

**LEDA CAMILA PESSOA DE MELLO CARTAXO ASSUNÇÃO**

**O FEDERALISMO FISCAL NO ORDENAMENTO JURÍDICO  
BRASILEIRO: Uma Análise Sistêmica**

Dissertação de Mestrado

Orientador: Professor Titular Dr. Heleno Taveira Torres

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO**

**FACULDADE DE DIREITO**

**São Paulo - SP**

**2017**

**LEDA CAMILA PESSOA DE MELLO CARTAXO ASSUNÇÃO**

**O FEDERALISMO FISCAL NO ORDENAMENTO JURÍDICO**

**BRASILEIRO: Uma Análise Sistêmica**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Professor Titular Dr. Heleno Taveira Torres.

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO**

**FACULDADE DE DIREITO**

**São Paulo - SP**

**2017**

**TERMO DE APROVAÇÃO**

LEDA CAMILA PESSOA DE MELLO CARTAXO ASSUNÇÃO

**O FEDERALISMO FISCAL NO ORDENAMENTO JURÍDICO****BRASILEIRO: Uma Análise Sistêmica**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Professor Titular Dr. Heleno Taveira Torres.

Orientador:

---

Professor Titular Dr. Heleno Taveira Torres

---

---

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO**

**FACULDADE DE DIREITO**

**São Paulo - SP**

**2017**

Catálogo da Publicação  
Serviço de Biblioteca e Documentação

Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Cartaxo, Leda.

O FEDERALISMO FISCAL NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO: Uma Análise Sistêmica / Leda Camila Pessoa de Mello Cartaxo Assunção; Orientador Professor Titular Doutor Heleno Taveira Torres – São Paulo, 2017.

123 p.

Dissertação (Mestrado – Programa de Pós-Graduação em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2017.

1. Federalismo. 2. Sistema Tributário Nacional. 3. Repartição de Competências Tributárias. 4. Redução das Desigualdades Regionais. 5. Desenvolvimento. I. Torres, Heleno Taveira, orient. II. Título.

Dedico este trabalho a meus pais, Otacílio e Fátima, sempre fontes de orgulho e inspiração.

*O poder nunca é propriedade de um indivíduo; pertence a um grupo e existe somente enquanto o grupo se conserva unido.*

Hannah Arendt

## **AGRADECIMENTOS**

Devo agradecimento profundo ao meu orientador, Professor Heleno Torres, que me guiou pelos caminhos da pesquisa acadêmica, invariavelmente me auxiliando com seus conhecimentos e ideias inovadoras sobre a solidificação e amadurecimento do federalismo fiscal brasileiro, com a alegria da transmissão do conhecimento inerente àqueles que têm amor ao magistério.

Agradeço, ainda, à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, que merece o reconhecimento que tem nacional e internacionalmente, sendo um local de respeito ao estudo do Direito e que fomenta de maneira fundamental o debate sobre temas centrais para o desenvolvimento do Brasil.

Igualmente, agradeço a todos os meus professores e colegas durante esse período de aprendizado, pelas aulas, pelo conhecimento, pelas amizades e pela oportunidade de debater os rumos da pesquisa e encontrar caminhos para a finalização desse trabalho.

Agradeço profundamente aos meus pais, Otacílio e Fátima Cartaxo, por todo o incentivo e amor ao longo de toda a minha vida, e ao meu marido, Gustavo Assunção, pelo companheirismo e apoio incondicional.

## RESUMO

CARTAXO, Leda. **O FEDERALISMO FISCAL NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO: Uma Análise Sistêmica**. 2017. 122 p. Dissertação (mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.

A presente dissertação analisa o sistema tributário brasileiro, em seu bojo constitucional, sob a perspectiva da repartição de competências. Dessa feita, aborda-se a questão do federalismo vertical e horizontal, do ponto de vista sistêmico, com base na teoria de Niklas Luhmann, entendendo as atribuições de cada poder do Estado na Federação, sempre no sentido de permitir a estabilização das expectativas normativas constitucionais. No contexto nacional, trata-se a questão da chamada guerra fiscal entre os Estados-membros, bem como o papel do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) e do Senado Federal. No atual cenário econômico e social interno, resta evidente a imprescindibilidade da revisão de alguns aspectos estruturais do nosso federalismo fiscal. A atual conjuntura da competição fiscal horizontal, bem como os elementos embasadores do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS) geram um ambiente de insegurança jurídica para os jurisdicionados, fomentando um baixo índice de transparência e eficiência reduzida, trazendo prejuízos econômicos para os entes federados e para a Federação como um todo. Busca-se, portanto, identificar quais as deficiências do sistema tributário nacional e quais os instrumentos possíveis para promover um maior equilíbrio entre os Estados, favorecendo a cooperação intergovernamental, a adoção de políticas de desenvolvimento e de redução das desigualdades regionais, trazendo ao federalismo fiscal brasileiro maior equilíbrio em sua horizontalidade e verticalidade. Dessa forma, da análise do sistema de direito brasileiro, notadamente do sistema tributário nacional, verifica-se que o fortalecimento do federalismo horizontal, bem como uma maior atuação por parte do Senado Federal, utilizando-se de suas prerrogativas como instituição responsável pela agregação das unidades federativas e propulsora de redução das desigualdades regionais, permitiria de forma mais efetiva a concretização dos princípios e objetivos constitucionais.

Palavras-chave: Sistema Tributário Nacional; Repartição Constitucional de Competências; Federalismo Fiscal; Guerra Fiscal; Senado Federal

## ABSTRACT

CARTAXO, Leda. **FISCAL FEDERALISM IN BRAZILIAN LAW: A Systems Analysis**. 2017. 122 p. Master thesis – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.

This dissertation analyzes the Brazilian tax system, by the constitutional view, from the perspective of division of powers. It deals with the issue of vertical and horizontal federalism, from the systemic point of view, based on the theory of Niklas Luhmann, understanding the attributions of each state power in the Federation, always in the sense of allowing the stabilization of normative constitutional expectations. In the national context, the question of the so-called fiscal war between the states, and the role of the National Council for Financial Policy (CONFAZ) and the Federal Senate. In the current economic and internal social context, the revision of some structural aspects of our fiscal federalism remains indispensable. The current situation of the horizontal fiscal federalism and the funding elements of the tax on transactions regarding the circulation of goods and on interstate transport services benefits, intercity and communication (ICMS) generate legal uncertainty environment, fostering a context with low level of transparency and reduced efficiency, bringing economic losses to the federal Union and to the Federation as a unity. The objective is, therefore, to identify the shortcomings of the national tax system and which are the possible instruments to promote a better balance between states, encouraging intergovernmental cooperation, the adoption of development policies and reducing regional inequalities, bringing to the Brazilian fiscal federalism greater balance in its horizontality. Thus, by the Brazilian legal system analysis, notably the national tax system, it seems that the strengthening of horizontal federalism and a greater action by the Federal Senate, using its prerogatives as an institution responsible for aggregation federative units and reducing the regional inequalities, would allow a more effectively implementation of the constitutional principles.

Keywords: National Tax System; Constitutional Division of Responsibilities; Fiscal Federalism; Tax war; Federal Senate

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>10</b>
<b>2 FORMAS DE ORGANIZAÇÃO DE ESTADO.....</b>	<b>14</b>
2.1 ESTADO UNITÁRIO .....	17
2.2 CONFEDERAÇÃO .....	18
2.3 FEDERAÇÃO .....	19
<b>2.3.1 Espécies de Federalismo.....</b>	<b>23</b>
2.3.1.1 <i>Federalismo simétrico e assimétrico</i> .....	24
2.3.1.2 <i>Federalismo Cooperativo e Dual</i> .....	25
2.3.1.3 <i>Federalismo por Agregação e por Desagregação</i> .....	26
<b>3 SISTEMA E DIREITO .....</b>	<b>28</b>
3.1 ABORDAGEM DO DIREITO EM LUHMANN .....	29
3.2 A FUNÇÃO DO DIREITO .....	32
<b>4 O ESTADO FEDERAL BRASILEIRO.....</b>	<b>36</b>
4.1 PERSPECTIVA HISTÓRICA DO FEDERALISMO NO BRASIL.....	36
4.2 A INDISSOLUBILIDADE DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL .....	43
4.2 O FEDERALISMO FISCAL NO BRASIL.....	45
<b>4.2.1 Bases do Federalismo Cooperativo .....</b>	<b>48</b>
<b>5 O SISTEMA TRIBUTÁRIO .....</b>	<b>53</b>
5.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL .....	53
5.2. REPARTIÇÃO CONSTITUCIONAL DE COMPETÊNCIAS .....	56
<b>5.2.1 Imposto sobre o Consumo no Brasil .....</b>	<b>59</b>
5.3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS E LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR.....	62
5.4 OBJETIVOS FUNDAMENTAIS CONSTITUCIONAIS .....	66
<b>6 ANÁLISE SISTÊMICA DO FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO.....</b>	<b>71</b>
6.1 IMPACTOS DO FEDERALISMO FISCAL NOS ESTADOS-MEMBROS .....	71
6.2 COMPETIÇÃO HORIZONTAL.....	74
<b>6.1.1 O papel do CONFAZ.....</b>	<b>78</b>
<b>6.1.2 O Senado Federal como agente de políticas públicas.....</b>	<b>88</b>
6.3 RELAÇÃO ENTRE O FEDERALISMO FISCAL E A SEGURANÇA JURÍDICA.....	95
<b>7 CONCLUSÃO.....</b>	<b>102</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>112</b>

# 1 INTRODUÇÃO

Este estudo foi desenvolvido no intuito de analisar o federalismo fiscal brasileiro sob a perspectiva sistêmica, baseada na teoria de Niklas Luhmann, buscando-se identificar quais implementações e adequações são necessárias para um melhor funcionamento do Estado Federativo brasileiro.

Niklas Luhmann utiliza-se de uma visão sistêmica do direito, em que reconhece a complexidade da interação entre direito e sociedade, explicitando o teor autopoietico dessa interação, por meio de estruturas normativas que geram estabilidade ao sistema.

Inicialmente, cumpre-se destacar que a abordagem de Estado aqui realizada parte do conceito definido por Bobbio, o qual ensina que o conceito de Estado não é um conceito universal, mas descreve e define uma forma específica de ordenamento político surgida na Europa a partir do século XIII até o fim do século XVIII ou início do século XIX. Após esse período, esse conceito se espalhou por todo o mundo civilizado, apesar de ter sofrido alterações em suas condições originárias.

Partindo-se da trilogia povo, governo e território, trazida por Jellinek como componentes do Estado, aborda-se a questão da soberania. O poder do Estado é soberano e não se pode conceber um Estado sem referida característica. A soberania é a essência que torna o poder do Estado supremo em seu ambiente interno e que, além de suas fronteiras, demonstra igualdade e independência em relação aos Estados estrangeiros.

Quanto às formas de organização do Estado, sabe-se que o Brasil adotou o modelo de federalismo cooperativo. Já quando se fala em Federação, torna-se essencial tratar da perspectiva do federalismo de Proudhon. O filósofo político baseia sua teoria federativa em um pacto ou contrato político, com o intuito de preservar e resguardar a identidade dos Estados que compõem a Federação, respeitando a liberdade individual de cada um deles.

Dessa feita, o federalismo proudhoniano se opõe ao processo centralizador, tendo em vista que busca preservar a autonomia dos seus membros. Referida visão tem um componente histórico importante, pois o pensamento federalista de Proudhon era uma

tentativa de resposta ao movimento nacionalista ocorrido na Europa em busca de unidade, utilizando-se da liberdade e respeito aos territórios membros da Federação.

Busca-se, portanto, com foco no Poder Legislativo, compreender os ajustes necessários e principais deficiências existentes entre os entes federados, os quais dificultam a evolução do sistema tributário nacional, ocasionando a competição horizontal.

O sistema tributário nacional sofreu suas últimas reformas substanciais em 1967 e 1988 e, desde então, o contexto econômico e social interno se modificou, mostrando-se latente a necessidade de revisão de alguns aspectos estruturais acerca da configuração do federalismo cooperativo pátrio.

Atualmente, o federalismo horizontal, notadamente o imposto sobre o consumo estadual (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços ou ICMS) em seu formato presente, favorece a competição fiscal entre os Estados-membros, a qual gera insegurança jurídica para os contribuintes e traz prejuízos econômicos.

Nesse contexto, surge a necessidade de se estudar a implantação de instrumentos que promovam um maior equilíbrio entre os Estados, favorecendo a cooperação intergovernamental com vistas à implementação de políticas de desenvolvimento e de redução das desigualdades regionais, possibilitando-se um ambiente com maior segurança jurídica.

Dessa feita, a justificativa maior para o estudo está na conscientização da importância do sistema tributário brasileiro como mecanismo de transformação social, desenvolvimento, redução das desigualdades regionais e efetivação dos ditames constitucionais. Isso porque, além da função de financiar as atividades estatais, a tributação tem seu mais nobre fundamento no conceito de agente social, por meio da extrafiscalidade.

Não se pode deixar de atentar para os ditames da Constituição Federal, em especial para o papel do Senado Federal, como ente representante dos Estados-membros, na promoção de medidas relativas à redução das desigualdades regionais, erradicação da pobreza e promoção do desenvolvimento, objetivos previstos no art. 3º da Constituição Federal de 1988.

As inúmeras propostas legislativas que existem em trâmite no Congresso Nacional com o objetivo de promover uma reforma fiscal esbarram na dificuldade política de se conseguir alianças para um pacto federativo. A inexistência de políticas públicas que promovam o desenvolvimento nacional é latente, principalmente que busquem o desenvolvimento.

Tendo em consideração esses importantes fundamentos, a Constituição não permite que seja abolido o federalismo cooperativo, característica da rigidez da Constituição material presente nos Estados que adotam a organização federativa. Trata-se de cláusula pétrea que define a identidade do Estado brasileiro, sendo vedada qualquer tentativa de centralização, em detrimento da descentralização das competências legislativas ou que afronte a redução das desigualdades regionais ou a promoção do desenvolvimento equilibrado.

No entanto, é a partir do desenvolvimento que teremos uma Federação unida e solidificada. Merece atenção, igualmente, o princípio da lealdade federativa, segundo o qual, os entes federados devem buscar condutas que visem a manter e fortalecer o pacto federativo, nos termos dos ditames constitucionais. Veja-se que, aliado aos objetivos da Federação, traçados no art. 3º da Carta Magna, a União e os Estados-membros devem contribuir para o desenvolvimento, sem ferir a unidade federativa.

Por fim, o melhor funcionamento da organização federal é intimamente ligado ao espírito federativo, consubstanciado no sentimento de solidariedade nacional. Mesmo que seja sofisticada e democrática a estrutura de uma Federação, nunca funcionará de maneira adequada enquanto não existir tolerância mútua entre os governos central e regionais, de forma vertical e horizontal, respeitando-se a partilha de competências determinada pela Constituição Federal.

Dessa feita, a justificativa maior para o estudo está na conscientização da importância do sistema tributário brasileiro como mecanismo de transformação social, desenvolvimento, redução das desigualdades regionais e efetivação dos ditames constitucionais. Isso porque, além da função de financiar as atividades estatais, a tributação tem seu mais nobre fundamento no conceito de agente social, no contexto sistêmico do Direito.

O realinhamento do federalismo fiscal brasileiro necessita, oportunamente, atentar-se para os aspectos acima relacionados, especialmente no que concerne ao federalismo cooperativo, com a implementação de alterações legislativas que fortaleçam a união entre os entes federados e promovam um maior desenvolvimento, por meio da eficiência, segurança jurídica e transparência.

Durante o decorrer do estudo utilizou-se o método dialético de Hegel, o qual se consagra por meio da pesquisa qualitativa, entendendo que os fatos não podem ser considerados fora de um contexto social no qual estão inseridos.

Quanto à classificação da pesquisa realizada, sua natureza é aplicada, pois visa gerar conhecimentos para aplicações práticas dirigidas à solução de um problema específico, qual seja, esclarecer e sanear as principais distorções do federalismo fiscal brasileiro.

No bojo da pesquisa qualitativa, analisam-se as opiniões de diversos doutrinadores sobre o assunto e, então, realiza-se um balanceamento dos argumentos e caminhos existentes. Quanto ao objetivo, caracteriza-se como uma pesquisa exploratória, por meio de levantamento bibliográfico e histórico da legislação brasileira aplicável ao caso.

Já em relação ao procedimento técnico, foi desenvolvida uma vasta pesquisa bibliográfica, por meio de análise de materiais de referência, como livros, artigos e periódicos. Inclusive, foram estudadas legislações e doutrinas internacionais, a fim de enriquecer o debate e fomentar uma pesquisa mais ampla.

Nesse sentido, tem-se que o assunto abordado é o federalismo fiscal brasileiro, com base na Constituição Federal brasileira, bem como na legislação infraconstitucional acerca da matéria. Por se tratar de objeto de estudo bastante atual no meio acadêmico, foram verificados além das legislações existentes sobre o tema, livros e, principalmente, artigos, dissertações e teses publicadas. Por meio de uma análise da conjuntura atual, permite-se apontar os problemas mais relevantes e fomentar um debate sobre os caminhos possíveis.

## 2 FORMAS DE ORGANIZAÇÃO DE ESTADO

Para que se possa adentrar ao tema central da presente dissertação, qual seja, o federalismo fiscal brasileiro, resta essencial abordar as bases do federalismo, em sua perspectiva de organização do Estado.

No entender de Bobbio,

o conceito de Estado não é um conceito universal, mas serve apenas para indicar e descrever uma forma de ordenamento político surgida na Europa a partir do século XIII até os fins do século XVIII ou inícios do século XIX, na base dos pressupostos e motivos específicos da história europeia e após esse período se estendeu, libertando-se, de certa maneira, das suas condições originárias e concretas de nascimento, a todo mundo civilizado.<sup>1</sup>

Kant, por sua vez, traz a ideia de Estado constituído por meio de um pacto social:

O ato pela qual um povo se constitui num Estado é o contrato original. A se expressar rigorosamente, o contrato original é somente a idéia desse

<sup>1</sup> BOBBIO, Norberto. **Dicionário de política**. 10. ed. Brasília: Ed. UNB, 1997, p. 425-426.

<sup>2</sup> KANT, Immanuel. A Fundamentação da Metafísica dos Costumes. In: **A Doutrina Universal do Direito**. Tradução Edson Bini. São Paulo: Ícone, 2005, p. 158.

<sup>3</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da Teoria Geral do Estado**. Rio de Janeiro: Saraiva, 1998, p. 122.

<sup>4</sup> JELLINEK, Georg. **Teoria Geral do Estado**. México: Fundo de Cultura Econômica, 2002, p. 379.

<sup>5</sup> Ibidem, loc. cit. “*Se o Estado é uma unidade coletiva, uma associação, e esta unidade não é uma ficção, mas uma forma necessária de síntese de nossa consciência que, como todos os fatos desta, forma a base de nossas instituições, então tais unidades coletivas não são menos capazes de adquirir subjetividade jurídica que os indivíduos humanos.*”

<sup>6</sup> BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 10. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 35.

<sup>7</sup> ZIMMERMANN, Augusto. **Teoria Geral do Federalismo Democrático**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 12.

<sup>8</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 148.

<sup>9</sup> Ibidem, loc. cit. Carrazza citando Vezio Crisafulli: “*Vezio Crisafulli pugna nesse mesmo sentido: ‘Soberania significa que cada sistema de direito estatal se legitima por si mesmo, achando, em si mesmo, a própria justificação jurídica e o próprio fundamento: em contraposição aos ordenamentos derivados, que pressupõem, acima deles, um ordenamento superior, que lhes condiciona a existência e a validade’.*”

<sup>10</sup> JELLINEK, 2002, p. 380.

<sup>11</sup> ZIMMERMANN, 2005, p. 13/14.

<sup>12</sup> CARRAZZA, 2013, p. 154.

<sup>13</sup> ZIMMERMANN, 2005, p. 14.

<sup>14</sup> CARRAZZA, 2013, p. 154.

<sup>15</sup> PADOIN, Maria M; PASSAMANI, Guilherme R. Um olhar sobre a proposta federalista de Proudhon. **Primer Encuentro de ADHILAC – Argentina**, Buenos Aires, nov. 2003.

<sup>16</sup> ... todas as constituições políticas, todos os sistemas de governo, incluindo o federalismo, podem resumir-se a esta fórmula: o equilíbrio da autoridade pela liberdade e vice-versa; é devido a isso que as categorias adotadas desde Aristóteles pela imensidão dos autores e com a ajuda dos quais os governos se classificam, os Estados se diferenciam, as nações se distinguem... (PROUDHON, Pierre-Joseph. **Do princípio federativo**. São Paulo: Nu-Sol: Imaginário. 2001. p.47)

ato, com referência ao qual exclusivamente podemos pensar na legitimidade de um Estado. De acordo com o contrato original, todos (*omnes et singuli*) no seio de um povo renunciam à sua liberdade externa para reassumi-la imediatamente como membros de uma coisa pública, ou seja, de um povo considerado como um Estado (*universi*). E não se pode dizer: o ser humano num Estado sacrificou uma parte de sua liberdade externa inata a favor de um fim, mas, ao contrário, que ele renunciou inteiramente à sua liberdade selvagem e sem lei para se ver com sua liberdade toda não reduzida numa dependência às leis, ou seja, numa condição jurídica, uma vez que esta dependência surge de sua própria vontade legisladora.<sup>2</sup>

Sobre o tema, Savigny (Dallari, 1998, p. 122) destaca que haveria uma ficção na atribuição de personalidade ao Estado, tendo em vista que os sujeitos de direitos seriam apenas aqueles dotados de consciência e vontade.<sup>3</sup>

Diversamente, Georg Jellinek, vinculado à corrente Realista, entende que o sujeito, no mundo jurídico, possui capacidade, fundamentada no ordenamento jurídico. Dessa feita, o homem possuiria capacidade, tendo em vista a relação concretizada entre os indivíduos.<sup>4</sup> Não haveria, assim, dificuldade em ser dedicada a qualidade de sujeito de direito ao Estado.<sup>5</sup>

Já Paulo Bonavides, trata de uma compreensão filosófica do Estado:

[...] a “realidade da idéia moral”, a “substância ética consciente de si mesma”, a “manifestação visível da divindade”, colocando-o na rotação de seu princípio dialético da Idéia como a síntese do espírito objetivo, o valor social mais alto, que concilia a contradição Família e Sociedade, como instituição acima da qual sobrepára tão-somente o absoluto, em exteriorização dialéticas, que abrangem a arte, a religião e a filosofia.<sup>6</sup>

O Estado possui três elementos constitutivos, quais sejam: povo, território e governo, sendo os dois primeiros prévios ao Estado. O primeiro elemento, o povo, compreende-se

<sup>2</sup> KANT, Immanuel. A Fundamentação da Metafísica dos Costumes. In: **A Doutrina Universal do Direito**. Tradução Edson Bini. São Paulo: Ícone, 2005, p. 158.

