.

Assim, e tendo em vista os insuficientes recursos financeiros para o exercício de todas as suas obrigações jurídicas, as unidades subnacionais brasileiras vêm expendendo esforços na consecução da implementação da iniciativa privada em seus territórios, ao concederem unilateralmente, portanto sem passar pelo crivo do CONFAZ e sem levar em consideração os eventuais efeitos nocivos nos demais entes, isenções tributárias relativas ao ICMS.

Neste contexto, inúmeros fatores surgem como contributivos deste quadro de competição tributária entre os entes federativos, dentre os quais o de atribuição de muitos deveres ao Poder Público; distribuição constitucional de competências tributárias sem a devida observância das desigualdades regionais; ausência de políticas voltadas para o desenvolvimento nacional; acomodação dos Estados-membros em fomentar sua atividade tributária, ante ao aumento da participação destes no Fundo de participação dos Estados – FPE; posição geograficamente desfavorável de alguns entes, influenciando na concentração da renda nacional nas Regiões mais desenvolvidas; não aplicação da compensação de créditos

e débitos do ICMS; e a não observância da edição de convênios para sua concessão, acabaram por ver nos recursos advindos da iniciativa privada a única saída para o fomento do seu desenvolvimento econômico e circulação de riquezas. Neste contexto, as isenções tributárias relativas ao ICMS ganharam ênfase, desvirtuando-se os objetivos fiscais de tal imposto e concedendo-lhes.

No entanto, tais condutas acabam por gerar efeitos negativos nos demais entes políticos e na Federação como um todo, uma que há uma renúncia fiscal, diminuindo a arrecadação tributária no Estado-membro e Distrito Federal, bem assim do país como um todo. Além disso, a disseminação de tais condutas acabou por anular os efeitos benéficos iniciais que as isenções proporcionam, restando, tão somente, uma renúncia de receitas para os entes políticos isentantes, agravando-se ainda mais a situação financeira destes, inclusive ameaçando sua autonomia.

Desta maneira, há a necessidade de uma Reforma Constitucional Tributária relativa ao ICMS no país, afim de que os efeitos nocivos da guerra fiscal sejam minorados e a competição tributária se dissipe. No entanto, esta deve ser realizada de acordo com os parâmetros constitucionais vigentes, dentre os quais a necessidade de preservação do modelo federativo de Estado no país, erigido à cláusula pétrea pelo ordenamento jurídico pátrio.

Os contornos federalistas do Estado brasileiro foram então petrificado no Texto Constitucional, sendo portanto imodificáveis, inclusive mediante emendas à Constituição. E mais, tendo em vista que a repartição das competências tributárias relativas aos impostos mais expressivos, nestes inclusos o ICMS, influenciam diretamente na autonomia dos entes políticos, esta, de igual forma, também não poderão ser modificadas pelo Constituinte Reformador, haja vista que fazem parte do núcleo essencial de Federação.

Não poderão os Estados-membros, portanto, interferirem no esquema de distribuição de receitas previsto na Constituição Federal de 1988. O Constitucionalismo aponta para uma limitação dos poderes e, bem assim, maximização da efetividade dos direitos e liberdades dos indivíduos, respeitado o pluralismo que, em um país de dimensões continentais como o Brasil, fazem parte da própria estrutura federativa.

Inúmeras foram às propostas para amenizar a competição tributária no país, todavia, quase todas traziam em seu bojo uma tendência centralizadora ao suprimir a autonomia estadual e municipal de legislar acerca do ICMS e ISS, respectivamente, centralizando-a na União, mostrando-se, portanto, impossíveis juridicamente, uma vez que veiculada por meio

de Proposto de Emenda à Constituição.

Além disso, tal tendência centralizadora culminaria na retirada dos Municípios e Estados-membros da capacidade de influenciar efetivamente na gestão econômica do país, ao mesmo passo que continuaria a impor-lhes o dever de implementar políticas nacionais sem ao menos assegurá-los da autonomia financeira necessária para tal, indo de encontro direto com os primados do preceito federativo.

Assim, como forma de amenização da guerra fiscal compatível com os contornos federativos adotados no país, exsurge, primeiramente, a necessidade de modificação do órgão responsável pela edição de convênios relativos à isenção fiscal do ICMS do CONFAZ para o Senado Federal, este sim, verdadeiro representante dos Estados-membros e Distrito Federal e não unicamente de representantes do Poder Executivo como o é o Conselho Nacional de Política Fazendária.