<sup>3</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da Teoria Geral do Estado**. Rio de Janeiro: Saraiva, 1998, p. 122.

<sup>4</sup> JELLINEK, Georg. **Teoria Geral do Estado**. México: Fundo de Cultura Econômica, 2002, p. 379.

<sup>5</sup> Ibidem, loc. cit. “*Se o Estado é uma unidade coletiva, uma associação, e esta unidade não é uma ficção, mas uma forma necessária de síntese de nossa consciência que, como todos os fatos desta, forma a base de nossas instituições, então tais unidades coletivas não são menos capazes de adquirir subjetividade jurídica que os indivíduos humanos.*”

<sup>6</sup> BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 10. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 35.

pelo conjunto de indivíduos que compartilham da mesma identidade cultural, em um território delimitado, onde se adquirem direitos e deveres.

Importa destacar que povo e população não são sinônimos, tendo em vista que população engloba nacionais e estrangeiros, nem sempre com o mesmo costume cultural e etnias diversas.<sup>7</sup> Já o território é o componente físico do Estado, o qual delimita a sua atuação, de maneira contínua ou com áreas apartadas fisicamente. Finalmente, o terceiro e último elemento, o governo, que representa a junção dos órgãos do Estado, por meio dos quais o Estado atinge os seus fins e objetivos.

Outro ponto de destaque quando se trata da conceituação de Estado é a questão da soberania estatal. Considera-se soberano aquele que sobre o qual não existe outro poder, sendo o Estado soberano o poder supremo e absoluto em seu território. Somente o Estado tem a prerrogativa de reconhecer outros ordenamentos jurídicos e de interagir com eles, seja de maneira igualitária, de ascendência ou de antagonismo.<sup>8,9</sup>

A soberania, portanto, tem uma relação intrínseca com a natureza do Estado, sem a qual o Estado não existiria, sendo a representação do poder nacional. O Estado tem, nestes termos, o papel autolimitador da sua competência originária, independentemente de outras instituições.

No sentir de Jellinek, a soberania seria um componente imprescindível do poder do Estado<sup>10</sup>. Dessa forma, apenas o poder do Estado é soberano e seria impossível conceber-se um Estado sem referida característica. A soberania é a essência que torna o poder do Estado supremo em seu ambiente interno e que, além de suas fronteiras, demonstra a igualdade e independência em relação aos Estados estrangeiros.

Trazidas essas considerações iniciais e introdutórias sobre o conceito de Estado, passa-se aos tipos existentes e seus elementos. Os Estados podem ser classificados de

---

<sup>7</sup> ZIMMERMANN, Augusto. **Teoria Geral do Federalismo Democrático**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 12.

<sup>8</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 148.

<sup>9</sup> Ibidem, loc. cit. Carrazza citando Vezio Crisafulli: “*Vezio Crisafulli pugna nesse mesmo sentido: ‘Soberania significa que cada sistema de direito estatal se legitima por si mesmo, achando, em si mesmo, a própria justificação jurídica e o próprio fundamento: em contraposição aos ordenamentos derivados, que pressupõem, acima deles, um ordenamento superior, que lhes condiciona a existência e a validade’*”.

<sup>10</sup> JELLINEK, 2002, p. 380.

diversas maneiras, seja por dimensão, localização, forma de governo, entre outras. Tendo em vista a abordagem delineada no presente estudo, serão analisadas as formas como o poder é distribuído no Estado. Vejamos.

## 2.1 ESTADO UNITÁRIO

Considera-se Estado unitário ou Estado simples aquele que possui uma estrutura política única, tendo apenas relação diplomática com Estados estrangeiros. O Estado unitário pode ser classificado como centralizado e descentralizado. A centralização política, característica dos Estados unitários, pode sofrer descentralizações administrativas, permitindo certa autonomia para as regiões ou localidades.

Sobre o tema da caracterização do Estado unitário, Zimmermann ressalta:

Os Estados simples, mais conhecidos como unitários, possuem um único órgão de governo político, invariavelmente localizado no poder central, que assume a direção política de todos os negócios públicos. Há, pois, um monismo de poder, mais pressentido pela unidade das normas jurídicas, que devem servir, de maneira indistinta, ao território nacional como um todo.<sup>11</sup>

Já no caso dos Estados compostos, tratam-se de uma forma de organização mais complexa, em que há a União de mais de uma entidade política. São quatro principais tipos, quais sejam: União pessoal, União real, Confederação e Federação.

Por sua vez, as uniões de Estados são formações em que há a União de diversos Estados de maneira estável, mas sem que haja subordinação e mantendo-se a individualidade no que se refere aos elementos constitutivos do Estado – povo, território e governo, conforme classificação de Jellinek.

A União pessoal e real são organizações monárquicas, em que dois ou mais Estados são governados por um único monarca, o qual é investido de poder por meio da sucessão hereditária. Na União pessoal, os Estados que fazem parte da associação conservam a soberania interna e internacional, tendo ligação somente pela pessoa do governante. Já no caso da União real, tem-se a autonomia administrativa dos Estados componentes da União,

---

<sup>11</sup> ZIMMERMANN, 2005, p. 13/14.

mas a pessoa jurídica internacional é somente uma, representando a União real em conjunto perante a comunidade internacional.

## 2.2 CONFEDERAÇÃO

Por Confederação, entende-se o elo entre dois ou mais Estados soberanos para atingir objetivos comuns, deixando-se resguardadas, no entanto, a liberdade de se autogovernarem.<sup>12</sup> Por vezes, uma Confederação tem início com um tratado entre Estados autônomos e independentes, os quais concedem a um órgão centralizado algumas atribuições, respeitada a soberania de cada Estado.

Dessa forma, vê-se que a

Confederação é uma União contratual de Estados soberanos, com o objetivo de estabelecer determinadas tarefas comuns, tais como as de defender o território confederal e garantir a segurança interna, além de outros objetivos expressamente pactuados. Designa, de tal modo, uma associação de direito internacional, donde tais Estados permanecem soberanos, mas ainda nesse caso submetidos, por vontade própria, ao contrato confederativo.<sup>13</sup>

Ou seja, vê-se sempre uma relação internacional próxima entre dois ou mais Estados independentes, regidos por um tratado internacional que delimita os objetivos comuns entre eles. Essa relação internacional entre países soberanos é gerida por um congresso de delegados, cujas deliberações devem ser internalizadas no direito de cada país independente.

No entender de Roque Carrazza,

as Confederações são uniões internacionais em que os Estados confederados, mesmo tendo instituído um órgão central que os representa, conservam intacta a própria personalidade, em suas relações com terceiros Estados. Melhor esclarecendo, podem exercitar o direito ativo e passivo de legação, podem firmar tratados (desde que, obviamente, não entrem em choque com os interesses do ente coletivo), e assim por diante.<sup>14</sup>

---

<sup>12</sup> CARRAZZA, 2013, p. 154.

<sup>13</sup> ZIMMERMANN, 2005, p. 14.

<sup>14</sup> CARRAZZA, 2013, p. 154.

Trazidas essas considerações sobre as Confederações, importante estabelecer algumas distinções em relação às Federações. Conforme tratado, as Confederações preservam a soberania dos Estados; no entanto, nas Federações, os Estados-membros são subordinados à União, ou seja, ao Estado Central, e possuem suas atividades e competências limitadas pela Constituição. Dessa feita, nas Federações, os Estados-membros são autônomos, mas não são soberanos.

Importante destacar que a Confederação em si não tem o condão de criar um novo Estado, mas tão-somente uma sociedade internacional de Estados, que decidem por meio de uma assembleia ou congresso de delegados, formado por representantes dos Estados confederados. Apesar das decisões do congresso de delegados serem obrigatórias para os Estados da Confederação, assim como nos tratados internacionais, as normas estabelecidas pela assembleia de delegados precisam ser convertidas em normas internas para, então, serem exequíveis nos Estados participantes da Confederação.

Essa dificuldade de execução das decisões da Confederação é uma das causas principais de mudanças para o sistema federativo. Isso porque, conforme será visto adiante, a Federação tem uma maior força exequível em relação aos seus Estados-membros, sendo desnecessária a internalização das medidas da União. Percebe-se, portanto, que nos Estados-membros na Federação não existe soberania.

### 2.3 FEDERAÇÃO

A Federação constitui-se em tipo de organização de poder de Estado, segundo a qual há a repartição de poderes estatais em ao menos dois níveis verticais. Não se trata de forma estatal composta, como visto acima, em que há a preservação da soberania dos Estados-membros, mas ocorre por parte da União incorporadora a absorção dos Estados e formação de uma unidade estatal.

Em oposição à Confederação, em que há a preservação da soberania no plano internacional, na Federação os Estados-membros apenas são fundamentados perante o

direito constitucional interno, sendo representados externamente apenas em conjunto, pela figura da União.

Ao se iniciar o estudo sobre Federação, essencial tratar da perspectiva do federalismo de Proudhon. O filósofo político fundamenta sua teoria federativa em um pacto ou contrato político, cujo objetivo é manter a identidade dos Estados que compõem a Federação, respeitando a liberdade individual de cada um deles.

Dessa maneira, federalismo proudhoniano vai de encontro ao processo centralizador, pois visa a manter a autonomia dos seus membros. Dentro de um contexto histórico, o pensamento federalista de Proudhon era uma tentativa de resposta ao movimento nacionalista e busca de unidade, utilizando-se da liberdade e respeito dos territórios membros da Federação.<sup>15</sup>

Nesse sentido, a unidade federativa respeitaria as expressões culturais de cada membro, sem que se tornassem meras criações artificiais. Não haveria espaço para arbitrariedade da União, mas o estabelecimento de maior harmonia entre os entes.

A União Federal teria o papel de coordenação de seus membros, respeitando-se os interesses locais. Nasceria, então, um aspecto de mutualidade entre os membros, buscando-se o bom andamento da Federação. Proudhon foi um dos grandes defensores do anarquismo, mas em sua releitura por meio do federalismo não previa a erradicação do Estado, deixando à União apenas o papel de coordenação. Os pilares da sua teoria são, portanto, a liberdade e a autoridade, sendo a liberdade dos entes membros e a autoridade da União, trabalhadas de forma equilibrada e harmônica.<sup>16</sup>

A Federação baseia-se no contrato político entre os entes, gerando direitos e obrigações mútuos, por meio da demarcação da atuação de cada ator e sua vigência. Referido contrato, quando realizado com harmonia entre liberdade e autoridade, dá origem

---

<sup>15</sup> PADOIN, Maria M; PASSAMANI, Guilherme R. Um olhar sobre a proposta federalista de Proudhon. **Primer Encuentro de ADHILAC – Argentina**, Buenos Aires, nov. 2003.

<sup>16</sup> ... *todas as constituições políticas, todos os sistemas de governo, incluindo o federalismo, podem resumir-se a esta fórmula: o equilíbrio da autoridade pela liberdade e vice-versa; é devido a isso que as categorias adotadas desde Aristóteles pela imensidão dos autores e com a ajuda dos quais os governos se classificam, os Estados se diferenciam, as nações se distinguem...* (PROUDHON, Pierre-Joseph. **Do princípio federativo**. São Paulo: Nu-Sol: Imaginário, 2001, p.47)

à chamada Federação, respeitando-se sempre seus criadores, os constituintes, representante do povo.

Nos termos trazidos pelo professor Roque Carrazza, pode-se dizer que

Federação (de *foedus*, *foedoris*, aliança, pacto) é uma associação, uma União institucional de Estados, que dá lugar a um novo Estado (o Estado Federal), diverso dos que dele participam (os Estados-membros). Nela, os Estados Federados, sem perderem suas personalidades jurídicas, despem-se de algumas tantas prerrogativas, em benefício da União. A mais relevante delas é a soberania.<sup>17</sup>

Importante estabelecer a distinção entre Federação e Estado Unitário Descentralizado. No primeiro, há autonomia dos governos estaduais perante o governo central. Já no segundo, há uma relação de subordinação entre os governos locais e o governo central.

Conforme bem destaca Roque Carrazza, apesar de buscar-se um conceito uno, coeso e permanente de Federação, trata-se, de fato, de uma forma de Estado sujeita às interferências geográficas, sociais e temporais, a qual se ajusta às peculiaridades de cada povo.<sup>18</sup>

Dessa feita, como conceito básico tem-se a organização do poder estatal, segundo a qual há a repartição de competências entre o órgão central (União) e as regiões (Estados-membros, províncias ou cantões).

A descentralização do poder se exprime também pela existência de ordenamentos jurídicos igualmente descentralizados, promovendo a pluralidade de legislações aplicáveis aos componentes da Federação. Difere-se da descentralização meramente administrativa observada nos Estados unitários descentralizados, como visto anteriormente.

Portanto, as Federações típicas possuem três características essenciais, quais sejam: rigidez da Constituição; repartição de competências estaduais e federal; determinação de

---

<sup>17</sup> CARRAZZA, 2013, p. 148.

<sup>18</sup> CARRAZZA, 2013, p. 147.

um poder responsável por solucionar eventuais controvérsias entre os Estados Federados ou entre esses e a União.<sup>19</sup>

Tendo em vista a repartição de competências existente nos Estados Federados, percebe-se que a autonomia constitucional dos Estados-membros é relativa e não absoluta, devendo pautar-se sempre pelos limites constitucionalmente estabelecidos.

Tem-se que,

por fim, o mais correto funcionamento da organização federal é profundamente ancilar à aceitação do espírito federativo, consubstanciado no sentimento de solidariedade nacional. Por mais sofisticada e democrática que seja a estrutura de uma Federação, ela jamais poderá funcionar adequadamente, acaso não haja uma tolerância mútua entre os governos central e regionais, de modo que a partilha de competências determinada pela Constituição Federal seja rigorosamente respeitada.<sup>20</sup>

Há na Federação a necessidade de respeito e harmonia entre os entes federados, protagonizados pelo chamado espírito federativo e imbuído do espírito de solidariedade. Referida harmonia é estabelecida por meio da Constituição Federal, símbolo do pacto federativo, que tem o papel essencial de organizar, coordenar e delimitar a atuação e competências dos entes da Federação.

No bojo da organização político-administrativa das Federações, a União exerce a atividade de pessoa jurídica de direito público, formada por órgãos de governo específicos, como os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, com independência e harmonia entre si.

A União tem a capacidade de se manifestar em nome próprio, no âmbito interno, e em nome da Federação, no ambiente externo, tendo em vista se tratar de, internamente, de junção de partes distintas e, externamente, de unidade política.<sup>21</sup>

---

<sup>19</sup> LEAL, Victor Nunes. Leis federais e leis estaduais. In: **Problemas de Direito Público**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1960, p. 110 e 111.

<sup>20</sup> ZIMMERMANN, 2005, p. 42.

<sup>21</sup> *Ibidem*, p. 43.

A existência de Estados-membros, enquanto entes sem soberania mas dotados de autonomia interna, é essencial para a caracterização de um Estado Federativo. A Constituição Federal confere às unidades federativas regionais participação no poder estatal, por meio dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário de cada unidade da Federação, bem como via representação no Congresso Nacional.

Apesar de o Federalismo conceber apenas dois atores, União e Estados-membros, a participação do Município enquanto ente federativo<sup>22</sup> é uma peculiaridade do Estado brasileiro, compondo-se em um sistema federativo tridimensional<sup>23,24</sup>. O conceito de Município seria, assim, um grupo de habitantes da mesma localidade com interesses semelhantes e solidariedade local. O aspecto positivo da existência de uma terceira categoria na Federação é exatamente a proximidade junto aos habitantes, compreendendo suas necessidades e interesses.<sup>25</sup>

### 2.3.1 Espécies de Federalismo

Trazidas algumas breves considerações sobre o instituto do federalismo, enquanto forma de organização do poder do Estado, serão tecidos alguns apontamentos sobre as espécies doutrinárias para fins de classificação do Federalismo.

---

<sup>22</sup> Em sentido oposto, entendendo que os Municípios não são entes federativos. MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 865. “*Veja-se que é típico do Estado Federal a participação das entidades federadas na formação da vontade federal, do que resulta a criação do Senado Federal, que, entre nós, não tem, na sua composição, representantes de Municípios. Os Municípios tampouco mantêm um Poder Judiciário, como ocorre com os Estados e com a União. Além disso, a intervenção nos Municípios situados em Estado-membro está a cargo deste. Afinal, a competência originária do STF para resolver pendências entre entidades componentes da Federação não inclui as hipóteses em que o Município compõe um dos polos da lide.*”

<sup>23</sup> Sobre o tema, “*a Constituição da República de 1988, corrigindo falha dos anteriores, integrou o Município na Federação como ‘entidade de terceiro grau’*”. MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 42.

<sup>24</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 312/313. Interessantes apontamentos de Paulo Bonavides sobre o tema: “*Todavia, no Brasil, com a explicitação feita na Carta de 1988, a autonomia municipal alcança uma dignidade federativa jamais lograda no direito positivo das Constituições antecedentes. Traz o art. 29, por sua vez, um considerável acréscimo de institucionalização, em apoio à concretude do novo modelo federativo estabelecido pelo art. 18, visto que determina seja o Município regido por lei orgânica, votada por quorum qualificado de dois terços dos membros da Câmara Municipal – requisito formal que faz daquele estatuto um diploma dotado de grau de rigidez análogo ao que possuem as cartas constitucionais.*

*Enfim, o art. 30, discriminando a matéria de competência dos Municípios, tem uma latitude de reconhecimento constitucional desconhecida aos textos antecedentes de nosso constitucionalismo.*

*A combinação dos três artigos será doravante a pedra angular de compreensão da autonomia do Município, que qualitativamente subiu de degrau com a adição política feita ao todo federativo, em cujo arcabouço se aloja.”*

<sup>25</sup> ZIMMERMANN, 2005, p. 46.

As classes podem ter diversas perspectivas de abordagens, no entanto, nos concentraremos nas classificações mais relevantes e apontadas pela doutrina, sendo igualmente as mais importantes para a compreensão da presente dissertação.

Dessa feita, serão analisadas as seguintes classificações de federalismo: a) Simétrico e Assimétrico; b) Cooperativo e Dual; c) Por Agregação e por Desagregação.

### *2.3.1.1 Federalismo simétrico e assimétrico*

Para que haja um federalismo eficiente e bem sucedido, é essencial que sejam identificadas as peculiaridades socioeconômicas dos entes que compõem a Federação, bem como atentar-se para questões territoriais, para que, então, possa-se realizar um balanceamento das características regionais e territoriais existentes e chegue-se a uma modalidade de federalismo exitosa.

Nesse sentido, Zimmernann destaca:

De tal modo, a igualdade que se procura conferir aos entes regionais componentes da Federação não deve ofuscar o fato de que as regiões de um mesmo Estado, sob seus mais variados aspectos, podem diferir em graus distintos de desenvolvimento econômico ou social. Assim sendo, o que se sobrepõe é a imperiosa necessidade de uma certa dose de moderação das ações centrais e crédito aos grupos regionais menos prósperos, mas também de uma efetiva responsabilização destes entes federados, em face da autonomia conferida pela Constituição Federal.<sup>26</sup>

Dessa feita, o federalismo poderá ser simétrico ou assimétrico, a depender do grau de homogeneidade presente em seu território, seja de caráter socioeconômico, cultural, existência de mais de um idioma ou territorial.

A assimetria existente deve fomentar os elementos de ajuste necessários para o efetivo equilíbrio do federalismo, sob pena de fazê-lo fracassar, em vista de sua heterogeneidade e, conseqüente, desequilíbrio.

---

<sup>26</sup> Sobre o tema: ZIMMERMANN, 2005, p. 61.

O Brasil trata de um clássico exemplo de federalismo assimétrico, tendo em vista a existência de heterogeneidade acentuada em seu território, tanto em relação a questões socioeconômicas, como de clima e cultural.

Já os Estados Unidos da América são um exemplo de simetria no contexto do federalismo, visto que apesar de sutis diferenças regionais, que ocorrem em quaisquer territórios, seus entes federados são aproximados socioeconomicamente e culturalmente.

### *2.3.1.2 Federalismo Cooperativo e Dual*

A doutrina classifica, ainda, o federalismo de acordo com os níveis autônomos de poder estabelecidos pela Constituição Federal: federalismo dual ou federalismo cooperativo.

O federalismo dual, a exemplo dos Estados Unidos da América, tem uma conformação rígida quanto aos poderes delegados à União e aos Estados-membros. Trata-se, historicamente, do primeiro modelo de federalismo implantado. Posteriormente, na primeira metade do século XX, com o modelo de bem-estar social, o federalismo dual perde espaço, ganhando força o chamado federalismo cooperativo.

Nos Estados Unidos, o federalismo dual perdurou até a crise econômica de 1929, quando sentiu-se uma maior necessidade de intervenção. Nesse período, ficou clara a importância do poder central em relação ao das unidades federadas, especialmente na seara financeira, fortalecendo-se, então, o governo central e consolidando-se o federalismo cooperativo.

Dessa forma, entende-se federalismo cooperativo como uma evolução do federalismo dual advindo nos Estados Unidos, alicerçado no pensamento liberal, que pregava a não interferência do governo central no domínio econômico, garantindo maior autonomia para as unidades federadas.

O federalismo cooperativo<sup>27</sup> tem como objetivo a promoção de uma cooperação livre entre União e Estados-membros, podendo ser autoritário ou democrático. O federalismo cooperativo autoritário tem como característica a sua estruturação baseada na força do poder central. Por outro lado, o federalismo cooperativo democrático baseia-se no consentimento das partes integrantes da Federação.

### *2.3.1.3 Federalismo por Agregação e por Desagregação*

O Estado Federal pode ter sua origem derivada de duas maneiras, quais sejam: por meio de uma União anterior de Estados soberanos ou advindo de uma Estado unitário, por transformação. O primeiro modelo é denominado doutrinariamente de federalismo por agregação, onde ocorre a reunião de Estados soberanos. O segundo estilo ganhou a nomenclatura de federalismo por desagregação, tendo em vista a origem em um Estado unitário.