Além disso, a transferência para o Senado da tarefa de edição de convênios entre os entes políticos otimizaria a dinâmica destas concessões ao dispensar a necessária ratificação do convênio editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária, uma vez que o Legislativo, Poder competente na edição de normas jurídicas, seria o próprio responsável pelas mesmas.

Tem-se ainda como proposta eficaz e compatível com os ditames constitucionais, a modificação do quórum de votação das concessões das isenções fiscais relativas ao ICMS, o que levaria a uma harmonia do sistema haja vista que em um país onde o pluralismo político é exaltado como princípio fundamental em seu ordenamento jurídico, exigir-se o consenso culminaria na prevalência da vontade da minoria.

Sendo assim, imprescindível dizer que há uma premente necessidade de alteração na dinâmica do ICMS no Brasil, para apaziguar o clima de competição tributária difundida entre as suas unidades parcelares e com vistas à minimização das disparidades entre as diversas regiões no país, sem que, para tal, seja suprimida a autonomia político-administrativa a elas pertinentes, promovendo, dessa forma, o equilíbrio fiscal nos entes federativos, maximizando-se a atividade tributária e garantindo-se, dessa forma, a efetividade dos direitos dos indivíduos, tudo isso em estrita consonância aos ditames constitucionais.

## REFERÊNCIAS

ABRUCIO, Fernando Luiz. A reconstrução das funções governamentais no federalismo brasileiro. In: HOFMEISTER, Wilhelm. CARNEIRO, José Mário Brasiliense. **Federalismo na Alemanha** e no Brasil. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, Série Debates n. 22. vol. I, abril 2001.

\_\_\_\_\_. **Reforma do Estado e Federalismo**: o caso dos governos estaduais brasileiros. Disponível em: [http://www.bndespar.com.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes\\_pt/Galerias/Arquivos/bf\\_bancos/e0001181.pdf](http://www.bndespar.com.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/bf_bancos/e0001181.pdf). Acesso em: 16 fev. 2011

AFFONSO, Rui de Britto Álvares. A Federação no Brasil: impasses e perspectivas. In: AFFONSO, Rui de Britto Álvares. SILVA, Pedro Luiz Barros. **A Federação em perspectiva**: ensaios selecionados. São Paulo: FUNDAP, 1995. p. 57.

\_\_\_\_\_. SILVA, Pedro Luiz Barros. **Reforma Tributária e Federação**. São Paulo: FUNDAP, 1995.

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

ANDRADE, César Augusto Seijas de. A repartição das Receitas Tributárias e os Incentivos Fiscais. In: CONTI, José Maurício. SCAFF, Fernando Facury. BRAGA, Carlos Eduardo Faraco. **Federalismo Fiscal**: questões contemporâneas. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

ANDRADE, Manuel Correia de. ANDRADE, Sandra Maria Correia de. **A Federação brasileira**: uma análise geopolítica e geo-social. São Paulo: Contexto, 1999.

ARBIX, Glauco. Guerra Fiscal e Competição Intermunicipal por Novos Investimentos no Setor Automotivo Brasileiro. **DADOS (Revista de Ciências Sociais)**, Rio de Janeiro, v. 43, nº. 1, 2000.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

AZAMBUJA, Darcy. **Teoria Geral do Estado**. 4. ed. São Paulo: Globo, 2008.

BADÍA, Juan Ferrando. El Estado Regional como Realidad Jurídica Independiente. In: **Revista de estudios políticos**. Madri: Centro de Estudios Constitucionales. nº. 129, 1965.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

\_\_\_\_\_. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1972.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria Geral do Federalismo**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

BARCELLOS, Ana Paula de. **A eficácia jurídica dos princípios constitucionais**: o princípio

da dignidade da pessoa humana. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 239.

BARRETO, Aires. **Base de cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BARROSO, Luís Roberto. **O Direito Constitucional e a Efetividade de Suas Normas: limites e possibilidades da Constituição brasileira**. 7. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 2002.

BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdade regionais, Estado e Constituição**. Max Limonad: São Paulo, 2003.

BERTI, Flávio de Azambuja. **Direito Tributário e Princípio Federativo**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BEVILACQUA, Lucas. Federalismo, ICMS e Guerra Fiscal. In: CONTI, José Maurício. SCAFF, Fernando Facury. BRAGA, Carlos Eduardo Faraco. **Federalismo Fiscal: questões contemporâneas**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

BOBBIO, Norberto. **Estado, Governo, Sociedade: para uma teoria geral da política**. Tradução: Marco Aurélio Nogueira. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987.

\_\_\_\_\_. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Tradução: Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 6. ed. Brasília: UNB, 1995.

BONAVIDES, Paulo. **Teoria do Estado**. São Paulo: Malheiros, 1995.

\_\_\_\_\_. **A Evolução Constitucional do Brasil**. Estudos Avançados. 14 (40), Scielo: 2000. Brasil.

\_\_\_\_\_. **Teoria Constitucional da Democracia Participativa** (por um Direito Constitucional de luta e resistência. Por uma nova Hermenêutica. Por uma repolitização da legitimidade). São Paulo: Malheiros, 2001.

BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao Direito Financeiro**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

\_\_\_\_\_. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm).

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.

BRASIL. Lei Complementar nº. 24 de 27 de Janeiro de 1975. Dispõe sobre convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e dá outras providências.

BRASIL. Lei Complementar nº 87 de 13 de Setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR).

BRASIL. Lei Complementar nº. 101 de 04 de Maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI 1296 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, TRIBUNAL PLENO, julgado em 14 jun. 1995, DJ 10-08-1995.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI 2458, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 23 abr. 2003, DJ 16-05-2003.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI 2352 MC, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 19 dez. 2000.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE 539130, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 04 dez. 2009, DJe-022 DIVULG 04-02-2010 PUBLIC 05-02-2010.

CAETANO, Marcelo. **Direito Constitucional: Direito Comparado. Teoria geral do Estado e da Constituição.** 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

CALCIOLARI, Ricardo Pires. **Aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil.** Disponível em: [http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/publicacoes-esaf/cadernofinancas/CF\\_P7/CFP\\_n7\\_art1.pdf](http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/publicacoes-esaf/cadernofinancas/CF_P7/CFP_n7_art1.pdf). Acesso em: 20 fev. 2011.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

\_\_\_\_\_. **ICMS.** São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Bruno Sciberras de. As condições sociais da ação instrumental: problemas na concepção sociológica da teoria da escolha racional. **Dados.** Rio de Janeiro, vol.50. n. 4. pp.827-862. 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

\_\_\_\_\_. **“Guerra Fiscal” e o Princípio da Não-cumulatividade no ICMS.** Disponível em: [http://www.barroscarvalho.com.br/art\\_nac/guerra\\_fiscal.pdf](http://www.barroscarvalho.com.br/art_nac/guerra_fiscal.pdf).

CAVALCANTI, Carlos Eduardo Gonçalves. PRADO, Sérgio. **Aspectos da Guerra Fiscal no Brasil.** Brasília/São Paulo: IPEA/FUNDAP, 1998.

CASSONE, Vittorio. ICMS – Materialidades e Características Constitucionais. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Constitucional.** 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CASTRO, Demian. CORREIA, Fernando Motta. Estado e Federação: uma discussão para o Brasil. In: **Revista de Economia**, nº 2. Curitiba:UFPR. p. 41-64. jul/dez. 2007. p. 58.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e Fundos de Participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

COSTA, Gustavo Freitas Cavalcanti. **Federalismo e ICMS: reflexos tributários**. Curitiba: Juruá, 2007.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Curso de Direito Tributário Constitucional**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993.

DAIN, Sulamis. Federalismo e Reforma Tributária. In: AFFONSO, Rui de Britto Álvares. SILVA, Pedro Luiz Barros. **A Federação em perspectiva: ensaios selecionados**. São Paulo: FUNDAP, 1995.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

DANTAS, Ivo. **Princípios constitucionais e interpretação constitucional**. Rio de Janeiro: Lúmen, 1995.

ELALI, André. **O Federalismo Fiscal Brasileiro e o sistema Tributário Nacional**. São Paulo: MP Editora, 2005.

ESTEVES, Maria do Rosário. **Normas gerais de direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da Obrigação Tributária**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade e a Concretização do Princípio da Redução das Desigualdades Regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

FERREIRA, Luís Pinto. **Princípios Gerais do Direito Constitucional Moderno**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1983.