São exemplos de federalismo por agregação a Alemanha, Estados Unidos e Suíça, pois foram antecedidas por uniões confederais. Em caminho contrário, outros Estados, como, por exemplo, o Brasil, optaram pela descentralização do Estado unitário visando uma maior efetividade das políticas públicas.<sup>28</sup> O sistema federativo brasileiro teve seu surgimento com a proclamação da república e foi sacramentado com a Constituição de 1891.<sup>29</sup>

Nesse sentido, a doutrina utiliza a nomenclatura de federalismo centrípeto para os casos de Federalismo por agregação, em que a formação da Federação se dá por meio da junção de Estados até então soberanos. Em oposição, o Federalismo por desagregação

---

<sup>27</sup> Sobre o tema: ZIMMERMANN, 2005, p. 58. “O federalismo cooperativo democrático, por sua vez, é aquele formado no consentimento e não através da imposição. Nele, o poder é estabelecido em correlação com os valores democráticos de governo, onde o cidadão pode efetivamente exercer, em distintos graus e esferas, o seu direito fundamental de participação e controle do poder político. Através dele, inclusive grupos minoritários ficam amis bem protegidos, conferindo-lhes a proteção constitucional e todas as garantias da cooperação federativa.”

<sup>28</sup> ZIMMERMANN, 2005, p. 55.

<sup>29</sup> BRASIL, Constituição Federal do Brasil. 1891. “Art. 1º A Nação brasileira adota como forma de governo, sob o regime representativo, a República Federativa proclamada a 15 de novembro de 1889, e constitui-se, por União perpétua e indissolúvel das suas antigas províncias, em Estados Unidos do Brasil”.

recebe a classificação de centrífugo, visto que nasce de um processo de segregação do ente unitário em unidade federativa.

Acerca do tema, Alexandre de Moraes assevera:

Em relação à formação do Estado Federal, podemos ter o federalismo por agregação, que resulta da reUnião de Estados preexistentes; e o federalismo por segregação, resultante da descentralização de um Estado Unitário, por razões políticas.

Pode-se, ainda, classificar os tipos de federalismo em: dualista, cooperativo, de integração, centrípeto e centrífugo.

O federalismo dualista, existente, principalmente, nos séculos XVIII e XIX, foi a criação clássica norte-americana e consagra a presença de duas esferas soberanas de poder, a da União de um lado, a do Estado-membro de outro. Sua grande característica, portanto – em face do paralelismo de poder –, foi a previsão de repartição horizontal de competências constitucionais.(...)

O federalismo cooperativo, portanto, trouxe como ideia central a necessidade de coordenação entre o exercício das competências federais e estaduais, sob a tutela da União. Privilegia-se, portanto, a ideia de competências verticais. A Suprema Corte Americana – não sem antes pretender manter o federalismo dualista, como lembra Bernard Schwartz – decretou o abandono do federalismo duplo, em uma sequência de decisões, relacionadas, principalmente, à competência para legislar sobre comércio interestadual e trabalho infantil.

O federalismo de integração caracteriza-se pela sujeição da esfera estadual (Estados-membros) à federal (União federal). Como ressalta Manoel Gonçalves Ferreira Filho, ‘esse que acentuaria os traços do cooperativo mas que o resultaria, antes, num Estado Unitário constitucionalmente descentralizado do que num verdadeiro Estado Federal.

O federalismo centrípeto, por sua vez, também surgiu nos Estados Unidos em virtude, principalmente, do crescimento do poder de intervenção econômica federal, caracterizando-se pelo fortalecimento do poder central.

(...)

O federalismo centrífugo surge como reação ao exagero centralizador do novo federalismo, pois, como salienta Bernard Schwartz ‘a recente expansão da autoridade federal levou a apelos por mais um novo federalismo – desta vez para inverter a tendência centrípeta. Em particular, tem havido apelos para a diminuição da dependência dos Estados em relação às subvenções federais, ou pelo menos, para eliminar algumas das condições que precisam ser satisfeitas antes que os recursos financeiros federais sejam concedidos’.<sup>30</sup>

Dessa feita, vê-se que o federalismo centrífugo nasce com a necessidade de descentralização do poder da União, permitindo-se maior liberdade e autonomia dos entes federados.

---

<sup>30</sup> MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil Interpretada e legislação constitucional**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 645/646.

### 3 SISTEMA E DIREITO

Sabe-se da dificuldade doutrinária em se conceituar a palavra sistema. No mundo jurídico, várias correntes existem sobre o tema, as quais nos permitem perceber a ausência de uma teoria uníssona acerca da matéria.<sup>31</sup>

Sob a ótica do professor Tércio Sampaio Ferraz Júnior

compreender o direito não é um empreendimento que se reduz facilmente a conceituações lógicas e racionalmente sistematizadas. O encontro com o direito é diversificado, às vezes conflitivo e incoerente, às vezes linear e conseqüente. Estudar o direito é, assim, uma atividade difícil, que exige não só acuidade, inteligência, preparo, mas também encantamento, intuição, espontaneidade.<sup>32</sup>

Bobbio, por sua vez, valendo-se da ótica científica do direito, por meio de uma abordagem avalorativa, dá ênfase ao aspecto formal e não ao material do fenômeno jurídico. A concepção do direito tem sua base na perspectiva coativa, fundamentando-se o conhecimento jurídico nos fatos empíricos, com a conseqüente preponderância da legislação em detrimento das demais fontes do direito. Dessa feita, segundo o pensamento de Norberto Bobbio, o direito não estaria centrado na norma, mas no ordenamento jurídico, na concepção de sistema de normas de uma determinada ordem jurídica.<sup>33</sup>

Por outro lado, Luhmann utiliza-se de uma visão sistêmica, abordando a complexidade da interação entre direito e sociedade, ressaltando o caráter autopoietico

---

<sup>31</sup> Importantes notas em PEREIRA, Geailson. O Direito como sistema autopoietico. **Revista CEJ**, Brasília, Ano XV, n. 55, p. 86-92, out./dez. 2011, p. 87/88. “Na Idade Média, os juristas imaginavam o Direito como um sistema extrínseco, fruto da construção intelectual do jurista. Essa forma foi, segundo Losano (2008, p. 103, 113), idealizado por Christian Wolff no dealbar do séc. XVI, porque o sistema deste autor é externo, ou seja, apto a receber qualquer conteúdo. O sistema extrínseco funcionava como ponto de chegada, como uma construção intelectual que coloca ordem numa realidade caótica, [...] o fim a que tende a atividade do estudioso (Losano, 2010, p. 2). É que o sistema extrínseco, segundo Bonavides (2010, p. 108), *refere-se ao trabalho intelectual de que resulta um conjunto ou totalidade de conhecimentos logicamente classificados, segundo um princípio unificador*. Nos escólios de Amaral (2008) e Losano (2008), Rudolf Von Ihering foi o grande responsável por mostrar o Direito como sistema intrínseco; nesse modelo, a lógica já não decorre do jurista, mas da própria estrutura interna do objeto. Deveras, o sistema intrínseco, segundo Losano (2010), é o ponto de partida do estudioso do direito, situando-se na estrutura ínsita do objeto a ser estudado.”

<sup>32</sup> FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**: técnica, decisão, dominação. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 21.

<sup>33</sup> BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 5. ed. Brasília: UnB, 1994, p. 184.

dessa interação, por meio de estruturas normativas que geram estabilidade ao sistema. Veja-se o conceito de sistema por ele adotado:

Con el concepto de sistemas que observan, la teoría de sistemas explora el camino de una epistemología constructivista considerada de manera general. En esa epistemología no sólo quedan incluidos los sistemas especializados en la cognición, sino todo tipo de sistemas que emplean observaciones autoproducidas para regular su relación con el entorno -al que no tienen acceso directo mediante sus operaciones-. Por consiguiente quedan incluidos sistemas como el de la religión, el arte, la economía, la política y, sobre todo porque es lo que nos ocupa, el derecho. La congregación de construcciones distintas y policontextuales se debe efectuar, en este caso, a partir de una teoría de la observación de segundo orden.<sup>34</sup>

Trazida essa breve introdução do conceito de sistema, passa-se ao detalhamento da concepção do Direito na teoria sistêmica, sua forma de comunicação e autoestruturação.

Importante destacar que a teoria Luhmanniana está apenas sendo utilizada nesse estudo como arcabouço científico para a análise e aprofundamento crítico do sistema tributário nacional, subsistema de nosso ordenamento jurídico.

### 3.1 ABORDAGEM DO DIREITO EM LUHMANN

Segundo a abordagem realizada por Niklas Luhmann, em sua obra *El Derecho de la Sociedad*<sup>35</sup>, a sociedade é concebida como um sistema unitário, com raízes na teoria biológica de Varela e Maturana, a qual se pode observar empiricamente e que se apresenta de modo concreto nas comunicações habituais, o que o torna altamente complexo.

Dentre as teorias acerca do tema, a que mais recentemente revolucionou seu campo de pesquisa foi a teoria dos sistemas fundada na ação social por Talcott Parsons, utilizada

---

<sup>34</sup> Idem, **El derecho de la sociedad**. México: Universidade Iberoamericana, 2002, p. 8.

<sup>35</sup> Idem, **El derecho de la sociedad**. México: Universidade Iberoamericana, 2002, p. 31.

por Luhmann na Teoria dos Sistemas, baseando-se especialmente no funcionalismo estrutural de Parsons.<sup>36</sup>

Acerca da teoria Luhmanniana, Pilar Aleover esclarece que

La teoría sistémica, que utiliza el método funcionalista estructural, construido a partir de una revisión crítica del estructuralismo funcional parsoniano, es el lugar en el que se elabora el problema de la reducción de la complejidad, problema que es asumido por la teoría como su propio fundamento. Es una teoría de los sistemas sociales a los que se asigna como función la reducción de la complejidad del mundo: “Los sistemas median entre la extrema e indeterminada complejidad del mundo y el escaso potencial de sentido de la experiencia y acción que pueden actualizarse en cada momento. Son el medio de la ilustración” (Soziologische Aufklärung I, p. 76).<sup>37</sup>

A teoria dos sistemas baseia-se na diferenciação entre sistema e meio, no qual o sistema possui o papel de observador, explicitando-se a diferenciação entre sistema e ambiente. Apesar de não existir um sistema sem um meio no qual ele esteja inserido, o meio não tem o condão de determinar o sistema.

Sobre a teoria Luhmanniana, Losano tece os seguintes comentários

Com a teoria de Luhmann, a noção de sistema fez sua glorieuse rentrée após décadas transcorridas cada vez mais à margem das estruturas doutrinárias. Luhmann traçou as linhas mestras de uma teoria da sociedade inteiramente fundamentada na noção de sistema, mas nele essa noção absorveu as incessantes evoluções científicas das últimas décadas e é hoje profundamente diferente daquela compreendida entre os dois polos do mundo clássico e da pandectística do século XX. Hoje, a ciência referencial não é mais nem a geometria, nem a mecânica, nem a matemática, nem a biologia – não a biologia do século XIX de Darwin, mas aquela contemporânea dos construtivistas radicais, como Maturana e Varela. O pensamento de Luhmann constitui, portanto, um *haut lieu* do sistema no panorama das atuais ciências sociais.<sup>38</sup>

---

<sup>36</sup> PEREIRA, 2011, p. 89: “Luhmann (2005) defende que a sociedade é composta por vários sistemas sociais comunicativos. A comunicação na teoria luhmanniana é o operador central dos sistemas sociais, de modo que a não comunicação entre eles é impossível. O direito faz parte dos sistemas sociais. Mas, antes de adentrarmos no estudo da *autopoiesis* do direito, é indispensável o esclarecimento dos pontos fundamentais da teoria do mestre alemão.”

<sup>37</sup> ALEOVER, Pilar G. **El Derecho en la Teoría de la Sociedad em Niklas Luhmann**. Barcelona: JM Bosch, 1993, p. 57.

<sup>38</sup> LOSANO, Mario. **Sistema e estrutura no direito**. São Paulo. Vol 3. Martins fontes, 2008, p. 293.

Para Luhmann, a abordagem clássica de sistema aberto/fechado não tem mais aplicabilidade, tendo em vista a complexidade das relações sociais. Entende que os sistemas fechados seriam impossíveis e os abertos seriam inúteis, destacando-se a utilidade de um sistema autopoietico.<sup>39</sup>

De acordo com a teoria proposta por Luhmann, os sistemas não possuem, desde a origem, suas próprias estruturas, sendo um processo construtivo e autopoietico de concretização das estruturas sistêmicas, por meio da auto-organização. Portanto, o sistema deve ele mesmo gerar suas estruturas, não existindo o fenômeno de utilização de estruturas já existentes.

As operações e as estruturas dos sistemas não interligadas, formando a sustentação da teoria, por meio da autopoiese, pela qual se permite a produção das operações sistêmicas no interior do próprio sistema.

Dessa feita, o acoplamento estrutural traçado por Luhmann atua por meio da seleção e identificação das estruturas passíveis de *autopoiesis* no bojo do sistema. As estruturas internas do sistema é que são responsáveis pela identificação das operações compatíveis com o sistema, sempre prevalecendo o sistema e não o meio no qual ele está inserido.<sup>40</sup>

Sobre o tema, importante apontar o pensamento do professor Gunther Teubner:

Do ponto de vista da teoria dos sistemas, as constituições políticas dos Estados nacionais assumem a função constitutiva de dar suporte à autonomia adquirida na modernidade frente à fontes ‘externas’ de poder, como aquelas religiosas, familiares, econômicas e militares, na medida em que elas formalizam o meio de poder ‘próprio’ da política.<sup>41</sup>

Como bem pontuado por Celso Campilongo,

Autopoiese significa, etimologicamente, autoprodução. A especificidade recursiva das estruturas e elementos a partir das quais operam esses sistemas autoriza dizer que eles não possuem correspondentes funcionais

---

<sup>39</sup> PEREIRA, 2011, loc. cit.

<sup>40</sup> PEREIRA, 2011, p. 90.

<sup>41</sup> TEUBNER, Gunther. **Fragmentos Constitucionais**. Constitucionalismo social na globalização. 1a ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 146.

no ambiente que os circunda. Essa infungibilidade de funções, vale dizer, o caráter insubstituível da função de cada sistema, permite a cada sistema construir sua complexidade interna (independência) e, simultaneamente, fornecer as condições de reação do sistema ao ambiente (dependência). Dito de outro modo: o conceito de sistema conduz ao ambiente e, por isso, a ‘autopoiese’ dos sistemas jurídico e político nada tem a ver com isolamento lógico ou analítico do conceito de sistema.<sup>42</sup>

Conforme visto acima, a autopoiese permite que cada sistema produza sua complexidade interna, mas sem estar fechado às condições do ambiente. Ou seja, apesar de estruturados, os sistemas sofrem interferências do ambiente externo, por meio de uma relação de dependência.

### 3.2 A FUNÇÃO DO DIREITO

Ao tratar o direito como sistema, Luhmann destaca que a função do direito está relacionada com as expectativas, visto que parte da sociedade e não dos indivíduos. Referida função relaciona-se com a possibilidade de comunicar expectativas e de levá-las ao reconhecimento por meio da comunicação.<sup>43</sup>

Sabe-se que Luhmann ressalta a dimensão temporal como base da função do direito, em oposição à doutrina antiga da sociologia jurídica, que recorre a conceitos de controle social e integração. Para ele, o sistema de direito não só trata da valoração comunicativa, mas da comunicação em todos os modos de comportamento que o direito abarca e normatiza.

No entanto, a problemática social aumenta quando, para assegurar as questões temporais, há que se introduzir determinadas expectativas que sequer correspondem à realidade e que produzem frustrações.

---

<sup>42</sup> CAMPILONGO, Celso Fernandes. **O direito na sociedade complexa**. São Paulo. Saraiva, 2011, p. 75.

<sup>43</sup> LUHMANN, 2002, p. 86. “*Si además se parte de la sociedad y no de los individuos, esta función se relaciona con la posibilidad de comunicar expectativas y de llevarlas al reconocimiento en la comunicación. Expectativa quiere aquí decir: no sólo el Estado actual de conciencia de un individuo determinado, sino el aspecto temporal del sentido, en la comunicación*”.

Veja-se o que diz Luhmann, acerca da reestruturação do direito, substituindo sanções repressivas por sanções restitutivas, com base na teoria de Durkheim:

O direito, como regra moral, é expressão da “solidariedade” de uma sociedade. O tipo de solidariedade necessária, e com isso também o direito, seria condicionado pela forma de diferenciação social e modificar-se-ia com o desenvolvimento da própria sociedade. Esse desenvolvimento é visto por Durkheim como uma reorganização da sociedade da diferenciação segmentária à diferenciação funcional. A diferenciação funcional subdivide a sociedade em unidades iguais e semelhantes, de muito baixa complexidade: em famílias ou linhagens. A diferenciação funcional ordena a sociedade em termos de divisão do trabalho, em diferentes sistemas parciais que preenchem funções específicas, aumentando assim a complexidade da sociedade. No caso de predominância da diferenciação segmentária, a sociedade integrar-se-ia através de uma consciência coletiva de conteúdo comum, na forma de regras morais cuja transgressão provocaria repressões. Através da diferenciação funcional dissolver-se-ia a comunhão das concepções coletivas, e em seu lugar surgiria uma solidariedade “orgânica” que, tal qual um organismo, possibilitaria a conjunção das diferentes partes. O direito seria então reestruturado, substituindo sanções repressivas por sanções restitutivas, que ainda exigem apenas a reparação de danos e assim a reconstituição da capacidade de funcionamento das partes, e não mais a busca de vingança contra as ofensas à consciência coletiva, nem a *colère publique*, exigindo porém a diferenciação social e a especificação suficiente dos sistemas parciais (...).<sup>44</sup>

O direito se apresenta, portanto, como uma forma relacionada com o problema da tensão entre a dimensão temporal e social, consagrando-se em fornecer as condições de incremento evolutivo da complexidade social.<sup>45</sup>

A forma do direito se encontra na combinação de duas distinções, quais sejam: a) expectativas normativas/cognitivas; b) código binário direito/não direito (lícito/ilícito ou legal/ilegal).<sup>46</sup>

<sup>44</sup> LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito I**. Trad. de: Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1983, p. 26-27

<sup>45</sup> CAMPILONGO, Celso Fernandes. **O direito na sociedade complexa**. São Paulo. Saraiva, 2011, p. 81. Anotações pertinentes sobre o tema: “O direito desempenha uma função muito importante, específica e insubstituível nas sociedades modernas. Cada operação do sistema jurídico parte da operação anterior e cria condições para a operação seguinte, todas elas encerradas no mesmo código recursivo: a distinção direito/não direito. Nisso reside o caráter autopoietico do direito moderno. Daí se dizer, igualmente, que a função do direito resume-se à garantia e confirmação de expectativas de direitos.”

<sup>46</sup> Sobre a binariedade direito/não direito, Luhmann pontua: LUHMANN, 2002, p. 88. “Las repeticiones que hacen posible las condensaciones y las confirmaciones que las acompañan, reducen el espectro de la arbitrariedad de la relación entre signo y significante. Por eso surgen normas acerca de la forma correcta

Dentro da didática da estabilização das expectativas normativas como função do direito, percebe-se que o direito tem propensão à crise de confiança, que se transmite simbolicamente. Quando há violação da lei, o sistema tem que recorrer às formas mais naturais para restaurar a confiança.<sup>47</sup>

Isso porque a função da norma não é orientar as motivações, mas estabilizar-se. A norma não assegura um comportamento conforme a própria norma, mas protege-se quem tem essa expectativa, gerando segurança jurídica.<sup>48</sup>

Nesse sentido, a norma atua como uma forma de estabilização de conflitos, que adquire qualidade jurídica, visto que é distinta dentro do sistema de direito. Trata-se de uma consequência da teoria dos sistemas autopoieticos, que produzem seus próprios elementos e suas próprias estruturas.

#### Sobre o assunto, importantes lições do professor Celso Campilongo

---

*de hablar y, todavía más, normas acerca del tratamiento adecuado del lenguaje: estas normas se aceptan y se cumplen a pesar de que son posibles de otra manera. Las sanciones surgen, como lo han mostrado investigaciones "etnometodológicas", en la autocorrección de la comunicación.<sup>221</sup> Las normas reducen la contingencia de la limitación de la contingencia; es decir: fijan la limitacionalidad ya probada de la utilización arbitraria de los signos. La única alternativa a esta normatividad fundante es, como lo ha subrayado Durkheim, la anomia. La esquematización de correcto/falso, aceptable /inaceptable, normal/anormal o, finalmente, derecho/no derecho, se encuentra, tomando en cuenta ambos lados de la distinción al interior del orden social. También el lado negativo está dentro del ámbito de lo comprensible; es más, justo en torno a ese lado puede haber (y habrá) comunicación. La evaluación negativa de la posibilidad de desviación a causa de la norma, determina el costo social de la consolidación temporal y, a la vez, quién tendrá que pagarlo. Esta evaluación negativa se señala en el sistema y no se le deja, ignorada, en el ámbito del entorno."*

<sup>47</sup> Sobre o tema da função do direito, importante os dizeres de Luhmann: LUHMANN, 2002, p. 85. *"La pregunta acerca de la función del derecho se plantea aquí en relación con el sistema de la sociedad. Dicho de otra manera: se trata de ver qué problema de la sociedad se resuelve mediante el proceso de diferenciación de normas específicamente jurídicas y de un sistema jurídico determinado. Por eso quedan excluidas, por sobre todo, las preguntas psicológicas y antropológicas.<sup>211</sup> Aunque eso no necesariamente significa que haya que rechazarlas por erróneas. El problema consiste en que los seres humanos se manifiestan como individuos y que es difícil controlar afirmaciones acerca del hombre, de la conciencia, de la persona. Por el contrario: entendemos la sociedad como un sistema unitario que aunque se puede observar empíricamente, ya que se presenta de modo concreto en las comunicaciones habituales, es altamente complejo. Por lo mismo no habrá que buscar (ni verificar) afirmaciones que se puedan generalizar recurriendo a un sinnúmero de sistemas diversos."*

<sup>48</sup> Interessantes comentários sobre a teoria Luhmanniana e sua relação com segurança jurídica. ALEOVER, 1993, p. 194. *Las necesidades o intereses de adaptación y de seguridad se man tienen en ambos tipos de expectativas, varía el interés dominante o básico, pero el contrario no desaparece: en las expectativas cognitivas sigue existiendo la necesidad de seguridad, pues sino carecería de sentido su propia fijación y perderían su función como expectativas; y tampoco las normativas pueden mantenerse impunemente en caso de frustración continua pues subsiste en ellas la necesidad, aunque secundaria, de adaptación<sup>37</sup>. La ciencia y el derecho modernos son prueba de ello: hoy en día la ciencia formula hipótesis faisables y el derecho se fija como cambiante, como derecho positivo<sup>38</sup>. Con la diferencia entre estas dos modalidades pueden establecer expectativas altamente improbables y sin embargo dotadas de la suficiente seguridad (Soziale Systeme, 441).*

O sistema jurídico não assegura comportamentos. Por isso se diz que a norma jurídica não gera, por si só, atuação conforme o direito. Não é a capacidade de guiar condutas que distingue o direito da religião, das relações de vizinhança ou da moral. A especificidade do direito reside em proteger quem espera um comportamento conforme à norma. Isso é importante para a cidadania, para a democracia e para a política. Mas não implica confusão ou redução do direito à política.<sup>49</sup>

A função do direito como mecanismo de estabilização das expectativas das normas colabora de forma essencial para entender o papel do direito como regulador de conflitos. A diferença entre expectativas contenciosas e expectativas não contenciosas tem, para a evolução do direito, um significado importante, já que o sistema jurídico desenvolve um instrumento específico a partir do litígio dentro do direito.

O resultado é que o direito não só se ajusta aos conflitos, mas também os produz. Sendo, portanto, um sistema autopoietico de produção e redução de litígios, portando-se como elemento chave na concretização do princípio da segurança jurídica e como critério de aferibilidade da certeza do direito.

---

<sup>49</sup> CAMPILONGO, Celso Fernandes. **O direito na sociedade complexa**. São Paulo. Saraiva, 2011, p. 93.

## 4 O ESTADO FEDERAL BRASILEIRO

### 4.1 PERSPECTIVA HISTÓRICA DO FEDERALISMO NO BRASIL

Inicialmente, quando se busca a primeira organização político-administrativa brasileira, remonta-se às capitanias hereditárias, as quais não eram sistematizadas e organizadas por meio do Estado. O contexto dava maior ênfase aos Municípios, por meio das câmaras de vereadores, privilegiando os interesses culturais e econômicos locais.

A ausência de sistematização e organização advinha do fato de o centro político do Brasil, naquele momento, estar em Portugal, ocupando-se de outros assuntos relevantes na época, como o comércio nas Índias. Não havia, assim, interesse político na coordenação e organização do Brasil.

Por longo período, o Brasil esteve sob a égide de um Estado Unitário e Centralizador. Em 1824, D. Pedro I dissolveu a Assembleia Constituinte e outorgou a Constituição Imperial, estabelecendo no Estado Brasileiro a semente do ideal unitário.<sup>50</sup>

O período imperial pode ser dividido em duas etapas, de acordo com a forma de centralização política.<sup>51</sup> Na primeira etapa, experimenta-se uma maior centralização do poder político; já na segunda etapa, marcada pelo Ato Adicional de 1834, passa-se a experimentar um processo de maior desconcentração administrativa.<sup>52,53</sup>

---

<sup>50</sup> SANTOS, Ronaldo Alencar; ANDRADE, Priscila Lopes. A Evolução Histórica do Federalismo Brasileiro: Uma Análise Histórico-Sociológica a partir das Constituições Federais. **XXI Encontro Nacional do CONPEDI**. 1. ed. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2012, v. XXI, p. 9.

<sup>51</sup> Sobre o tema, relevantes comentários históricos: “*O Ato Adicional foi conhecido por propor mudanças drásticas dentro da estrutura política da época, tais como: conversão do Império do Brasil em uma monarquia federativa, Supressão do Conselho de Estado, Supressão do Poder Moderador, Renovação do Senado (que fora criado sob a ideia de vitaliciedade), transformação dos Conselhos de Província em Assembleias Legislativas Provinciais, Imunidades Parlamentares para os legisladores provinciais. Conforme apontado, tais mudanças excederam as “possibilidades políticas” da época, e apesar de aceitas, foram reconsideradas através da Lei da Interpretação de 1841, que findou por reduzir a extensão das mudanças. Apesar do retrocesso, tal ato é considerado até hoje, como o pioneiro na instauração da descentralização política no país.*” Ibidem, p. 12.

<sup>52</sup> “*Antes de 1891 os focos de supostas resistências federalistas contra o império não devem ser confundidos com movimentos provinciais de exploração autonomista, que em verdade não existiam: eram antes erupções políticas de coronéis e caudilhos, dominados por uma consciência mais de âmbito feudal e diâmetro*

Posteriormente, a Constituição de 1891, que tinha como base o liberalismo inglês, a democracia francesa e o federalismo americano, teve dificuldades em implantar seus ideais, pois não havia uma classe social que pudesse lhe fornecer o suporte fático necessário.

Com a decadência do modo de produção agrário, a abolição da escravatura e a crise no setor de produção de açúcar, o Estado se viu na obrigação de efetuar mudanças significativas, quais sejam: alteração da forma de governo monárquica para a republicana, do sistema parlamentarista para o presidencialista e passou da forma de Estado unitário para Federação.<sup>54</sup>

Conforme já tratado em capítulo destinado à classificação do federalismo, tem-se que enquanto nos Estados Unidos da América ocorreu um movimento centrípeto, que uniu treze Estados, no caso brasileiro, passou-se de um Estado unitário imperialista, em que havia um alto grau de centralização de poder e subordinação hierárquica, para uma Federação, em claro movimento centrífugo.

A esse período, os historiadores decidiram por dar o nome de “República Velha”, em que ocorreu o fortalecimento das oligarquias e do coronelismo no âmbito dos Estados-membros, tendo se tornado bastante evidente quando da chamada política do “café com leite” por meio de alternância de poderes entre os Estados de São Paulo e Minas Gerais.

---

*comunitário de que propriamente provincial.” ANDRADE, Paes; BONAVIDES, Paulo. **História constitucional do Brasil**. 6. ed. Brasília: OAB editora, 2004, p. 15.*

<sup>53</sup> O Decreto n. 1, de 15 de novembro de 1889, dizia: “*O Governo provisório da República dos Estados Unidos do Brasil, decreta: Art. 1o - Fica proclamada provisoriamente e decretada como forma de governo da nação brasileira – a República Federativa. Art. 2o- As Províncias do Brasil, reunidas pelo laço da federação, ficam constituindo os Estados Unidos do Brasil. Art. 3o - Cada um desses Estados, no exercício de sua legítima soberania, decretará oportunamente a sua constituição definitiva, elegendo os seus corpos deliberantes e os seus governos locais.*”

<sup>54</sup> Sobre o tema, Bonavides esclarece: “*as novas instituições formuladas pelo decreto no 1, do governo provisório, após o golpe de Estado de 1889, que derrubou a realza e fez nascer a república imperial, foram traçadas no papel e portanto, extraídas menos da realidade que da cabeça dos juristas, (...) As elites então fizeram da sociedade um laboratório constitutivo dos País Real, aquele regido pelos impulsos autônomos exteriores ao espaço abstrato dos mandamentos constitucionais (...) o problema constitucional do Brasil, como se vê, passa por uma enorme contradição entre a constitucionalidade formal e a constitucionalidade material. um problema de tamanha magnitude (...) o qual não pode ser visto nem explicado unicamente a luz dos ensinamentos tradicionais do direito constitucional clássico.*” ANDRADE; BONAVIDES, 2004, p. 16-17.

Nesse contexto, sob a presidência de Arthur Bernardes, foi proposta a reforma constitucional de 1926, que teve como impacto a diminuição da autonomia dos Estados-membros e aumento das competências da União.<sup>55</sup>

Com o afastamento do modelo liberal de Estado, fortaleceu-se a linha intervencionista do Estado, ampliando as competências atribuídas à União. No sentir de Barroso, “este aumento de poder da União, em detrimento dos Estados, deveu-se à própria posição do Estado dentro de um novo contexto mundial, em que o liberalismo econômico, cada vez mais, cedia lugar ao intervencionismo estatal”.<sup>56</sup>

Dessa forma-se, passa-se de Federação dualista para o chamado federalismo cooperativo. Neste novo ambiente, surgem os Municípios, na qualidade de novos membros do contexto federativo brasileiro. Essa visão tripartida do Federalismo, considerando-se os Municípios como entes autônomos, promove uma aproximação maior em relação aos gestores públicos.

Acerca do federalismo cooperativo implantado, o professor Heleno Torres destaca

O federalismo cooperativo, examinado a partir dos pressupostos da Constituição Político-Federativa, com preponderância da distribuição do produto arrecadado, ou a repartição das despesas públicas da Constituição segundo os critérios do Estado Social, confere máxima efetividade aos fins da Constituição Econômica e da Constituição Social, haja vista a repercussão financeira da atuação do Estado nas ordens econômica e social, mediante intervencionismo e capacidade de inclusão social ampliados.<sup>57</sup>

No período em que o presidente Getúlio Vargas esteve à frente do Brasil, o federalismo teve seu papel bastante reduzido, até mesmo meramente formal, por meio da retirada das competências privativas dos Estados-membros e Municípios, reduzidos a unidades territoriais descentralizadas.

---

<sup>55</sup> SANTOS; ANDRADE, 2012, p. 15.

<sup>56</sup> BARROSO, Luis Roberto. **Direito Constitucional Brasileiro**: o problema da federação. Rio de Janeiro: Forense, 1982, p. 29.

<sup>57</sup> **Teoria da Constituição Financeira**. Tese apresentada ao Concurso de Professor Titular de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2014, p. 323.

Mais adiante, no âmbito nacional, assistia-se ao fim do governo de Getúlio, o qual coincidiu com a queda da Constituição de 1937, e o Brasil precisou adaptar-se à sua nova conformação política. O contexto político favorecia, ou até exigia, a descentralização.

Nasce, então, a Constituição de 1946, influenciada pelo modelo de Federação dos Estados Unidos da América, pelo presidencialismo descentralizado da França e pela proteção dos direitos sociais da Alemanha.

Não obstante, o federalismo brasileiro permaneceu com o inchaço das competências da União, preservando-se as estruturas de competências dos entes da Federação. A modificação mais sensível foi a cooperação financeira, com o objetivo de reduzir as desigualdades regionais, sinalizando a posterior mudança do federalismo dual para o cooperativo.

Nesse cenário, restou fortalecida a democracia no Brasil e a Constituição Federal de 1946 tornou-se o marco da redemocratização no país. Ocorreu, posteriormente, a renúncia de Jânio Quadros, em 1961, tornando-se presidente João Goulart, tendo implantado o parlamentarismo. Já em 1963, por voto popular, houve o retorno ao presidencialismo e, em 1964, o golpe militar, assumindo o poder o Marechal Castelo Branco.

Houve, então, uma série de governos militares com perfil totalitarista, os quais editaram atos institucionais e atos normativos que provocaram alterações substanciais na Constituição, retirando direitos individuais.

No ano de 1969, por meio da Emenda Constitucional n. 1, o país deixa de ser os “Estados Unidos do Brasil” para passar a ser a “República Federativa do Brasil”, refletindo a nomenclatura adequada para o federalismo vigente.

Por fim, chega-se à Constituição Brasileira de 1988, traduzindo a redemocratização vivida pelo Brasil. Tendo em vista o cenário de centralização durante o período militar, foi necessário reestruturar o federalismo brasileiro, promovendo uma maior descentralização em favor dos Estados e Municípios.

Alinhada com o contexto político vivido, a Assembleia Constituinte criou a vedação de a União avançar sobre a competência de outro ente federado, bem como tornou a forma federativa uma cláusula pétrea.

Para dar efetividade ao federalismo cooperativo, alargaram-se as competências comuns e concorrentes dos entes federados, permitindo um planejamento sistêmico, bem como foram previstas as transferências de recursos.

Estabeleceu-se, portanto, o federalismo tripartido, consagrando-se a União, Estados e Municípios como entes federativos, ainda que com atribuições, competências e graus de poderes distintos.

Como visto, no Brasil encontramos, atualmente, a figura de um Estado Federal, em que os Estados-membros possuem autonomia e liberdade, guardadas as limitações constitucionais, para atuar em âmbito interno. Não obstante a liberdade e autonomia dos Estados-membros, tem-se que não possuem, separadamente, autonomia internacional, ou seja, não podem manter relações diplomáticas, firmar tratados com entes internacionais, declarar guerra ou celebrar a paz.<sup>5859</sup> Os Estados-membros não possuem, portanto, soberania, que é apenas conferida à União.<sup>60</sup>

---

<sup>58</sup> CARRAZZA, 2013, p. 147.

<sup>59</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

*Art. 21. Compete à União:*

*I - manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais;*

*II - declarar a guerra e celebrar a paz;*

*III - assegurar a defesa nacional;*

*IV - permitir, nos casos previstos em lei complementar, que forças estrangeiras transitem pelo território nacional ou nele permaneçam temporariamente;*

*V - decretar o estado de sítio, o estado de defesa e a intervenção federal;*

*VI - autorizar e fiscalizar a produção e o comércio de material bélico;*

*VII - emitir moeda;*

*VIII - administrar as reservas cambiais do País e fiscalizar as operações de natureza financeira, especialmente as de crédito, câmbio e capitalização, bem como as de seguros e de previdência privada;*

*IX - elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social;*

*X - manter o serviço postal e o correio aéreo nacional;*

*XI - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações, nos termos da lei, que disporá sobre a organização dos serviços, a criação de um órgão regulador e outros aspectos institucionais;*

*XII - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão:*

*a) os serviços de radiodifusão sonora, e de sons e imagens;*

*b) os serviços e instalações de energia elétrica e o aproveitamento energético dos cursos de água, em articulação com os Estados onde se situam os potenciais hidroenergéticos;*

*c) a navegação aérea, aeroespacial e a infra-estrutura aeroportuária;*

A discriminação de competências, estruturada de forma harmônica em nossa Constituição Federal é que permite a compatibilização do ordenamento jurídico dos Estados-membros e da União, ocorrendo um encaixe entre o estatuto central e os periféricos. O mesmo ocorre com os Municípios, em relação aos Estados-membros e União. Isso porque nosso federalismo tem 3 espaços de competência, aos quais são conferidas liberdades com a autoridade da Federação.

---

*d) os serviços de transporte ferroviário e aquaviário entre portos brasileiros e fronteiras nacionais, ou que transponham os limites de Estado ou Território;*

*e) os serviços de transporte rodoviário interestadual e internacional de passageiros;*

*f) os portos marítimos, fluviais e lacustres;*

*XIII - organizar e manter o Poder Judiciário, o Ministério Público do Distrito Federal e dos Territórios e a Defensoria Pública dos Territórios;*

*XIV - organizar e manter a polícia civil, a polícia militar e o corpo de bombeiros militar do Distrito Federal, bem como prestar assistência financeira ao Distrito Federal para a execução de serviços públicos, por meio de fundo próprio;*

*XV - organizar e manter os serviços oficiais de estatística, geografia, geologia e cartografia de âmbito nacional;*

*XVI - exercer a classificação, para efeito indicativo, de diversões públicas e de programas de rádio e televisão;*

*XVII - conceder anistia;*

*XVIII - planejar e promover a defesa permanente contra as calamidades públicas, especialmente as secas e as inundações;*

*XIX - instituir sistema nacional de gerenciamento de recursos hídricos e definir critérios de outorga de direitos de seu uso;*

*XX - instituir diretrizes para o desenvolvimento urbano, inclusive habitação, saneamento básico e transportes urbanos;*

*XXI - estabelecer princípios e diretrizes para o sistema nacional de viação;*

*XXII - executar os serviços de polícia marítima, aeroportuária e de fronteiras;*

*XXIII - explorar os serviços e instalações nucleares de qualquer natureza e exercer monopólio estatal sobre a pesquisa, a lavra, o enriquecimento e reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios nucleares e seus derivados, atendidos os seguintes princípios e condições:*

*a) toda atividade nuclear em território nacional somente será admitida para fins pacíficos e mediante aprovação do Congresso Nacional;*

*b) sob regime de permissão, são autorizadas a comercialização e a utilização de radioisótopos para a pesquisa e usos médicos, agrícolas e industriais;*

*c) sob regime de permissão, são autorizadas a produção, comercialização e utilização de radioisótopos de meia-vida igual ou inferior a duas horas;*

*d) a responsabilidade civil por danos nucleares independe da existência de culpa*

*XXIV - organizar, manter e executar a inspeção do trabalho;*

*XXV - estabelecer as áreas e as condições para o exercício da atividade de garimpagem, em forma associativa.*

<sup>60</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 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:*

*I - a soberania;*

*II - a cidadania;*

*III - a dignidade da pessoa humana;*

*IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;*

*V - o pluralismo político.*

*Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.*

Dessa feita, observa-se a existência de igualdade jurídica entre União e Estados-membros, visto que os planos hierárquicos deles são idênticos, havendo, portanto, isonomia formal e jurídica. O papel da delimitação constitucional de competência é, de fato, evitar que haja conflito entre os entes federados, deixando-os livres em seus campos de atuação. A autonomia dos entes abarca, inclusive, suas decisões acerca de prioridades e recursos financeiros, respeitando-se o preceito constitucional.

Nesse sentido, o congresso nacional, ainda que em nome do interesse nacional, não tem poderes para usurpar a competência dos Estados-membros, estando todos em patamar isonômico de autoridade. Não obstante, a cooperação para o alcance dos valores e objetivos<sup>61</sup> constitucionais é essencial para que haja solidariedade e harmonia.<sup>62</sup>

Diante desse contexto, nasce o chamado princípio da lealdade federativa, segundo o qual os entes federados devem buscar condutas que visem a manter e fortalecer o pacto federativo, segundo os ditames constitucionais. Veja-se que, aliado aos objetivos da Federação, traçados no art. 3º da Carta Magna, a União e os Estados-membros devem contribuir para o desenvolvimento, sem ferir a unidade federativa, referindo-se, nesse ponto, à autoridade e à liberdade delineada por Proudhon<sup>63</sup>.

Percebe-se, assim, a conexão, no âmbito do federalismo fiscal, com a vedação da isenção heterônoma, prevista no art. 151, III, CF.<sup>64</sup> Cabe, ainda, ressaltar a proibição, inscrita no mesmo dispositivo constitucional, no inciso I, acerca da impossibilidade de instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique

<sup>61</sup> Ibidem. Constituição Federal do Brasil.

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

*I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;*

*II - garantir o desenvolvimento nacional;*

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

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

<sup>62</sup> CARRAZZA, op. cit., p. 164.

<sup>63</sup> PROUDHON, Pierre-Joseph. **Do princípio federativo**. São Paulo: Nu-Sol: Imaginário, 2001, p.47

<sup>64</sup> BRASIL, 1988. Constituição Federal do Brasil.

*Art. 151. É vedado à União:*

*I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;*

*II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;*

*III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.*

distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, salvo em virtude de buscar a diminuição das desigualdades regionais (conforme determina o art. 3, CF, destinado aos objetivos).

## 4.2 A INDISSOLUBILIDADE DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

A indissolubilidade da Federação Brasileira está prevista no art. 1º da Carta Magna de 1988<sup>65</sup>, corroborando a autonomia dos Estados-membros, pois, como esclarece Carrazza, a impossibilidade de fracionamento do Estado Federal implica também a indivisibilidade dos seus entes.<sup>66</sup>

Acerca do tema, o professor Heleno Torres pontua:

Em vista desses importantes fundamentos, a Constituição não admite retrocesso quanto à opção pelo federalismo cooperativo, como nota evidente da rigidez da Constituição material. Por cláusula pétrea que define a identidade do Estado brasileiro, queda-se afastada qualquer tentativa de regresso à unidade, ou medida que confira prevalência da unidade central em detrimento da descentralização das competências legislativas ou ainda algum prejuízo à redução das desigualdades regionais ou à promoção do desenvolvimento equilibrado.<sup>67</sup>

Corroborando a perspectiva acima descrita a existência da cláusula pétrea firmada pelo art. 60, parágrafo 4º, I, CF/88<sup>68</sup>, segundo a qual veda-se qualquer emenda à Constituição

<sup>65</sup> BRASIL, 1988. Constituição Federal do Brasil.

*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:*

*I - a soberania;*

*II - a cidadania;*

*III - a dignidade da pessoa humana;*

*IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;*

*V - o pluralismo político.*

*Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.*

<sup>66</sup> CARRAZZA, 2013, p. 167.

<sup>67</sup> TORRES, Heleno. **Teoria da Constituição Financeira**. 2014. Tese apresentada ao Concurso de Professor Titular de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2014, p. 357.

<sup>68</sup> BRASIL, 1988. Constituição Federal do Brasil.

*Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:*

*I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;*

*II - do Presidente da República;*

*III - de mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.*

que vise a abolir a forma federativa. Firma-se a integridade da Federação brasileira, que não pode ser desmembrada, dividida ou modificada em seu território, sob pena de ofensa direta e grave à Constituição.

Pode-se entender, igualmente, que a alteração de competências tributárias dos Estados e Municípios brasileiros afrontaria a cláusula pétrea que resguarda a forma federativa e ofenderia o chamado princípio da lealdade federativa. Essa ponderação tem como base a autonomia dos entes federados, tão resguardada pela Constituição Federal e ressaltada na doutrina federalista. A alteração das competências tributárias enfraqueceria a autonomia dos entes federados, diminuiria sua capacidade de gestão de recursos, tolhendo a liberdade e a autoridade em seu território.

A divisão, incorporação ou desmembramentos dos Estados-membros é vedada, salvo caso haja plebiscito da região afetada e aprovação pelo Congresso Nacional por meio de lei complementar, conforme estipula o art. 18 da Carta Magna.<sup>69</sup>

Tendo em mente a importância do princípio federativo em nossa Constituição de 1988, cumpre lembrar os dizeres de Geraldo Ataliba, quando da análise da Constituição de 69, acerca de dispositivo semelhante ao art. 60, parágrafo 4º, I, CF/88. Vejamos:

o princípio federal, em suas mais essenciais exigências, só pode ser revogado por força de uma verdadeira revolução, que deite por terra o Texto Constitucional e abrogue categoricamente todo o sistema, a partir

---

*§ 1º A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de Estado de defesa ou de Estado de sítio.*

*§ 2º A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.*

*§ 3º A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem.*

*§ 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>69</sup> BRASIL, 1988. Constituição Federal do Brasil.