FERREIRA, Sérgio Guimarães. **Guerra Fiscal: competição tributária ou corrida ao fundo do tacho? Disponível em:** [http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes\\_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/informesf/inf\\_4.pdf](http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/informesf/inf_4.pdf). Acesso em: 14 fev. 2011.

GALDINO, Flávio. **Introdução à Teoria dos Custos dos Direitos: direitos não nascem em árvores**. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2005.

GIAMBIAGI, Fábio. ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças Públicas: teoria e prática no Brasil**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

- GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e Direito Tributário**. São paulo: Dialética, 1999.
- GRAU, Eros. **Conceito de tributo e fontes do Direito Tributário**. São Paulo: resenha tributária, 1975.
- HAMILTON, Alexander. MADISON, James. JAY, John. O Federalista. *In: Os clássicos da Política*, vol. 1. São Paulo: Ática, 1991.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2007.  
Instituto de Investigaciones Legislativas del Senado de la República. **Federalismo Mexicano: Elementos para su estudio y análisis**. Senado de la República LVIII Legislatura, México, 1998.
- HORTA, Raul Machado. **Direito Constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey. 2003.
- IVO, Gabriel. **Constituição estadual: Competência para a elaboração da Constituição do Estado-membro**. São Paulo: Max Limonad. 1997.
- KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. Tradução: Luís Carlos Borges. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- \_\_\_\_\_. **Teoria Pura do Direito. Tradução: João Baptista Machado**. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- LAGEMANN, Eugênio. O Federalismo Fiscal Brasileiro em questão. *In: AFFONSO, Rui de Britto Álvares. SILVA, Pedro Luiz Barros. A Federação em perspectiva: ensaios selecionados*. São Paulo: FUNDAP, 1995.
- \_\_\_\_\_. OLIVEIRA, Cristiano Aguiar de. MARQUES JUNIOR, Liderau dos Santos. **O Jogo da Política Fiscal entre União, Estados e Municípios no Federalismo Fiscal Brasileiro**. Porto Alegre: FEE, 2009.
- LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes**. Recife: Nossa Livraria, 2005.
- \_\_\_\_\_. **Substituição Tributária: uma visão do instituto no ordenamento jurídico brasileiro e sua aplicação na esfera do ICMS**. Curitiba: Juruá, 2000.
- LOPES, José Reinaldo de Lima. Juízo jurídico e a falsa solução dos princípios e das regras. *In: Revista Legislativa* nº. 160. Brasília, Senado Federal, out/dez. 2003.
- LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. *In: MORHY, Lauro. Reforma Tributária em questão*. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2003
- LUÑO, Antonio E. Perez. **Los Derechos Fundamentales**, 7. ed. 1998, Madrid, Espanha, Editora Tecnos.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Contribuições e Federalismo**. São Paulo: Dialética, 2005.

MALUF, Sahid. **Teoria Geral do Estado**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

MARTIN, André Roberto. Dilemas do Federalismo: entre o “estadualismo oligárquico” e o “regionalismo burocrático” In: **Perspectivas**: Revista de Ciências Sociais. São Paulo: v. 7. jan/jun 2005.

MARTINS, Cristiano Franco. **Princípio Federativo e Mudança Constitucional**: limites e possibilidades na Constituição Brasileira de 1988. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1989.

\_\_\_\_\_. NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 98.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2005

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico**: plano da existência. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS**: teoria e prática. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MENDES Gilmar Ferreira. **Controle de constitucionalidade**: aspectos jurídicos e políticos. São Paulo: Saraiva. 1990.

MENDES, Marcos José. Federalismo fiscal. In: BIDERMAN, Ciro. ARVATE, Paulo. **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Campus, 2005.

\_\_\_\_\_. Descentralização Fiscal baseada em transferências e captura de recursos públicos nos municípios brasileiros. Tese de doutorado. São Paulo: FEA/USP, 2002.

MINTZ, Jack. TULKENS, Henry. Commodity Tax Competition Between Member States of a Federation: Equilibrium and Efficiency. In: TULKENS, Henry. **Public Goods, Environmental externalities and fiscal competition**. New York: Springer, 2006.

MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

MIRANDA, Sérgio. A Federação no contexto das Reformas Tributárias. In: MORHY, Lauro. **Reforma Tributária em questão**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2003.