*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.*

*§ 1º Brasília é a Capital Federal.*

*§ 2º Os Territórios Federais integram a União, e sua criação, transformação em Estado ou reintegração ao Estado de origem serão reguladas em lei complementar.*

*§ 3º Os Estados podem incorporar-se entre si, subdividir-se ou desmembrar-se para se anexarem a outros, ou formarem novos Estados ou Territórios Federais, mediante aprovação da população diretamente interessada, através de plebiscito, e do Congresso Nacional, por lei complementar.*

de suas bases. Só avassaladora revolução popular pode anular o princípio federal.<sup>70</sup>

O Federalismo cooperativo de equilíbrio implantado pela Constituição Federal de 1988 tem tendência à expansão de políticas públicas que propiciem a descentralização entre as unidades do federalismo, visando o alcance dos objetivos constitucionais, como a promoção do desenvolvimento e a redução das desigualdades regionais.<sup>71</sup>

Traçados os elementos essenciais do Federalismo brasileiro, importante tratar do Federalismo Fiscal pátrio, no que concerne às competências tributárias atinentes aos Estados e Municípios.

#### 4.2 O FEDERALISMO FISCAL NO BRASIL

Inicialmente, tem-se a ideia de que a palavra Federação está relacionada com sentido de União, de pacto que reúne as partes e o todo, por meio de um governo central e federal. Apesar disso, o vocábulo federalismo tem sido utilizado no Brasil, de forma corriqueira, como sinônimo de descentralização, tratando-se apenas de dois entes do pacto federativo, quais sejam, Estados e Municípios.<sup>72</sup>

Em uma perspectiva histórica do federalismo fiscal brasileiro, ocorreu no ano de 1967 no Brasil uma reforma tributária bastante significativa, com intuito de equilibrar as competências tributárias e os recursos orçamentários da Federação, conforme explicita Rezende:

Ao mesmo tempo em que uma recuperação de tributos federais e a ampliação da competência tributária de Estados e Municípios permitiam uma melhor exploração das bases tributárias próprias, a criação de fundos de participação permitia que aquelas unidades federadas, cuja base econômica fosse insuficiente para garantir um orçamento compatível com as necessidades de sua população, pudessem ter sua receita reforçada por

---

<sup>70</sup> ATALIBA, Geraldo. **Competência legislativa supletiva estadual**. RDP 62/26.

<sup>71</sup> TORRES, 2014, p. 358.

<sup>72</sup> AFFONSO, Rui de Britto Álvares; SILVA, Pedro Luiz Barros (org.). **A Federação em perspectivas: ensaios selecionados**. São Paulo: FUNDAP, 1995, p. 57.

recursos provenientes dos repasses fornecidos pelos fundos constitucionais.<sup>73</sup>

Dessa forma, com o federalismo fiscal implementado pela reforma tributária de 1967, foram assegurados os seguintes elementos: a) estímulo à capacidade tributária dos Estados e Municípios, especialmente com a criação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) e Imposto Sobre Serviços (ISS); b) duplo mecanismo de distribuição de receitas na Federação, o dos fundos de participação, com finalidade distributiva, e dos fundos setoriais de infraestrutura, com funções de cooperação.<sup>74</sup>

As alterações promovidas na década de 60 foram bastante eficazes dentro de um espaço temporal limitado. A cooperação intergovernamental possibilitou a modernização da infraestrutura, importante para o desenvolvimento do Brasil, bem como promoveu a industrialização e fez diminuir as desigualdades regionais por meio de programas de desenvolvimento nos Estados e Municípios, gerando incentivos fiscais.<sup>75</sup>

Embora tenha sido bastante eficiente, o modelo implementado chegou a uma fase de esgotamento ao passo que se enfraquecia o regime autoritário e se desenhavam as linhas gerais da democracia. No entanto, o momento constitucional e político não foi aproveitado para que se fizesse a adequação necessária. Com a Constituição Federal de 1988, os constituintes priorizaram a descentralização e maior independência dos Estados e Municípios, o que demonstrava e fortalecia a redemocratização, após o período de centralização vivido pelo país.<sup>76</sup>

Na alçada tributária, refletiu-se na ampliação das competências tributárias dos Estados e Municípios e no aumento das transferências de receitas federais. O modelo federativo de 1967 foi alargado, tornando a base de cálculo ICM mais ampla, o qual recebeu o nome de ICMS e aumentando a parcela do Imposto de Renda e Imposto sobre

---

<sup>73</sup> REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto de (org.). **Descentralização e Federalismo Fiscal no Brasil**. Desafios da Reforma Tributária. Rio de Janeiro: Konrad Adenauer Stiftung, 2003, p. 26.

<sup>74</sup> REZENDE; OLIVEIRA, 2003, p. 26.

<sup>75</sup> Ibidem, p.27.

<sup>76</sup> Importantes comentários de José Roberto Afonso: *“Na realidade, os maiores beneficiários do processo de descentralização foram justamente os Municípios, cuja receita disponível (arrecadação própria mais ou menos transferências) aumentou sensivelmente desde 1980. Isto porque além de contarem com um maior nível de repasses da União e dos Estados, também promoveram um significativo esforço pela melhoria da arrecadação própria.”* AFONSO, José Roberto; RAMUNDO, Júlio César; ARAÚJO, Erika Amorim. **Breves Notas Sobre o Federalismo Fiscal no Brasil**. Rio: BNDES, 1998 (Notas Técnicas).

Produtos Industrializados (IPI) que era repassada aos fundos de participação.<sup>77</sup> Nesse momento, o equilíbrio do regime de partilhas e transferência de recursos, que já não estava mais tão adequado ao momento econômico e social, foi desestabilizado.

A inviabilidade das mudanças promovidas no âmbito do federalismo fiscal pela Constituição de 1988 foi se tornando mais latente quando as responsabilidades sociais criadas ou alargadas do governo federal conduziram à crescente utilização do previsto pelo art. 195, CF, que prevê a instituição de novos tributos visando o cumprimento dessas novas obrigações.

Pode-se afirmar, portanto, que o sistema tributário nacional teve seu equilíbrio e sua eficiência reduzidos. O aumento significativo da quantidade de contribuições sociais demonstrava a necessidade do cumprimento das novas obrigações da União, como uma forma de evitar que cerca de metade dos principais tributos fosse repassada aos fundos de participação.<sup>78</sup>

As desigualdades regionais, que estavam em plena diminuição, tiveram um movimento crescente, tendo em vista o encerramento por parte do governo federal das políticas de desenvolvimento regionais. Conforme Rezende<sup>79</sup> esclarece, a ampliação do desequilíbrio na repartição dos recursos fiscais e a desarticulação das ações do Estado com respeito às prioridades da política de desenvolvimento foram as principais e mais danosas consequências das decisões adotadas em 1988.

Acerca do federalismo fiscal brasileiro, José Roberto Afonso tece comentários pertinentes:

Para entender o contexto em que vem se processando a descentralização fiscal no Brasil é preciso considerar as profundas disparidades econômicas, políticas e mesmo culturais a que estamos submetidos. As regiões mais pobres do norte e nordeste do país apresentam indicadores de desenvolvimento muito inferiores à média e, ao mesmo tempo, detém representação política superior, em termos relativos, às regiões mais ricas, situadas no centro-sul. Além das disparidades regionais, a aceleração do processo de descentralização ocorreu em meio a um quadro de alta inflação, estagnação e deterioração dos serviços públicos

---

<sup>77</sup> REZENDE; OLIVEIRA, op. cit., p. 28.

<sup>78</sup> REZENDE; OLIVEIRA, 2003, p. 28.

<sup>79</sup> Ibidem, loc. cit.

tradicionalmente ofertados pela União. A consideração destes aspectos é fundamental para a compreensão do quadro atual, em que alguns analistas defendem que o esforço de estabilização não vem sendo compartilhado por Estados e Municípios.<sup>80</sup>

O sistema fiscal brasileiro tem a difícil tarefa de buscar conciliar três objetivos principais. Primeiramente, a necessidade de uma arrecadação tributária que atenda aos gastos crescentes (especialmente o orçamento da seguridade social). Em segundo lugar, a permanência de uma autonomia em relação aos recursos provenientes de um engenhoso sistema de transferências, sobretudo para as regiões mais pobres e Municípios do interior. Por fim, que possibilite uma melhor distribuição regional dos recursos, visando-se a compensação decorrente da concentração econômica e conciliando os interesses das diversas unidades que compõem a federação.<sup>81</sup>

#### 4.2.1 Bases do Federalismo Cooperativo

O Brasil, conforme visto, por meio da Constituição Federal de 1988, adotou um federalismo cooperativo de equilíbrio, nas palavras de Heleno Torres, “como medida de repartição de poderes na República (elemento político) e descentralização financeira, para realizar o dirigismo constitucional do desenvolvimento com redução das desigualdades sociais, econômicas e regionais.”<sup>82</sup>

A relação entre os membros da Federação, sejam Estados ou Municípios, deve pautar-se pela segurança jurídica, eficiência, integração, redução das desigualdades regionais, de acordo com todos os fundamentos do Estado Democrático de Direito previsto na Constituição Federal de 1988.

Machado Horta explica que “a relação entre federalismo, de modo geral, e cooperação surge na etimologia da palavra federal, que deriva de *foedus*: pacto, ajuste convenção, tratado, e entra na composição de laços de amizade, *foedus amicitiae*.”<sup>83</sup>

---

<sup>80</sup> AFONSO; RAMUNDO; ARAÚJO, 1998.

<sup>81</sup> AFONSO; RAMUNDO; ARAÚJO, 1998.

<sup>82</sup> TORRES, 2014, p. 316.

<sup>83</sup> HORTA, Raul Machado. **Direito Constitucional**. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 326.

Acerca do financiamento, tratando de sua abordagem financeira da Constituição Federal do Brasil de 1988, Heleno Torres tece importantes comentários. O modelo adotado foi o de um financiamento centrífugo, pelo qual a unidade central passa a ter responsabilidades pelo financiamento dos entes periféricos, fortalecendo-se o princípio da cooperação mútua, afastando-se do chamado federalismo dual, em que se espera a colaboração mínima indispensável, cujo financiamento das unidades federadas se dá tão-somente por meio de suas competências tributárias ou fontes de financiamento.<sup>84</sup>

Nesse sentido, concorda-se com o professor Heleno Torres quando esclarece que a Constituição Federal de 1988 ao optar por um modelo federativo centrípeto e cooperativo de financiamento das unidades federadas, perfaz-se em uma Constituição Financeira Cooperativa.<sup>85</sup>

Quanto ao federalismo financeiro, tem sido utilizado inclusive em Estados unitários, como, por exemplo, a França, tendo em mente os benefícios gerados com a descentralização financeira.

A cooperação entre os entes federados não se vislumbra tão-somente em relação vertical, partindo-se da União em direção aos Estados e, posteriormente, dos Estados em direção aos Municípios, mas permite-se, a partir da Constituição Federal, o favorecimento do desenvolvimento e redução das desigualdades regionais, sempre estando alerta para os objetivos prescritos no art. 3º, CF/88.<sup>86</sup>

Dessa forma, há uma integração entre os entes federados, não vertical, mas que demonstra a existência do nosso chamado federalismo cooperativo horizontal. Nesse esteio, devem ser preservadas as competências tributárias estipuladas constitucionalmente, visto que contribuem para autonomia e financiamento equilibrado do Estado Brasileiro.

Acerca da possibilidade de alteração das competências tributárias constitucionais, Heleno Torres esclarece

O outro princípio fundamental do federalismo, corolário da descentralização de poderes da União, é aquele do reconhecimento das

---

<sup>84</sup> TORRES, op. cit., p. 317.

<sup>85</sup> TORRES, 2014, p. 318.

<sup>86</sup> Ibidem, p. 320.

autonomias das pessoas do federalismo. Com este, atribui-se subjetividade às unidades do federalismo, enquanto pessoas de direito público interno, dotadas de órgãos jurídicos por meio dos quais exerce a competência material que lhes foram atribuídas constitucionalmente. Em virtude dessa afirmação de unidade é que se dá a distribuição funcional das competências dos Estados e Municípios, no que todas deverão atuar nos seus estreitos limites, vedada qualquer forma de invasão de competência, haja vista a ausência de hierarquia e garantia de igualdade jurídica entre as unidades autônomas. A este chamamos de princípio da simetria entre as unidades federadas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios)<sup>87</sup>

Sobre o tema, Gilberto Bercovici tece os pertinentes comentários:

“As transferências intergovernamentais de recursos são um instrumento de redistribuição de renda, com fundamentos nos princípios da igualdade e da solidariedade, não um subsídio ou uma forma de caridade dos entes mais ricos para os mais pobres”.<sup>88</sup>

As transferências entre os entes federados são, como visto, um dos mecanismos de o Estado buscar atingir os seus objetivos constitucionais, enquanto Federação.<sup>89</sup>

---

<sup>87</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. 2. ed. São Paulo: RT, 2012, p 354.

<sup>88</sup> BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003.

<sup>89</sup> **Tesouro Nacional**. [www.tesouro.fazenda.gov.br](http://www.tesouro.fazenda.gov.br)

A Constituição prevê a partilha de determinados tributos arrecadados pela União com os estados, o Distrito Federal e os municípios. As principais transferências constitucionais nessa categoria são os denominados Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e Fundo de Participação dos Estados (FPE), constituídos de parcelas arrecadadas do Imposto de Renda (IR) e do Imposto sobre a Produção Industrial (IPI).

Outros tributos arrecadados pela União e partilhados entre os entes federados são o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), o Imposto sobre a Produção Industrial Proporcional às Exportações (IPI-Exportação), a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre Combustíveis (CIDE-Combustíveis) e o Imposto sobre Operações Relativas ao Metal Ouro como Ativo Financeiro (IOF-Ouro). Destacam-se ainda como transferências constitucionais a Lei Complementar n° 87, de 1996, também chamada de Lei Kandir, que tratou do repasse de recursos por conta da desoneração do ICMS incidente nas exportações, e as retenções e transferências para o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb), que centraliza parcela de tributos (20%) arrecadados por todas as esferas de Governo para aplicação naquele setor de acordo com regras preestabelecidas. O Fundeb ainda recebe os recursos da chamada Complementação da União, por intermédio do orçamento do Ministério da Educação.

Cabe ao Tesouro Nacional, em cumprimento aos dispositivos constitucionais, efetuar as transferências dos recursos aos entes federados, nos prazos legalmente estabelecidos. No caso do Fundeb, compete ao Fundo Nacional da Educação (FNDE), entidade do Ministério da Educação, realizar os repasses, na condição de agente daquele fundo. Em relação aos Fundos de Participação (FPE e FPM), compete ainda ao Tesouro Nacional divulgar aos estados e municípios as previsões de receita e os valores liberados com as respectivas bases de cálculo.

Além das transferências constitucionais, leis específicas podem determinar o repasse de recursos a estados e municípios. O Tesouro Nacional efetuou repasses, nos últimos anos, de recursos a estados e municípios a título de Auxílio Financeiro para Fomento das Exportações, neste site tradicionalmente denominado FEX. Em 2009, efetuou extraordinariamente repasse aos municípios a título de Apoio Financeiro aos Municípios.

Isso não quer dizer, de maneira alguma, que o sistema tributário e financeiro brasileiro esteja na melhor e mais adequada formatação. A chamada guerra fiscal entre os Estados no âmbito do ICMS é um exemplo claro de necessidade de implementação de uma nova conjuntura fiscal, buscando maior eficiência tributária, transparência e, principalmente, cumprir com os objetivos constitucionais da Federação brasileira. O tema da guerra fiscal será abordado em seguida, momento em que se analisarão os malefícios da guerra fiscal entre os Estados, a perda de transparência e segurança jurídica, bem como a prejudicial unanimidade do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Voltando-se ao aspecto de financiamento do Estado, destaca-se o trabalho desenvolvido Banco Interamericano do Desenvolvimento, intitulado “*Recuadar no basta – los impuestos como instrumento de desarrollo*”.<sup>90</sup> Em referida análise, destaca-se a necessidade de os governos locais assumirem a responsabilidade por geração de ingressos de receitas próprios, no intuito de atender à demanda de desenvolvimento, urbanização e serviços locais.<sup>91,92</sup>

Importante ressaltar trecho dessa pesquisa, que trata de mecanismos para potencializar o desenvolvimento, com arrecadação de tributos locais:

Hay un gran potencial de ingresos tributarios subnacionales que no está siendo aprovechado, que además de contribuir a financiar el gasto local, podría mejorar la rendición de cuentas y la transparencia en la gestión fiscal subnacional. (...)

No hay una receta única para llevar a la práctica esas sugerencias, pues es preciso tener en cuenta los niveles de desarrollo económico y social, tanto nacional como local, las capacidades de los gobiernos subnacionales y las restricciones políticas.<sup>93</sup>

---

<sup>90</sup> CORBACHO, Ana; CIBILIS, Vicente Fretes; LORA, Eduardo. **Recuadar no basta – los impuestos como instrumento de desarrollo**. BID, 2013.

<sup>91</sup> Ibidem, p. 123.

<sup>92</sup> Sobre o tema, Ibidem, p. 123. “*La mayor responsabilidad fiscal es deseable por varias razones. Primero, conduciría a que las autoridades tengan mayor autonomía para tomar e implementar sus decisiones de política. Segundo, reduciría la dependencia de las transferencias del gobierno central. Y tercero, aumentaría la eficiencia e la transparencia en el gasto, dado que el pago del impuestos induce a los ciudadanos a exigir una mayor rendición de cuentas a sus gobernantes.*”

<sup>93</sup> CORBACHO, Ana; CIBILIS, Vicente Fretes; LORA, Eduardo. **Recuadar no basta. Los impuestos como instrumento de desarrollo**. Washington: BID, 2013, p. 145.

Existem, evidentemente, prós e contras em se estabelecer as tributações subnacionais. Tendo em vista o modelo federativo cooperativo estruturado no Brasil, a tributação subnacional é essencial para o fortalecimento da Federação. No entanto, estamos diante de modelo que merece ajustes, em virtude de seus desequilíbrios, mas de certa forma bastante inteligente, pois leva em consideração a heterogeneidade do país, bem como sua extensão territorial.

Difícil imaginar, portanto, um país com o território tão amplo sem que as entidades locais possuam uma certa autonomia financeira. Igualmente, em se tratando das desigualdades regionais, impossível haver um tratamento homogêneo, sem se levar em consideração as características econômicas, climáticas e históricas de cada região.

Não que o federalismo em si fosse indispensável no caso do Brasil, no entanto, nos parece uma boa alternativa, em termos de extensão territorial e heterogeneidade das regiões brasileiras. A descentralização orçamentária, apesar de bastante evidente, quando se fala em federalismo, resguardando-se um dos seus pilares, qual seja, a autonomia, propicia uma maior efetividade do desenvolvimento das regiões e prestação dos serviços locais. Veja-se, por exemplo, o caso da França, em que não existe o federalismo em si, sendo de fato um Estado Unitário, mas onde existe uma grande descentralização de serviços, permitindo-se um maior desenvolvimento das regiões.

## 5 O SISTEMA TRIBUTÁRIO

### 5.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Conforme sabido, o sistema tributário nacional encontra seu fundamento na Constituição Federal de 1988. Dentro deste referido sistema de normas, existe um subsistema, o sistema tributário constitucional, compreendido pelas normas constitucionais que tratam das matérias tributárias.

Diferentemente da maioria dos países de cultura ocidental, a Constituição Federal do Brasil estabelece várias e extensas normas constitucionais tributárias, deixando uma mobilidade bastante reduzida ao legislador infraconstitucional. Pode-se considerar que se trata de um sistema tributário rígido, característica bastante importante para as Federações, devido ao nível de detalhamento constitucional da matéria e à pouca mobilidade de nossa Constituição.<sup>94</sup> Trazidos esses breves comentários, passa-se aos contornos do Sistema Tributário Nacional.

Sabe-se que o vocábulo sistema pressupõe uma lógica, um método e uma harmonia convenientes a um determinado ordenamento. Assim sendo, sistema tributário seria o poder de organizar livremente um sistema e de exigir tributos em um espaço territorial de forma livre, à exclusão de qualquer outro poder concorrente<sup>95</sup>. Como pressupostos do sistema tributário, podemos citar a soberania fiscal, a autonomia técnica e a exclusividade na aplicação dos dispositivos tributários em um determinada área.

Em um sistema tributário ideal, é imprescindível que os tributos que compõem esse sistema sejam produtivos, ou seja, que sejam capazes de gerar rendimentos suficientes ao fisco; que tenham flexibilidade funcional para que a tributação seja um elemento incentivador da economia e não um entrave; que causem, nos termos da teoria do sacrifício, um esforço estritamente necessário ao contribuinte; que respeitem a capacidade

---

<sup>94</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 325.

<sup>95</sup> FALCÃO, Maurin Almeida. Desenvolvimento econômico e expansão dos sistemas tributários. **Anais do XIII CONPEDI**, Florianópolis, 2004, p.3.

contributiva de cada um; que sejam claros para modo e local do pagamento, bem como adotem a forma mais eficaz de arrecadação.<sup>96</sup>

Acerca da teoria do sacrifício, consagra-se pelo modelo segundo o qual os indivíduos que auferem mais renda devem contribuir em maior proporção, ou seja, devem se sacrificar mais em favor da sociedade.

No entanto, deve-se ter em mente que a teoria do sacrifício pune o acréscimo patrimonial e vem sendo substituída pelo custo da existência social.<sup>97</sup> Há de se destacar, no entanto, que, mesmo que calcada na ideia de custo de existência social, a progressividade merece ponderações.

Não há elementos, pelo menos no Brasil, que garantam que a camada mais favorecida socialmente tenha um custo social mais elevado. Reflexões sobre a disponibilização de serviços públicos no Brasil, como saúde e educação levam a pensamento contrário, segundo o qual, referidos serviços são utilizados em maior escala por aqueles que auferem menos renda.

Nesse sentido, o teoria do custo de existência social assume um caráter de redistribuição de renda, sob a ótica isonomia vertical e horizontal, pelo fato de que se revela proporcional, quanto à diferenciação, e equivalente, quanto ao mesmo nível de faixa de renda.<sup>98</sup>

Já os recursos orçamentários podem ser classificados nas seguintes principais categorias de receitas, demarcadas pela doutrina: tributária, que abarca todos os tributos instituídos pelo poder público para arrecadar receitas; de contribuições, que inclui as contribuições sociais e econômicas; patrimonial, que se refere às receitas advindas de exploração do patrimônio; industrial; agropecuária; de serviços, podendo ser comerciais,

---

<sup>96</sup> CARLUCI, José Lence. **Uma introdução ao sistema aduaneiro**. São Paulo: Aduaneiras, 1996, p. 179.

<sup>97</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3a ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 383

<sup>98</sup> *Ibidem*, p. 383.

financeiros, de comunicação, de transporte, dentre outros.<sup>99</sup> Neste estudo, somente nos interessam as receitas tributárias, ou seja, dos recursos advindos do sistema tributário.

Sabe-se que uma das formas mais eficazes de arrecadar receitas orçamentárias é por meio da instituição de tributos. Portanto, apresenta-se como um instrumento indispensável para a concretização das políticas governamentais e tem por objetivo o financiamento do Estado, tornando possíveis os projetos do governo, bem como garantir o exercício das funções públicas.<sup>100</sup>

No âmbito da extrafiscalidade<sup>101</sup>, o tributo pode ser instrumento de modificação social, estando nesse aspecto a sua função social, incentivando-se o desenvolvimento econômico de regiões menos desenvolvidas, privilegiando-se atividades específicas, além de ser um interessante instrumento no combate à concentração de renda. Serve, portanto, para corrigir a distribuição da renda e proporcionalizar os impactos tributários, seja de forma vertical ou de maneira horizontal, servindo como instrumento de política tributária de acordo com o local e a finalidade dos tributos.

De forma concisa, Riani explicita que: “Tributação é um instrumento através do qual as pessoas tentam obter recursos coletivamente para satisfazer às necessidades da sociedade”<sup>102</sup>. No sistema capitalista, a tributação atua principalmente nos ajustes feitos em relação à distribuição de renda na sociedade e na arrecadação de recursos para a prestação dos serviços públicos.

Partindo-se de uma perspectiva econômica, os impostos podem ser classificados em três grandes grupos, quais sejam: 1) impostos sobre o patrimônio ou sobre a riqueza; 2) impostos sobre a renda; 3) impostos sobre vendas de mercadorias e serviços ou sobre o consumo.

---

<sup>99</sup> RIANI, Flávio. **Economia do setor público**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1990, p. 37.

<sup>100</sup> Ibidem, p. 39.

<sup>101</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 233.

Costuma-se denominar de extrafiscal aquele tributo que não almeja, prioritariamente, prover o Estado dos meios financeiros adequados a seu custeio, mas antes visa a ordenar a propriedade de acordo com a sua função social ou a intervir em dados conjunturais (injetando ou absorvendo a moeda em circulação) ou estruturais da economia. Para isso, o ordenamento jurídico, a doutrina e a jurisprudência têm reconhecido ao legislador tributário a faculdade de estimular ou desestimular comportamentos, por meio de uma tributação progressiva ou regressiva, ou da concessão de benefícios e incentivos fiscais.

<sup>102</sup> Ibidem, p. 101.

Os impostos podem ainda ser diferenciados como gerais ou parciais. O tipo geral se refere aos impostos que teriam uma base de incidência ampla. De outro lado, os impostos parciais são aqueles cuja base de incidência seria restrita a um único elemento somente da base de incidência alargada. Apenas a título exemplificativo, imposto geral sobre a riqueza seria aquele incidente sobre o patrimônio de forma ampla e indiscriminada, ao passo que o imposto parcial seria restrito a um tipo de ativo, por exemplo, o imposto sobre propriedade imobiliária.<sup>103</sup>

Outra classificação relevante para os impostos trata-se da qualificação como diretos ou indiretos, de acordo com a localização do sujeito passivo que suporta o ônus do pagamento. Segundo Lobo Torres, impostos diretos seriam os tributos cujos contribuintes são os mesmos que arcam com o ônus da respectiva contribuição; e impostos indiretos seriam os tributos para os quais os contribuintes poderiam transferir total ou parcialmente o ônus da contribuição para terceiros.<sup>104</sup>

## 5.2. REPARTIÇÃO CONSTITUCIONAL DE COMPETÊNCIAS

O sistema tributário nacional adota um regime das competências privativas para a totalidade dos tributos. As definições acerca da competência para instituir impostos resta determinada pela Constituição Federal, ao estabelecer quais impostos podem ser criados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, delimitando a área de atuação constitucional de cada ente federativo.<sup>105</sup> Diante disso, passa-se à análise do texto constitucional. Veja-se:

Conforme o art. 145, a Constituição Federal estabelece quais as espécie de tributos que os entes federados poderão instituir, traçando a natureza de cada uma delas:

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:  
I - impostos;

---

<sup>103</sup> MARTINS, Cláudio. **Normas gerais do direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1969, p. 207.

<sup>104</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 321.

<sup>105</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 230.

- II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
- III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.<sup>106</sup>

Já o art. 153, Constituição Federal, aborda as competências privativas da União, quais sejam:

- 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.<sup>107</sup>

Por conseguinte, o art. 155, Constituição Federal, delimita quais impostos caberão aos Estados e ao Distrito Federal impostos:

- 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>108</sup>

No que concerne aos Municípios, a Constituição Federal igualmente delimitou a competência tributária, nos termos do art. 156, declarando a natureza dos Municípios como entes da Federação:

- 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>109</sup>

---

<sup>106</sup> BRASIL, 1988.

<sup>107</sup> Ibidem.

<sup>108</sup> Ibidem.

<sup>109</sup> Ibidem.

Por competência residual entende-se a instituição de imposto que não tenha sido explicitamente previsto na Constituição Federal. O teor do art. 153 da CF, como visto, dispõe acerca dos impostos que podem ser instituídos pela União.

No entanto, o dispositivo legal seguinte, art. 154, I, prevê que, além dos impostos previstos no referido artigo, a União tem competência residual para, desde que por meio de lei complementar, instituir impostos não previstos no rol mencionado, tendo como requisitos a não-cumulatividade e a ausência do mesmo fato gerador e base de cálculo daqueles listados.

Destaca-se a exigência do respeito ao princípio da não-cumulatividade, bem como a ausência de bitributação em relação os demais fatos geradores previstos constitucionalmente.<sup>110</sup>

Acerca da acepção econômica, tem-se que

as principais conclusões da teoria da taxação ótima sobre a distribuição das competências tributárias, sumariadas por Mcluren (1983), que podem servir de guia para o desenho de um sistema tributário de um país organizado sob a forma de federação, são as seguintes: i) impostos sobre fatores de produção com grande mobilidade são mais adequados para o governo central, enquanto impostos sobre fatores sem mobilidade são apropriados para os governos locais; ii) impostos cobrados com base na residência ou no destino, tais como impostos de renda da pessoa física, de vendas a varejo, de valor adicionado do tipo consumo, são mais adequados para níveis subnacionais de governo, enquanto impostos cobrados com base na origem, tais como impostos de renda da pessoa jurídica e valor adicionado do tipo renda, são apropriados para o governo central; iii) impostos sobre recursos naturais, mesmo que cobrados na origem, devem ser de competência federal; iv) a capacidade fiscal pode ter uma distribuição bastante desigual entre os governos subnacionais, havendo necessidade de mecanismos de equalização horizontal, em geral implementado através do governo central; v) a receita tributária de vários governos subnacionais pode ser insuficiente para cobrir os seus gastos, enquanto o governo federal pode ser capaz de arrecadar mais do que precisa, havendo necessidade de um processo de transferência de recursos vertical.<sup>111</sup>

---

<sup>110</sup> MACHADO, 2000, p. 232.

<sup>111</sup> BARBOSA, Fernando de Holanda. **Federalismo Fiscal, Eficiência e Equidade**: Uma Proposta de Reforma Tributária. Brasília: SINAFRESP/FENAFISCO, 1998, p. 3.

### 5.2.1 Imposto sobre o Consumo no Brasil

Tratados os dispositivos constitucionais acerca das repartições de competências tributárias, busca-se esclarecer alguns aspectos referentes aos impostos sobre o consumo no Brasil.

Numa abordagem histórica, destaca-se que na época Colonial existia um imposto intitulado Imposto de Consumo, apesar de não ser o único imposto incidente sobre o consumo da época. Referido tributo esteve presente nas Constituições de forma contínua, até o advento da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, momento no qual restou substituído pelo Imposto sobre Produtos Industrializados.

Nesses termos, o Imposto de Consumo era de competência da União, incidia sobre as vendas e era multifásico, ou seja, abrangia várias fases da cadeia produtiva, bem como incidia de maneira cumulativa. Importante ressaltar que não se tratava de tributo de base ampla, tendo característica seletiva, chegando por vezes a incidir somente sobre a venda de apenas duas espécies de produtos.<sup>112</sup>

Já em 1923, foi criado o Imposto sobre Vendas Mercantis, o qual foi modificado em sua nomenclatura para Imposto sobre Vendas e Consignações, no ano de 1934, cujas competências eram dos Estados, cumulativos, incidentes sobre as vendas mercantis. Sua incidência abrangia também as consignações, ou seja, quando ocorria a transferência de mercadorias entre os comerciantes, com intuito de promover a venda posterior por parte do consignatário.<sup>113</sup>

Com o advento da Reforma Tributária de 1967, o Imposto sobre Vendas e Consignações teve seu lugar sucedido pelo ICM, passando a ter natureza não-cumulativa.

---

<sup>112</sup> TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. **A Tributação Sobre o Consumo de Bens e Serviços**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 26.

<sup>113</sup> *Ibidem*, p.27.

No mesmo bojo da Reforma de 1967, foi criado o ISS, de competência dos Municípios, promovendo o desenvolvimento da capacidade tributária dos governos subnacionais.<sup>114</sup>

A Reforma Tributária de 1967 foi bastante relevante, pois proporcionou um maior equilíbrio dos entes da Federação, por meio da ampliação da competência tributária dos Estados e Municípios. A instituição do ICM, bem como a agregação de vários impostos municipais em um único Imposto Sobre Serviços de base ampla são indicativos dessas mudanças.<sup>115</sup>

No período da elaboração da Constituição Federal de 1988, após centralização do poder durante a ditadura militar, o objetivo era promover a descentralização. Com esse propósito, alargou-se a competência dos Estados para fazer constar na base de cálculo do ICM também combustíveis, energia e comunicação, criando-se a nomenclatura atual de ICMS.<sup>116</sup>

Portanto, no sistema tributário nacional existem três impostos que incidem diretamente sobre o consumo de bens e serviços, quais sejam: o IPI, de competência da União; o ICMS, de competência dos Estados e do Distrito Federal; e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de competência dos Municípios.<sup>117</sup>

Nos restringiremos aos ICMS, tendo em vista ser o tributo gerador da competição horizontal entre os entes federados.

O ICMS ou imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, como sabido, é de competência dos Estados e do Distrito Federal. Conforme visto, seu nascimento remete ao Imposto sobre Vendas Mercantis, imposto cumulativo, instituído no ano de 1923, de competência da União Federal. Por meio da Constituição Federal de 1934 a competência tributária do referido tributo foi transferida para os Estados.

---

<sup>114</sup> *Ibidem*, p. 26.

<sup>115</sup> REZENDE; OLIVEIRA, 2003, p. 32.

<sup>116</sup> *Ibidem*, loc. cit.

<sup>117</sup> TEIXEIRA, 2002, p. 242.

Na reforma tributária de 1967, quando da criação do ICM, foi instituído o princípio da não-cumulatividade, retirando o efeito em cascata do tributo.<sup>118</sup>

Como bem explicitado pelo nome, o imposto tem seu campo de incidência restrito às operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior.<sup>119</sup> O ICMS obedece ao princípio da não-cumulatividade, por determinação do art. 155, § 2º, inc. I, CF.<sup>120</sup>

Nos termos da não-cumulatividade, resta autorizada a compensação do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestações de serviços com o montante cobrado nas etapas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou Distrito Federal.

O ICMS guia-se pelo princípio do destino, além de atualmente não ocorrer o fato gerador quando das exportações, que são desoneradas integralmente de imposições tributárias, a partir da Lei Complementar n. 87/96.<sup>121</sup>

Pode ser considerado o principal instrumento tributário dos Estados e Distrito Federal, cujas alíquotas variam dentro do território nacional, com legislações específicas nos Estados e no Distrito Federal. No entanto, os Estados-membros passaram a utilizá-lo para promover a guerra fiscal, por meio de incentivos fiscais inconstitucionais e ilegais, visando a atração de empresas, gerando competição horizontal, utilizando-se, para tanto, de isenções e subvenções.

Lembra-se ainda a existência de cobrança do ICMS sobre operações e prestações interestaduais, sendo essa alíquota interestadual fixada por resolução aprovada pelo Senado Federal (art. 155 §2º incisos IV e V, CF). Em se tratando de cobrança sobre operações e

---

<sup>118</sup> Ibidem, p. 256.

<sup>119</sup> MACHADO, 2000, p.273.

<sup>120</sup> BRASIL, 1988.

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

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;

§ 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

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 nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal

<sup>121</sup> TEIXEIRA, 2002, p. 256.

prestações interestaduais, os frutos da arrecadação são rateados entre o Estado em que o bem é produzido e o Estado em que é comercializado.<sup>122</sup>

### 5.3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS E LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

O sistema tributário nacional, como sabido, encontra-se fundado na Constituição Federal de 1988. Dentro deste sistema de normas, encontra-se o sistema tributário constitucional, formado pelas normas constitucionais tributárias. Nesse contexto, o poder tributário no Brasil está regido por diversos princípios constitucionais que devem guiar o legislador infraconstitucional e que se constituem em limitações ao poder de tributar do Estado.<sup>123</sup>

Dessa forma, mais do que arrecadar, torna-se evidente a necessidade de melhorar o controle e a transparência do gasto público, simplificar a gestão tributária, deixando o ambiente negocial com maior segurança jurídica e com custo de conformidade mais reduzido, por meio da harmonização da legislação tributária dos Estados, especialmente no que se refere ao ICMS.

Sobre o tema, importante os dizeres de Fernando Rezende:

De qualquer modo, a busca do equilíbrio federativo implica em uma maior diversidade de opções tributárias, quase sempre centradas na existência de múltiplas incidências indiretas sobre o consumo de mercadorias e serviços. Tributos cumulativos, de mais fácil cobrança e fiscalização, convivem com formas mais modernas de tributação do consumo, a exemplo do imposto sobre o valor agregado, gerando distorções e ineficiências que prejudicam o contribuinte e a competitividade da economia. Em conseqüência, fica mais difícil conciliar as necessidades próprias de uma Federação com a rigorosa observância dos princípios clássicos de eficiência e equidade na tributação.<sup>124</sup>

---

<sup>122</sup> REZENDE; OLIVEIRA, 2003, p. 35.

<sup>123</sup> Ibidem, p. 378/400.

<sup>124</sup> REZENDE, Fernando. Globalização, federalismo e tributação. **Planejamento e Políticas Públicas**, n. 20. IPEA, 1999, p. 2-3.

Essencial, portanto, que sejam respeitados os principais fundamentos do sistema tributário constitucional brasileiro, que guiam a atuação do Estado e propiciam a concretização dos ditames constitucionais, por meio da limitação ao poder de tributar.

O Princípio da estrita legalidade está previsto no art. 150, I, CF: “Sem prejuízos de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem que a lei estabeleça”.<sup>125</sup>

Desta feita, o aumento ou a criação de tributos somente poderá ser realizada mediante expedição de lei. No entanto, esse princípio não somente traz a necessidade de previsão legal, mas estabelece que a lei traga em si os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional.

Já o Princípio da anterioridade tem sua previsão assentada no art. 150, III, *b*, CF: “Sem prejuízos de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] III – cobrar tributos: [...] *b*) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”.<sup>126</sup> Nesses termos, o diploma legal que estabelece ou majora o tributo deve ser publicado anteriormente ao início do exercício financeiro no qual se deseja efetuar a cobrança.

A Constituição de 1988 instituiu o princípio da irretroatividade da lei em seu art. 150, III, *a*: “Sem prejuízos de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III - cobrar tributos: *a*) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”.<sup>127</sup>

Apesar de conter a norma acima expressa, desnecessário seria, visto que o art. 5º, XXXVI, CF traz o seguinte texto: “XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.<sup>128</sup> Apenas a defesa do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada seriam o bastante para caracterizar a irretroatividade da lei tributária, visto que estão presentes na Carta Magna e, portanto, atingem todas as esferas

---

<sup>125</sup> BRASIL, 1988.

<sup>126</sup> *Ibidem*.

<sup>127</sup> BRASIL, 1988.

<sup>128</sup> *Ibidem*.

de direito, inclusive a tributária. No entanto, tendo em vista os chamados empréstimos compulsórios, foi realizada a inclusão desta norma específica no sistema tributário, apesar de já existente no âmbito geral.

O Princípio da tipologia tributária é caracterizado pela junção de dois elementos: hipótese de incidência e base de cálculo. O legislador constitucional optou por diferenciar as espécies tributárias e suas subespécies. Desta forma, torna-se possível a diferenciação entre taxa, imposto e contribuição de melhoria.

O Princípio da proibição de tributo com efeito de confisco não estava presente na Constituição anterior, sendo, portanto, uma inovação da Constituição Federal de 1988. A dificuldade não está na ideia do confisco, mas sim na sua configuração, visto que, como diz Paulo de Barros Carvalho, “aquilo que para alguns tem efeitos confiscatórios, para outros pode perfeitamente apresentar-se como forma lúdima de exigência tributária”.<sup>129</sup>

Portanto, a dificuldade está na delimitação da vedação apresentada pelo art. 150, IV, CF, *verbis*: “Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV - utilizar tributo com efeito de confisco”.<sup>130</sup> Haverá sempre uma subjetividade na indicação do que seria o confisco vedado pela nossa Carta Magna.

De acordo com o Princípio da vinculabilidade da tributação, a atividade do poder público está relacionada com as normas jurídicas que as permitem exercê-lo, por meio de direitos e deveres, mediante atos discricionários e vinculados. O princípio da vinculabilidade da tributação diz que os atos nas instâncias tributárias devem ser somente vinculados. No entanto, resta demonstrado que esse princípio não é tão rígido, pois são numerosos os atos discricionários na administração tributária. Referido comportamento não causa estranheza, pois principalmente na área da fiscalização tributária faz-se necessário o uso da discricionariedade.<sup>131</sup>

Princípio da uniformidade geográfica: está estabelecido pelo art. 151, I, CF, o princípio da uniformidade geográfica:

---

<sup>129</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 161.

<sup>130</sup> BRASIL, *op. cit.*

<sup>131</sup> HARADA, 2006, p. 384.

Art. 151 - É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.<sup>132</sup>

De forma bastante clara, esse princípio visa inibir qualquer tipo de preferência ou distinção entre os Estados, Distrito Federal ou Município. Esse princípio tem extrema relevância para o presente estudo. Veja-se que o texto constitucional traz uma ressalva, permitindo-se concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

Ora, nenhum princípio pode ser analisado individualmente. Conforme as lições de Alexy<sup>133</sup>, é preciso que seja realizado o sopesamento dos princípios. No caso em análise, tem-se a convivência do princípio da uniformidade geográfica com o da solidariedade e da lealdade federativa.

O Princípio da não-discriminação tributária, em razão da procedência ou do destino dos bens, está previsto no art. 152, CF “Art. 152 - É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”.<sup>134</sup>

Assim, não poderá ser feita qualquer diferenciação de tributos, levando em conta a que região do país se destina ou em que região tem origem determinado bem ou serviço. Claramente que este princípio também sofre interferências no âmbito federativo, para que sejam implantadas as políticas públicas de redução das desigualdades regionais.

O Princípio da territorialidade da tributação não tem previsão expressa, mas trata-se de princípio fundamental para o bom funcionamento do sistema tributário, visto que prevê que a lei terá efeitos sobre os limites geográficos da pessoa política que a editou, desta

---

<sup>132</sup> BRASIL, 1988.

<sup>133</sup> ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 90-91

<sup>134</sup> Ibidem.

forma, lei federal, terá validade em território nacional, estadual, no Estado que a editou, e assim por diante.<sup>135</sup>

Igualmente, o Princípio da indelegabilidade da competência tributária não possui previsão constitucional. No entanto, encontra-se previsto subjetivamente no corpo constitucional, quando este delimita a competência para tributação. Já o Código Tributário Nacional o explicita em seu art. 7º:

A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.<sup>136</sup>

No entanto, é possível que seja transferida a capacidade ativa, que não se confunde com a transferência da competência tributária. Sobre o tema, assevera Barros Carvalho:

[...] dois pontos devem ser anotados: a) a proibição não atinge a transferência da titularidade para ser sujeito ativo de obrigações tributárias, isto é, torna-se possível que a pessoa credenciada a exercer a competência tributária, depois de fazê-lo, indique outra pessoa como titular da capacidade ativa; e b) ainda que o Código Tributário Nacional veicule disposição explícita, adotando o cânone da indelegabilidade, não perde ele sua magnitude de princípio constitucional tributário, e o faz integrando o subconjunto dos implícitos.<sup>137</sup>

#### 5.4 OBJETIVOS FUNDAMENTAIS CONSTITUCIONAIS

Conforme sabido, o art. 3º da Constituição Federal do Brasil estabelece os objetivos fundamentais da República, quais sejam: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

---

<sup>135</sup> HARADA, op. cit., p. 395.

<sup>136</sup> BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966.

<sup>137</sup> CARVALHO, 2003, p.165.

Na linha da realização concreta e da força normativa da constituição, conforme ensina Konrad Hesse, a Constituição tem o dever de estabelecer meios para que os objetivos da Federação sejam implementados, traduzindo-se em realidade. Especialmente no caso das Federações, em respeito ao princípio da lealdade federativa, os compromissos de cooperação e solidariedade são essenciais, permitindo-se as ações e políticas públicas necessárias para a consecução dos objetivos em favor da unidade.

Sobre as escolhas públicas, sem se desvencilhar do intuito de sua atuação, a Federação deve ter em mente a solidariedade, visto que revela-se como característica imprescindível para a ocorrência dos benefícios sociais almejados pela Constituição em seu art. 3º, decorrentes do desenvolvimento social intersubjetivo e resultante, hodiernamente, da respectiva intervenção da atividade estatal tanto junto aos membros da Federação, quanto em relação aos particulares.<sup>138</sup>

Dessa feita, os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil são os elementos que norteiam a atuação estatal, servindo como diretrizes vinculantes, devendo ser levados em consideração por todos os entes da Federação. No caso do Sistema Tributário e Financeiro Nacional, igualmente, os objetivos da Federação devem ser perseguidos e respeitados por todos os entes, com equilíbrio entre receitas e despesas públicas.

Quando falamos em objetivos, pensamos em preceitos que devem guiar as ações do Estado, ou seja, metas que serão alcançadas por meio de ações concretas. No entanto, são direcionamentos amplos, que necessitam de normas infraconstitucionais que permitam a sua concretização. Portanto, os entes federados, por meios de seus poderes legislativos e executivos, devem seguir os objetivos constitucionalmente traçados, por meio de ações direcionadas ao interesse público da Federação, concedendo maior concretude aos objetivos da República.