MOURA, Frederico Araújo Seabra. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

MURPHY, Liam. NAGEL, Thomas. **O Mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável**: Estudos de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 2005.

\_\_\_\_\_. **O dever fundamental de pagar impostos:** contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2004.

\_\_\_\_\_. **Reflexões sobre quem paga a conta do estado social.** Disponível em: [http://www.estig.ipbeja.pt/~ac\\_direito/Casalta2008.pdf](http://www.estig.ipbeja.pt/~ac_direito/Casalta2008.pdf).

\_\_\_\_\_. **A face oculta dos direitos fundamentais:** os deveres e os custos dos direitos. Disponível: <http://buscalegis.ufsc.br/revistas/index.php/buscalegis/article/view/File/15184/14748>.

NEUMARK, Fritz. **Principios y clases de política fiscal y financiera.** Tradução: José Mária Oviedo. Madri: Edital de Derecho Financiero, 1964.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Substituição Tributária.** Curitiba: Juruá, 2000.

NÓBREGA, Marcos. FIGUEIREDO, Carlos Maurício. Renúncia de Receita; Guerra Fiscal e Tax Expenditure: uma abordagem do art. 14 da LRF. *In:* FIGUEIREDO, Carlos Maurício. NÓBREGA, Marcos. **Responsabilidade Fiscal:** aspectos polêmicos. Belo Horizonte: Fórum, 2006.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

PAULSEN, Leandro. **Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação:** a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

\_\_\_\_\_. MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais.** 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PORFÍRIO JÚNIOR, Nelson de Freitas. Federalismo, Tipos de Estado e Conceito de Estado Federal. *In:* CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal.** São Paulo: Manole, 2004.

PRADO, Sérgio. **Equalização e federalismo fiscal:** uma análise comparada. Rio de Janeiro: Konrad Adenauer Stiftung, 2006.

PROUDHON, Pierre Joseph. **El principio federativo y la necesidad de reconstruir el partido de la revolución.** Tradução: Aníbal D'auria. Buenos Aires: Libros de Anarres, 2008.

REZENDE, Fernando. Reforma Tributária e Federação. *In:* Morhy, Lauro. **Reforma Tributária em questão.** Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2003.

\_\_\_\_\_. Brasil: Conflitos Federativos e Reforma Tributária. *In:* REZENDE, Fernando. **Desafios do Federalismo Fiscal.** Rio de Janeiro: FGV, 2006.

SALAZAR, Efrain Moto. **Elementos de Derecho.** 22. ed. Mexico: Editorial Porrúa, 1977.

SAVIGNY, Friedrich Carl von. **Sistema del Derecho Romano Actual.** Tomo I. Tradução: Jacinto Mesía e Manoel Poley. Madri: F. Góngora y Compañía Editores, 1878.

SILVA, Edgard Neves da. FILHO, Marcello Martins Motta. Outras Formas Desonerativas. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.

SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. In: **Revista Latino-americana de Estudos Constitucionais**. n. 1. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

SCAFF, Fernando Facury. SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. Competência Tributária, Transferências obrigatórias e Incentivos Fiscais. In: CONTI, José Maurício Conti; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco. **Federalismo Fiscal: questões contemporâneas**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de Direito Público**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

\_\_\_\_\_. **Reforma Fiscal do Estado ou Reforma do Estado Fiscal?** Disponível em: <http://www.rlobotorres.adv.br/> Acesso em: 25 jan. 2011

TREMONTI, Giulio. VITALETTI, Giuseppe. **Il federalismo fiscale: autonomia municipale e solidarietà sociale**. Roma: Laterza, 1994.

TRIGUEIRO, Oswaldo. **Direito Constitucional Estadual**. Rio de Janeiro: Forense, 1980.

UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça. Transferências de Recursos e Participação na Arrecadação Tributária: Uma abordagem jurídico-econômica a partir do federalismo cooperativo e assimétrico brasileiro. In: CONTI, José Maurício. SCAFF, Fernando Facury. BRAGA, Carlos Eduardo Faraco. **Federalismo Fiscal: questões contemporâneas**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

VARIAN, Hal Ronald. **Microeconomic Analysis**. New York: Norton & Company, 1992.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. **Temas de direito público**. Belo Horizonte: Del Rey, 1993.

VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. São Paulo: Noeses, 2005.