Nesse sentido, Phillip França traz as seguintes considerações:

---

<sup>138</sup> FRANÇA, Phillip Gil. Objetivos Fundamentais da República Federativa do Brasil e Escolhas Públicas: Perspectivas de Caminhos Constitucionais de Concretização do Desenvolvimento Intersubjetivo. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro**, v. 2, 2013, p. 9407.

Além do específico mandamento constitucional do Estado de promoção efetiva de desenvolvimento e do bem de todos, observa-se a dicção fundamental do dever estatal de estabelecimento de benefícios sociais que assegurem a isonomia dos envolvidos em qualquer atividade por si regulada. Nessa acepção, a Constituição determina que o Estado atue no sentido do pleno atendimento dos objetivos fundamentais da República de construção de uma sociedade livre, justa e solidária e do exercício de sua atuação em prol de uma melhor qualidade de vida do povo, de maneira a afastar qualquer forma de discriminação ou preconceitos. Elementos esses que constroem a ideia de que o Estado busca, como objetivo fundamental da República, a partir da conjugação dos ditames normativos estabelecidos no art. 3.º da CF/88, o efetivo desenvolvimento intersubjetivo de seus partícipes, sendo seu sucesso alcançando quando o mínimo possível de viabilidade deste desiderato é sentido na vida daqueles que estão sob a égide de sua regulação.<sup>139</sup>

Assim, a concretização dos objetivos fundamentais da Federação somente é alcançada quando os poderes estatais, visando o bem público, traçam políticas públicas condizentes com os princípios constitucionais, permitindo o desenvolvimento equânime dos entes federados.

Uma sociedade livre, justa e solidária somente é viável quando se permite o desenvolvimento nacional por meio da redução das desigualdades regionais e erradicação da pobreza. Tem-se que o desenvolvimento nacional já constava na Constituição de 1967 como um dos princípios da ordem econômica (art. 157)<sup>140</sup>, bem como na Constituição de 1969, como um fim a ser realizado pela ordem econômica juntamente com a justiça social (art. 160)<sup>141</sup>. Já na Constituição de 1988 passa a ser um dos objetivos fundamentais da

---

<sup>139</sup> FRANÇA, 2013, p. 9407.

<sup>140</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 1967.

Art 157 - A ordem econômica tem por fim realizar a justiça social, com base nos seguintes princípios:

I - liberdade de iniciativa;

II - valorização do trabalho como condição da dignidade humana;

III - função social da propriedade;

IV - harmonia e solidariedade entre os fatores de produção;

V - desenvolvimento econômico;

VI - repressão ao abuso do poder econômico, caracterizado pelo domínio dos mercados, a eliminação da concorrência e o aumento arbitrário dos lucros.

<sup>141</sup> BRASIL. **Emenda Constitucional n. 1 de 17 de outubro de 1969**.

Art. 160. A ordem econômica e social tem por fim realizar o desenvolvimento nacional e a justiça social, com base nos seguintes princípios:

I - liberdade de iniciativa;

II - valorização do trabalho como condição da dignidade humana;

III - função social da propriedade;

IV - harmonia e solidariedade entre as categorias sociais de produção;

V - repressão ao abuso do poder econômico, caracterizado pelo domínio dos mercados, a eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros; e

VI - expansão das oportunidades de emprego produtivo.

República Federativa do Brasil, revelando-se a relevância interpretativa da modificação da posição no texto constitucional .

Vê-se, portanto, que o desenvolvimento, em seu contexto mais atual, está relacionado com avanço do desenvolvimento econômico e social, sendo certo que passa pelo desenvolvimento nacional e regional. Como membros de um mesmo quebra-cabeça, as partes da Federação são responsáveis por fazer o todo se formar solidariamente, por meio de objetivos comuns.

Conforme destaca José Afonso da Silva,

não se quer um mero crescimento econômico, sem justiça social – pois, faltando esta, o desenvolvimento nada mais é do que simples noção quantitativa, como constante aumento do produto nacional, como se deu regime anterior, que elevou o país à oitava potência econômica do mundo, ao mesmo tempo em que o desenvolvimento social foi mínimo e a miséria se ampliou.<sup>142</sup>

Torna-se cristalino, portanto, que o crescimento não é sinônimo de desenvolvimento, enquanto o primeiro tem relação tão-somente matemática ou quantitativa, o segundo trata da melhoria da qualidade de vida, dos índices de desenvolvimento humano da coletividade, do senso de solidariedade e União<sup>143</sup>.

Nesse sentido,

o desenvolvimento é um processo econômico, social, cultural e político abrangente, que visa ao constante incremento do bem-estar de toda a população e de todos os indivíduos com base em sua participação ativa, livre e significativa no desenvolvimento e na distribuição justa dos benefícios daí resultantes (ONU, Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento, 4.12.1986).

<sup>142</sup> SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 46.

<sup>143</sup> Sobre o tema, a ONU, Na Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento, se manifestou: Organização das Nações Unidas. **Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento**, 1986. Artigo 8º.

Os Estados devem tomar, em nível nacional, todas as medidas necessárias para a realização do direito ao desenvolvimento e devem assegurar, inter alia, igualdade de oportunidade para todos, no acesso aos recursos básicos, educação, serviços de saúde, alimentação, habitação, emprego e distribuição equitativa da renda. Medidas efetivas devem ser tomadas para assegurar que as mulheres tenham um papel ativo no processo de desenvolvimento. Reformas econômicas e sociais apropriadas devem ser efetuadas com vistas à erradicação de todas as injustiças sociais.

Os Estados devem encorajar a participação popular em todas as esferas, como um fator importante no desenvolvimento e na plena realização de todos os direitos humanos.

Nos termos trazidos pela Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento da ONU, desenvolvimento é o

direito humano inalienável em virtude do que toda pessoa humana e todos os povos estão habilitados a participar do desenvolvimento econômico, social, cultural e político, a ele contribuir e dele desfrutar, no qual todos os direitos humanos e liberdades fundamentais possam ser plenamente realizados (ONU, Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento, 4.12.1986, art. 1º).<sup>144</sup>

Por fim, deve-se destacar que os objetivos da República não se confundem com os objetivos de determinado governo, mas o último deve pautar-se pelos mesmos objetivos constitucionais, sob pena de inconstitucionalidade de seus atos, ao passo que os objetivos da República são perenes.

---

<sup>144</sup> Organização das Nações Unidas. **Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento**, 1986.

## 6 ANÁLISE SISTÊMICA DO FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO

Conforme se destacou desde a introdução do presente estudo, a abordagem aqui realizada trata da teoria sistêmica de Luhmann, com foco no papel do Poder Legislativo para fins de mitigação dos conflitos entre os entes federados. Não se busca, de maneira alguma, traçar conjecturas acerca da teoria em si, mas analisar o federalismo fiscal brasileiro sob a luz da teoria sistêmica, fortalecendo o federalismo cooperativo e diminuindo as divergências por recursos entre os Estados-membros.

Isso porque, seja em caráter *lato sensu*, seja em relação especificamente à mencionada teoria Luhmanniana, percebe-se que Brasil possui um sistema jurídico estruturado, mas com dificuldades internas de cunho tributário-federalista, com foco na competição horizontal.

### 6.1 IMPACTOS DO FEDERALISMO FISCAL NOS ESTADOS-MEMBROS

Nos termos do capítulo dedicado às formas de organização do Estado, o pacto federativo, enquanto método político-jurídico, objetiva não apenas ordenar, no território de uma nação, o seu poder geopolítico interno, permitindo uma administração pública eficaz e propiciando uma integração geoeconômica nacional, mas objetiva expressar externamente a soberania do Estado, por meio da União. Neste contexto, em países de dimensão territorial continental como o Brasil, a adoção do sistema federativo promove vantagens competitivas, sendo vistos como amplos mercados internos sem barreiras fiscais e tarifárias.<sup>145</sup>

O federalismo fiscal, em sua natureza, tem como pressuposto a concessão de maior autonomia para os entes federados. No caso brasileiro, essa autonomia se reflete nos Estados e Municípios, por meio da repartição de competência tributárias constitucionalmente estabelecida. Tem-se, portanto, que a prestação de serviços públicos

---

<sup>145</sup> CARVALHO, David Ferreira. Pacto Federativo e Descentralização Fiscal. Papers do NAEA (UFPA), Belém - Pará, v. 138, 2000, p. 1-23.

também deve ser descentralizada, viabilizando uma aproximação maior junto à população e tornando-os mais eficientes.

A questão do financiamento do Estado também merece atenção, tendo em vista que a eficiência e a qualidade da prestação dos serviços públicos estão diretamente ligadas à capacidade financeira dos entes responsáveis pela prestação dos referidos serviços. A capacidade arrecadatória, concedida por meio da repartição de competência tributária, deve estar alinhada com as políticas nacionais de desenvolvimento, visando uma maior eficiência do gasto público.

No caso brasileiro, a amplitude territorial e a diversidade geográfica tornam a equalização ainda mais difícil. Deve-se, portanto, atentar para a repartição de encargos entre as esferas federal, estadual e municipal do sistema federativo. Em alguns casos, a necessidade das políticas públicas locais é evidente, tendo em vista a proximidade com a população diretamente atendida. Já em outros, tem-se um gasto reduzido e maior efetividade por meio de políticas nacionais de desenvolvimento e atendimento social.

Destaca-se que não se trata de assistencialismo aos Estados e Municípios, por meio de repasses e fundos de participação, necessita-se garantir a capacidade arrecadatória dos entes federados por meio do desenvolvimento, sempre em compatibilidade com os serviços e gastos determinados constitucionalmente. Esse é o grande desafio no federalismo em geral e, especialmente, no caso brasileiro.

Acerca dos serviços públicos sob responsabilidade de cada ente federado,

para alguns, a especificação dos encargos do governo federal poderia circunscrever – se, por exemplo, às atividades de segurança nacional, justiça, função legislativa, desenvolvimento regional, diplomacia e comércio exterior, energia e recursos naturais, comunicação, agricultura, indústria, transporte interestadual, relações trabalhista, seguridade social, migração, ciência e tecnologia, estatísticas nacionais e política macroeconômica e de desenvolvimento nacional, etc. Enquanto as demais funções como, por exemplo, educação, saúde, saneamento, polícia, assistência social, transporte público, cultura, proteção ao meio ambiente, etc. poderiam ser administradas pelos Estados e Municípios (Martone at alli, 1994).<sup>146</sup>

---

<sup>146</sup> CARVALHO, 2000.

Diante da incapacidade de os Estados atenderem adequadamente os cidadãos, por meio de serviços públicos de qualidade, em contra partida aos impostos elevados, o Banco Mundial tem se posicionado acerca da necessidade de descentralização fiscal, buscando-se maior eficiência e desenvolvimento.<sup>147</sup>

A consciência da diversidade política, cultural, social e econômica vivenciada no Brasil torna mais clara a necessidade de cada ente federado, sempre alicerçado no Princípio da Lealdade Federativa e buscando uma sociedade livre, justa e solidária, promover as melhores políticas pública locais. Eficiência e crescimento devem caminhar juntos, em busca do desenvolvimento do Brasil como um todo, como Federação.

Nesse sentido, o processo de descentralização fiscal, com a observância dos princípios que guiam o federalismo, pode ser um mecanismo de colaboração para a gestão eficiente do gasto público, visto que, em diversos setores, somente o ente que está mais perto da sociedade pode entender e escolher as melhores políticas públicas, visando ao seu desenvolvimento, reduzindo os custos operacionais, bem como estimulando os investimento públicos e privados na economia.

Dessa maneira, o papel central da União estaria em coordenar o desenvolvimento nacional, diante das peculiaridades de cada região do país, utilizando-se, para tanto, de políticas macroeconômicas.<sup>148</sup> Quanto mais homogeneidade econômica existir na Federação, maior será a união e a lealdade.

---

<sup>147</sup> TANZI, Vito. Fiscal Federalism and Decentralization: a Review of Some Efficiency and Macroeconomic Aspects. **Annual Bank Conference on Development Economics World Bank**, Washington, D.C., 1995.

<sup>148</sup> RESENDE, Guilherme Mendes. Brasil: **Dez anos da Política Nacional de Desenvolvimento Regional (PNDR)**. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. [www.ipea.gov.br](http://www.ipea.gov.br): Sobre a Política Nacional de Desenvolvimento Regional (PNDR) do Ministério da Integração Nacional (MI), são relevantes alguns comentários. Inicialmente, a PNDR teve dois objetivos principais: i) reduzir as desigualdades regionais; e ii) ativar as potencialidades de desenvolvimento das regiões brasileiras, atuando nos territórios que interessam menos aos agentes do mercado, valorizando as diversidades locais. Ou seja, objetiva-se reverter a trajetória das desigualdades regionais e explorar os potenciais endógenos da diversa base regional brasileira. O arranjo de articulação institucional, criado em 2003 para a implementação da PNDR, propôs três escalas de coordenação, em nível federal, macrorregional e sub-regional. Esse reconhecimento de coordenação é digno de nota, visto que a maioria das intervenções no território exige uma complexa combinação de ações e de articulações entre os diferentes níveis de governo (federal, estaduais, locais ou outro ente público regional) e os demais entes privados que perpassam, muitas vezes, os limites administrativos.

Além disso, não existe uma escala de análise capaz de sintetizar toda a dinâmica regional e que seja mais precisa que as outras, sendo que uma abordagem multiescalar revela-se útil para um melhor entendimento da maioria das questões regionais (Resende e Magalhães, 2013). Verificava-se, pois, que em todas as macrorregiões do país coexistiam sub-regiões dinâmicas, competitivas, com elevados rendimentos relativos

No entanto, apesar de se tratar de questão predominantemente fiscal e econômica, existe um forte componente político nela, visto que depende de decisões que envolvem os atores políticos da União e dos entes federados, com a participação da sociedade civil, por meio das representações de indústria, comércio e contribuintes, para que exista um ambiente mais transparente e juridicamente seguro.

## 6.2 COMPETIÇÃO HORIZONTAL

A competição horizontal<sup>149</sup> vislumbrada no Brasil, por meio da chamada guerra fiscal entre os Estados-membros, vem sendo discutida há bastante tempo. Os incentivos

---

médios e sub-regiões com precárias condições de vida e sinais de estagnação. Com essa perspectiva a PNDR adotou, acertadamente, uma abordagem das desigualdades regionais em múltiplas escalas. Nesse sentido, foi um avanço em relação à visão tradicional, que resumia o problema regional brasileiro ao atraso relativo das macrorregiões Norte e Nordeste. A PNDR também definiu uma tipologia de regiões para delimitar áreas prioritárias de atuação. A formulação das regiões prioritárias foi obtida pelo cruzamento de duas variáveis: rendimento domiciliar médio e crescimento do produto interno bruto (PIB) per capita. O cruzamento das duas variáveis resultou em quatro grupos definidos de regiões (microrregiões de alta renda, dinâmicas, estagnadas e de baixa renda). Com exceção das microrregiões de alta renda, as demais seriam espaços prioritários para a ação da PNDR.

Dois outros pontos importantes da proposta da PNDR eram: i) a criação do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR), que permitiria à política contar com uma maior fonte de recursos capaz de financiar territórios além das macrorregiões tradicionalmente apoiadas, bem como dispor de recursos não reembolsáveis para apoiar ações estratégicas; e ii) a Câmara de Políticas de Integração Nacional e Desenvolvimento Regional que tinha um papel crucial de coordenação e de articulação das políticas setoriais nos territórios menos desenvolvidos. Entretanto, conforme o próprio MI reconhece, [a] despeito desses avanços, os dois principais pilares da política, o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional proposto e a Câmara de Políticas de Desenvolvimento Regional, frustraram-se, comprometendo seriamente a implementação da política (Brasil, 2012).

<sup>149</sup> Sobre o tema, comentários pertinentes feitos sobre a decisão do STF na ADI 4481/PR.: PAULA Jr., Aldo de. A Guerra Fiscal esta morta. Vida londa à Guerra Fiscal. **JOTA**, 13 mar. 2015. “O Supremo Tribunal Federal julgou mais um caso de Guerra Fiscal de ICMS na sessão de 11/03/2015 (ADI 4481/PR, Rel. Min. Roberto Barroso). Como em inúmeros outros, o benefício fiscal foi declarado inconstitucional pelo Plenário porque concedido unilateralmente pelo Estado sem autorização prévia em convênio elaborado no âmbito do Confaz. Até aqui, nada de novo. Mudam os atores, mas o fundamento e o objeto são os mesmos e a jurisprudência do Tribunal é pacífica pela inconstitucionalidade destes benefícios unilaterais.

A novidade e importância da decisão estão na modulação dos efeitos no tempo desta inconstitucionalidade. O Tribunal entendeu, pela primeira vez em matéria de Guerra Fiscal, que os efeitos da declaração de inconstitucionalidade atingiriam apenas os fatos futuros (da data do julgamento e não da publicação, o que também é uma novidade).

A modulação de efeitos é polêmica em nosso sistema jurídico porque colide com a teoria da nulidade das normas produzidas em desacordo com a Constituição, base teórica do nosso controle jurisdicional de constitucionalidade (“A lei ou é constitucional ou não é lei. Lei inconstitucional é uma contradição em si.” ADI nº 2/DF. Rel. Min. Paulo Brossard. STF. Pleno. DJU 21/11/1997). Segundo esta teoria, o ato (normativo) produzido em desacordo com a Constituição contém um vício insanável e é nulo desde a origem, por isso que o Tribunal, ao decidir, apenas declara o vício existente e retira a norma do ordenamento desde sua edição (sempre foi nula). Os efeitos são, neste cenário, retroativos (*ex tunc*). (...)

Com esta decisão, mantida a constitucionalidade da norma até sua declaração de inconstitucionalidade, tem-

fiscais vem sendo concedidos sem a autorização do CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária. Essa prática gera perda de arrecadação para os entes federados, promovendo uma competição predatória, apesar de a geração de empregos e riqueza para a região. Sabe-se que o argumento utilizado para a defesa da guerra fiscal é a implantação de indústria em regiões menos favorecidas, permitindo o desenvolvimento local. No entanto, o que se percebe atualmente é uma espécie de leilão de incentivos fiscais, tornando a concorrência agressiva, prejudicando a arrecadação de tributos e promovendo afronta direta às normas legais.

Sobre o tema, Heleno Torres esclarece

A guerra fiscal gera impacto negativo nas finanças estaduais que, ao final, poderão comprometer a execução de serviços públicos e causar externalidades que afetam outros Estados da Federação e prejudicam o país com um todo. Essa guerra seria superada com a atualização da Lei Complementar n. 24/75, mediante modificações que disciplinem: (i) critérios materiais qualitativos para concessão de incentivos fiscais; (ii) a eliminação da unanimidade e criação de quórum para tomada de decisão no Confaz por maioria absoluta; (iii) a obrigação do Estado de destino de aceitar o crédito integral escriturado pelo contribuinte; (iv) uniformidade

---

se que os contribuintes que alocaram seus investimentos àquele Estado terão resguardados seus direitos relativos à fruição daquele benefício fiscal até a data da decisão.

Os demais Estados, por sua vez, não poderão recusar a vigência e eficácia da norma do benefício fiscal naquele período e tampouco glosar os créditos de ICMS apoiados em seus dispositivos.

Esta última consequência da decisão não foi expressamente discutida, mas é decorrência lógica da modulação e atinge diretamente diversos outros casos em andamento pelo país (vide tema 490 da Repercussão Geral – Creditamento de ICMS incidente em operação oriunda de outro ente federado que concede, unilateralmente, benefício fiscal. RE nº 628075).

Por fim, destaca-se que a solução foi construída em um julgamento de cerca de cinquenta minutos em uma ação direta de inconstitucionalidade contra benefício fiscal no âmbito da Guerra dos Portos que, conforme apontado pela Confederação Nacional das Indústrias (CNI), autora da ação, não trouxe desenvolvimento para a indústria local ou emprego para o Estado, ao contrário, favorecia as importações em detrimento da indústria nacional.

Este ponto é interessante porque o tema é objeto de Proposta de Súmula Vinculante nº 69/2012 (PSV 69) que gerou amplos debates entre os Estados e os contribuintes atingidos pelos reflexos dos benefícios fiscais unilaterais, incluída a discussão sobre a modulação dos efeitos da Súmula Vinculante. Pela proposta, “qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do Confaz, é inconstitucional”.

Como a matéria foi decidida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal e o contexto normativo e fático é o mesmo dos demais casos sobre Guerra Fiscal de ICMS – aliás, é mais grave que os casos de benefícios fiscais de ICMS concedidos pelo Estado para estímulo à produção e ao emprego em seu território -, é legítimo esperar, por exigência de isonomia e coerência do Sistema Normativo, que a solução seja replicada para os demais casos em andamento de benefícios fiscais concedidos pelos Estados sem amparo em Convênio.

Com esta uniformização encerra-se um capítulo da tumultuada relação entre os entes federativos e destes com seus contribuintes. Entretanto, a desigualdade regional e a ausência de política nacional de desenvolvimento para os Estados menos favorecidos permanecem e certamente a Guerra Fiscal trará novos e importantes problemas para o Supremo. O principal deles decorrente da lógica utilitarista adotada para este julgamento. O que impedirá os Estados de editarem novos benefícios inconstitucionais?

de alíquotas nas operações de circulação de mercadoria em geral, salvo as exceções deliberadas multilateralmente no Confaz; e (v) criação de um fundo de compensação para as desigualdades regionais.<sup>150</sup>

Muitos dos incentivos fiscais concedidos ilegalmente já foram declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, acertadamente. O que se percebe é a ausência de normas inibidoras da referida prática ou, ainda, modificações legislativas que permitam a concessão de incentivos fiscais sem a concordância unânime dos entes federados.

Por meio de uma perspectiva histórica, Prado esclarece que, desde os anos 1950, o Brasil vem se utilizando de incentivos fiscais para fins de implantação de programas de desenvolvimento regional. Dessa feita, sob a sua perspectiva, a guerra fiscal é apenas uma expressão mais competitiva desses programas já utilizados pela União, com aspecto conflituoso e desordenado.<sup>151</sup>

A competição horizontal entre os Estados-membros teve início com a reforma tributária de 1967, a qual concedeu maior autonomia aos Estados da Federação, intensificada com a capacidade cada vez mais frágil de controle das relações econômicas regionais por parte do governo central. Nesse contexto, cabe ressaltar a adoção no princípio da origem no ICMS.<sup>152</sup>

Na década de 80, em razão do fim da ditadura, houve um movimento de descentralização político-fiscal bastante evidente, tendo em mente que o regime político necessitava afirmar-se como democrático e romper com a centralização ocorrida no período de regime autoritário. A descentralização fiscal e o fortalecimento dos demais entes da Federação culmina com a Constituição Federal de 1988, em resposta ao novo regime democrático implantado.

Tem-se que a guerra fiscal teria ficado

mais intensa devido às desigualdades regionais e recursos internos limitados em cada Estado para investir, podendo assim valer a pena para

---

<sup>150</sup> TORRES, 2014, p. 410.

<sup>151</sup> PRADO, Sérgio. Guerra Fiscal e Políticas de Desenvolvimento Estadual no Brasil. **Economia e Sociedade**, Campinas, v. 13, p. 1-40, dez. 1999, p. 2.

<sup>152</sup> SILVEIRA, Matheus Torma da. **Competição tributária horizontal no Brasil**: Uma abordagem de economia política moderna. 2015. Dissertação de Mestrado - UFRGS, Porto Alegre, 2015, p. 9.

um Estado entrar nesse jogo. Três fatores são citados por eles como condicionantes da guerra fiscal desde os anos 1980: i) descentralização política e institucional, impulsionada pela Constituição de 1988; ii) mudança no papel do Estado, que passou a ocupar o papel antes exercido pelo governo federal, agora fragilizado; e iii) retomada dos investimentos privados, principalmente com a abertura da economia.<sup>153</sup>

A maior dificuldade a ser enfrentada pelo Brasil é, sem dúvidas, a diversidade existente desde o seu processo de formação, fomentando-se a unidade entre entes federados diversos e com características distintas.

No entanto, com a Constituição Federal de 1988, a autonomia dos Estados-membros cresceu, especialmente em relação ao ICMS, e as políticas nacionais de desenvolvimento regional diminuíram, enfraquecendo o papel da União de agente coordenador da Federação.

A existência da guerra fiscal, portanto, privilegia interesses privados, em detrimento do poder público, desestruturando a cadeia produtiva das regiões, ocasionando, por vezes, um crescimento que não se reflete em desenvolvimento, pela ausência de políticas públicas e coordenação eficiente.

Apesar de a competição horizontal visar a atração de investimentos para as regiões que concedem incentivos fiscais, a tomada de decisão das empresas domésticas e estrangeiras para a definição de sua localidade leva em consideração inúmeros outros fatores, como logística, custos, mão-de-obra, infraestrutura e mercado consumidor.

Nesse cenário, os incentivos fiscais podem ser classificados em dois grupos principais: a) o grupo dos aspectos sistêmicos, que abarcam processos de desregulamentação do mercado e a criação de instituições públicas voltadas para o desenvolvimento regional; b) o grupo dos benefícios seletivos, onde se encontram as melhorias localizadas de infraestrutura, garantias de terrenos, redução da carga tributária e concessão de crédito subsidiado. Tendo em vista o caráter de médio prazo das medidas sistêmicas, observa-se um impacto menor no processo decisório das empresas.<sup>154</sup>

---

<sup>153</sup> Ibidem, p. 11.

<sup>154</sup> PRADO, 1999, p. 21.

### 6.1.1 O papel do CONFAZ

Para que se possa analisar o papel do CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária, enquanto instituto que visa a harmonia entre os Estados-membros no federalismo fiscal brasileiro, essencial que façamos uma análise histórica das circunstâncias de sua criação.

O federalismo fiscal, conforme visto anteriormente, consagra-se pela repartição de competências tributárias em um Estado com organização federativa, em que concedem-se meios de financiamento dos serviços públicos aos entes da Federação.<sup>155</sup>

Régis Fernandes de Oliveira esclarece que :

significa a partilha dos tributos pelos diversos entes federativos, de forma a assegurar-lhes meios para atendimento de seus fins (...) Não só dos tributos, no entanto, mas também das receitas não tributárias, como as decorrentes da exploração de seu patrimônio (preço), da prestação de serviços decorrentes da concessão ou da partilha do produto da produção, de energia elétrica e da produção mineral, na forma do parágrafo 1º, do artigo 20, da Constituição Federal.<sup>156</sup>

Para Fernando Scaff,

o estudo do federalismo fiscal pode ser dividido em duas grandes áreas: o federalismo fiscal tributário, que diz respeito ao rateio da arrecadação advinda dessa espécie de receita e seus acréscimos, e o federalismo fiscal patrimonial, que trata do rateio das receitas originárias, que envolvem a exploração do patrimônio público, seja o que advém da exploração de recursos naturais, seja o das receitas dos programas de desestatização ou de fontes semelhantes.<sup>157</sup>

Conforme sabido, a Constituição de 1988 foi responsável pela implantação do federalismo cooperativo no Brasil. Como ponto marcante desse período, a descentralização fiscal foi marcada pela competência tributária dos Estados-membros para instituir o ICMS.

---

<sup>155</sup> SCAFF, Fernando Facury. A Inconstitucional unanimidade do CONFAZ e o surpreendente convênio 70. **Conjur**, 12 ago. 2014.

<sup>156</sup> OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 4. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 41.

<sup>157</sup> SCAFF, op. cit.

O professor Scaff destaca que não foi atribuída toda a receita do ICMS ao Estado de origem, pois correria o risco de os Estados menos desenvolvidos se tornarem verdadeiros feudos dos Estados mais desenvolvidos.<sup>158</sup> Nesse cenário de desigualdade existente entre as regiões do país, o Senado Federal (artigo 155, parágrafo 2º, IV, Constituição Federal) editou a Resolução 22/89<sup>159</sup>, que estabeleceu as seguintes alíquotas para as operações interestaduais sujeitas ao ICMS, onde os critérios de tributação foram diferenciados a partir da origem das mercadorias.

Dessa forma, a regra geral ficou sendo a alíquota de 12% para o Estado de origem e a alíquota de 5% para o Estado de destino. No intuito de reduzir as desigualdades regionais, nas mercadorias originárias do Sul e Sudeste (exceto ES) para as demais regiões do país a alíquota era de 7% para o Estado de origem e de 10% para o Estado de destino.

Destaca-se que, por meio da Lei Complementar 24/75<sup>160</sup> (artigo 34, parágrafo 8º, ADCT), foi concedida a incumbência ao CONFAZ de promover a harmonização do sistema, no intuito de evitar a competição fiscal horizontal.

---

<sup>158</sup> Ibidem.

<sup>159</sup> BRASIL. Resolução do Senado Federal nº 22, DE 1989. *Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais.*

Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento.

Parágrafo único. Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão:

I - em 1989, oito por cento;

II - a partir de 1990, sete por cento.

Art. 2º A alíquota do imposto de que trata o art. 1º, nas operações de exportação para o exterior, será de treze por cento.

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor em 1º de junho de 1989.

Senado Federal, 19 de maio de 1989.

<sup>160</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 24/1975. O PRESIDENTE DA REPÚBLICA: Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei Complementar:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

---

**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.**

**§ 1º - As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.**

**§ 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.**

§ 3º - Dentro de 10 (dez) dias, contados da data final da reunião a que se refere este artigo, a resolução nela adotada será publicada no Diário Oficial da União.

Art. 3º - Os convênios podem dispor que a aplicação de qualquer de suas cláusulas seja limitada a uma ou a algumas Unidades da Federação.

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.

§ 1º - O disposto neste artigo aplica-se também às Unidades da Federação cujos representantes não tenham comparecido à reunião em que hajam sido celebrados os convênios.

§ 2º - Considerar-se-á rejeitado o convênio que não for expressa ou tacitamente ratificado pelo Poder Executivo de todas as Unidades da Federação ou, nos casos de revogação a que se refere o art. 2º, § 2º, desta Lei, pelo Poder Executivo de, no mínimo, quatro quintos das Unidades da Federação.

Art. 5º - Até 10 (dez) dias depois de findo o prazo de ratificação dos convênios, promover-se-á, segundo o disposto em Regimento, a publicação relativa à ratificação ou à rejeição no Diário Oficial da União.

Art. 6º - Os convênios entrarão em vigor no trigésimo dia após a publicação a que se refere o art. 5º, salvo disposição em contrário.

Art. 7º - Os convênios ratificados obrigam todas as Unidades da Federação inclusive as que, regularmente convocadas, não se tenham feito representar na reunião.

Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Parágrafo único - As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e IX do art. 21 da Constituição federal.

Art. 9º - É vedado aos Municípios, sob pena das sanções previstas no artigo anterior, concederem qualquer dos benefícios relacionados no art. 1º no que se refere à sua parcela na receita do imposto de circulação de mercadorias.

Art. 10 - Os convênios definirão as condições gerais em que se poderão conceder, unilateralmente, anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de débitos fiscais e ampliação do prazo de recolhimento do imposto de circulação de mercadorias.

Art. 11 - O Regimento das reuniões de representantes das Unidades da Federação será aprovado em convênio.

Art. 12 - São mantidos os benefícios fiscais decorrentes de convênios regionais e nacionais vigentes à data desta Lei, até que revogados ou alterados por outro.

§ 1º - Continuam em vigor os benefícios fiscais ressalvados pelo § 6º do art. 3º do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação que lhe deu o art. 5º do Decreto-Lei nº 834, de 8 de setembro de 1969, até o vencimento do prazo ou cumprimento das condições correspondentes.

§ 2º - Quaisquer outros benefícios fiscais concedidos pela legislação estadual considerar-se-ão revogados se não forem convalidados pelo primeiro convênio que se realizar na forma desta Lei, ressalvados os concedidos por prazo certo ou em função de determinadas condições que já tenham sido incorporadas ao patrimônio jurídico de contribuinte. O prazo para a celebração deste convênio será de 90 (noventa) dias a contar da data da publicação desta Lei.

§ 3º - A convalidação de que trata o parágrafo anterior se fará pela aprovação de 2/3 (dois terços) dos representantes presentes, observando-se, na respectiva ratificação, este quorum e o mesmo processo do disposto no art. 4º.

Art. 13 - O art. 178 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser

Com a manutenção da legislação advinda do período autoritário no Brasil, incorporou-se à legislação democrática, por meio do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT<sup>161</sup>, a Lei Complementar 24/75, que condicionava a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS à unanimidade das deliberações do CONFAZ.

O não cumprimento do requisito da unanimidade para a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS seria, cumulativamente, a declaração de nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal originário da operação, bem como a exigibilidade do tributo não

revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104."

Art. 14 - Sairão com suspensão do Imposto de Circulação de Mercadorias:

I - as mercadorias remetidas pelo estabelecimento do produtor para estabelecimento de Cooperativa de que faça parte, situada no mesmo Estado;

II - as mercadorias remetidas pelo estabelecimento de Cooperativa de Produtores, para estabelecimento, no mesmo Estado, da própria Cooperativa, de Cooperativa Central ou de Federação de Cooperativas de que a Cooperativa remetente faça parte.

§ 1º - O imposto devido pelas saídas mencionadas nos incisos I e II será recolhido pelo destinatário quando da saída subsequente, esteja esta sujeita ou não ao pagamento do tributo.

§ 2º - Ficam revogados os incisos IX e X do art. 1º da Lei Complementar nº 4, de 2 de dezembro de 1969.

Art. 15 - O disposto nesta Lei não se aplica às indústrias instaladas ou que vierem a instalar-se na Zona Franca de Manaus, sendo vedado às demais Unidades da Federação determinar a exclusão de incentivo fiscal, prêmio ou estímulo concedido pelo Estado do Amazonas.

Art. 16 - Esta Lei entrará em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.

Brasília, em 7 de janeiro de 1975; 154º da Independência e 87º da República.

<sup>161</sup> Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. (...) Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

§ 1º Entrarão em vigor com a promulgação da Constituição os arts. 148, 149, 150, 154, I, 156, III, e 159, I, "c", revogadas as disposições em contrário da Constituição de 1967 e das Emendas que a modificaram, especialmente de seu art. 25, III.

§ 2º O Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal e o Fundo de Participação dos Municípios obedecerão às seguintes determinações:

I - a partir da promulgação da Constituição, os percentuais serão, respectivamente, de dezoito por cento e de vinte por cento, calculados sobre o produto da arrecadação dos impostos referidos no art. 153, III e IV, mantidos os atuais critérios de rateio até a entrada em vigor da lei complementar a que se refere o art. 161, II;

II - o percentual relativo ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal será acrescido de um ponto percentual no exercício financeiro de 1989 e, a partir de 1990, inclusive, à razão de meio ponto por exercício, até 1992, inclusive, atingindo em 1993 o percentual estabelecido no art. 159, I, "a";

III - o percentual relativo ao Fundo de Participação dos Municípios, a partir de 1989, inclusive, será elevado à razão de meio ponto percentual por exercício financeiro, até atingir o estabelecido no art. 159, I, "b".

§ 3º Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.

§ 4º As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição.

§ 5º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §3º e § 4º.

§ 6º Até 31 de dezembro de 1989, o disposto no art. 150, III, "b", não se aplica aos impostos de que tratam os arts. 155, I, "a" e "b", e 156, II e III, que podem ser cobrados trinta dias após a publicação da lei que os tenha instituído ou aumentado.

§ 7º Até que sejam fixadas em lei complementar, as alíquotas máximas do imposto municipal sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos não excederão a três por cento.

§ 8º Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, "b", os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria. (...)

pago ou devolvido e a declaração da ineficácia da lei ou ato que tenha por finalidade a remissão do crédito.

Não obstante, a doutrina tece comentários acerca da norma recepcionada pela Constituição Federal de 1988, visto que “deveria ser a organização de um sistema tributário nacional acabou por se tornar uma colcha de retalhos, com o aproveitamento de diversas normas de um período anterior, que não se coadunava com o espírito democrático e a nova conformação de federalismo fiscal que se pretendia.”<sup>162</sup>

Não nos parece razoável a obrigatoriedade de uma decisão unânime para fins de concessão de benefícios fiscais no âmbito de cada Estado-membro. Talvez referida norma fizesse sentido no momento histórico-político vivido pelo Brasil em período anterior à Constituição Federal de 1988, mas resta de difícil defesa diante dos princípios e valores da contexto democrático atual.

De fato, conforme vista no disposto legal do ADCT, a Lei Complementar nº 24/75 foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988. No entanto, questiona-se acerca da validade e constitucionalidade do critério de unanimidade (constante do artigo 2º, parágrafo 2º, da Lei Complementar 24/75) para fins de concessão de benefícios fiscais.

Veja-se o dispositivo legal em comento:

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>163</sup>

Causa estranheza o critério da unanimidade ser *sui generis* em todo o ordenamento jurídico pátrio. O processo legislativo para fins de alteração da Constituição Federal, por meio de emenda constitucional, deve obedecer ao critério de 3/5 dos votos dos representantes em cada casa do Congresso Nacional. Já nos casos de Lei Complementar, é necessária maioria absoluta do Senado Federal e da Câmara dos Deputados.

---

<sup>162</sup> SCAFF, 2014.

<sup>163</sup> BRASIL. Lei Complementar n. 24/1975.

Como visto, o papel do CONFAZ é harmonizar as regras tributárias no âmbito do ICMS, mas tem sido um órgão de imposição, sob o argumento de proteção dos Estados-membros frente à guerra fiscal. Não obstante, os princípios federativo que regem a República, de solidariedade, de lealdade federativa e autonomia dos entes federados encontram dificuldades de concretização em razão da unanimidade estabelecida.

Acerca da recepção da Lei Complementar pela Constituição Federal de 1988, o professor Scaff tece os seguintes comentários:

Esta exigência de unanimidade do Confaz não é inconstitucional, ela simplesmente não foi recepcionada. A referência efetuada pelo artigo 34, parágrafo 8º do ADCT à Lei Complementar 24/75 realizou a recepção da norma, mas não em sua inteireza. A regra da unanimidade simplesmente não foi recepcionada por falta de norma que a ampare sob a égide da Constituição de 1988. Entendo que o artigo 2º, parágrafo 2º da Lei Complementar 24/75 não foi recepcionado pela atual Constituição em face do Princípio Federativo e do Princípio Democrático, pois, da forma como se encontra estruturado, é possível a um único Estado da Federação bloquear uma deliberação que seja relevante para o conjunto dos demais entes federados. Isso não está auxiliando ou permitindo o desenvolvimento federativo, ao contrário, está matando a Federação. Nem mesmo uma proposta de Emenda Constitucional que contivesse este tipo de obrigatoriedade poderia ser analisada, por ferir cláusula pétrea de nossa Constituição (artigo 60, parágrafo 4º, I, Constituição Federal).<sup>164</sup>

Em sentido contrário, Ives Gandra Martins defende a unanimidade das decisões para concessão de benefícios fiscais no âmbito do CONFAZ, por entender que referida unanimidade decorre da Constituição de 1988, vejamos:

E, ao falar em Estados e Distrito Federal no que concerne a isenções, incentivos e benefícios, impôs a necessidade de votação unânime, para não provocar favorecimento que conferisse a qualquer um deles maior competitividade, no mercado interno, o que resta reforçado pela disposição de que as alíquotas internas não sejam inferiores às definidas para as operações interestaduais. E a unanimidade decorre de não ter o constituinte estabelecido “quórum” menor para aprovação dos estímulos fiscais.

O inc. VI, portanto, determina que só pela deliberação unânime dos Estados as alíquotas internas podem ser inferiores às interestaduais, muito embora, para a definição das alíquotas interestaduais e de exportação – idênticas para Estados e Distrito Federal – o Senado, por maioria absoluta, determinará quais as alíquotas aplicáveis.

---

<sup>164</sup> SCAFF, 2014.

Se houver, de qualquer forma, conflito entre os Estados para alíquotas internas – não interestaduais –, apenas por 2/3 o Senado poderá deliberar por alíquotas máximas, ou seja, alíquotas válidas para todos os Estados e Distrito Federal, que não poderão ser ultrapassadas, lembrando sempre que as alíquotas internas não podem ser inferiores às aplicáveis às operações interestaduais.

Neste caso, o Senado age em nome da Federação, prevalecendo pois a possibilidade de “quórum” inferior à unanimidade. No caso de acordo entre os Estados, cada Estado fala em nome próprio, razão pela qual a unanimidade é requisito essencial. É de se lembrar que o inc. VI refere-se expressamente à letra “g” do inc. XII do § 2o do art. 155 referente a estímulos fiscais. Por esta razão, interpreto que a unanimidade, que para incentivos fiscais é exigida do Confaz, não é senão um reflexo infraconstitucional do regime de fixação de alíquotas, imposto pela Constituição ao Senado Federal, ou seja: a) unanimidade deliberativa dos Estados e Distrito Federal para alíquotas estimuladas e diferenciadas internas, sem o piso das alíquotas interestaduais; b) maioria absoluta do Senado para as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação; c) maioria absoluta do Senado para estabelecer alíquotas interestaduais; d) 2/3 dos senadores para fixarem alíquotas máximas em caso de conflito; e e) as alíquotas internas não poderão ser inferiores às interestaduais. Em outras palavras, o inc. VI estabelece regra de unanimidade para evitar descompetitividade nas deliberações de Estados e Municípios. Por isto, o constituinte não fala em maioria, nem em 2/3, como nos incisos anteriores para definição das alíquotas internas que poderão ser inferiores às alíquotas interestaduais, mas em unanimidade, ou seja, a deliberação de todos os entes regionais<sup>7</sup>.

Concluo esta parte do estudo, dizendo que o texto constitucional, quando se refere à deliberação dos Estados e Distrito Federal, no tocante a estímulos fiscais outorgados, necessariamente impõe a deliberação de todos os Estados e Distrito Federal, visto que não estabeleceu qualquer “quórum” mínimo.

Por esta linha de raciocínio, entendo que a unanimidade exigida pelo Confaz não decorre da legislação infraconstitucional, mas decorre, à luz da Constituição de 1988, do próprio texto supremo, tese, aliás, fortalecida com minha interpretação do art. 146-A da Lei Suprema.

Reza o art. 146-A da CF: Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003)<sup>8</sup>.

Embora aplicável a todos os tributos previstos na lei suprema, diz respeito especialmente ao ICMS, em que mais aguda se faz a descompetitividade, e vem, definitivamente, reforçar a interpretação ofertada aos incs. IV, V e VI, ou seja, de que apenas a concordância unânime de todos os Estados e do Distrito Federal pode justificar

isenções, incentivos ou benefícios fiscais diferenciados, a privilegiar um Estado, na competitividade de seus produtos, em relação a outros. (...) <sup>165</sup>

Apesar de bem estruturado o pensamento acima exposto, não nos parece razoável que a unanimidade para fins de concessão de benefícios fiscais no âmbito do CONFAZ seja uma cláusula pétrea. Trata-se de instituto incompatível com a Democracia e com a Federação, visto que a Democracia pressupõe a maioria e a Federação tem em seu bojo constitucional a possibilidade de diferenciação de alíquotas, quando alinhadas com os objetivos constitucionais. <sup>166</sup>

Não obstante, no contexto do Estado Democrático de Direito vigente no Brasil, a unanimidade soa estranha, visto que vai de encontro ao pilar central da democracia, a vontade da maioria. Obviamente, um quórum mínimo deve ser estipulado para a concessão

---

<sup>165</sup> MARTINS, Ives Gandra. **Estímulos Fiscais do ICMS e a Unanimidade Exigida no CONFAZ**. Revista CEJ, Brasília, Ano XVII, n. 59, p. 22-29, jan./abr. 2013.

<sup>166</sup> Comentários sobre a alegada cláusula pétrea.

Idibem.

(...)Na atual guerra fiscal, são os investidores que negociam e impõem às Secretarias dos Estados sua política, obtida, por se instalarem naqueles que lhes outorgarem maiores vantagens. Tal fato representa, de rigor, que a verdadeira política financeira não é definida pelos governos, mas exclusivamente pelos investidores, gerando, muitas vezes, descompetitividade no próprio Estado para estabelecimentos, já há longo tempo instalados, que não poderão dos estímulos se beneficiar.

É exatamente este tipo de “leilão” que a Suprema Corte atalhou recentemente, exigindo que, para a concessão de estímulos no âmbito do ICMS, haja a unanimidade autorizativa dos 26 Estados e do Distrito Federal, em clara sinalização de que, agir de forma contrária, além de ferir a Constituição, diretamente, feriria, também, o sistema federativo do Estado Brasileiro.

Sem autonomia financeira, a autonomia política fica reduzida e a administrativa limitada. A Federação, fragilizada, manter-se-ia apenas por força de um formalismo legal e não de uma autêntica realidade, construída, a duras penas, desde 1891, com a 1ª Constituição Republicana.

Se um Estado sofre, na Federação, desfiguração tributária devido à sistemática não cumulativa do ICMS, sendo obrigado a reconhecer créditos presumidos, mas inexistentes, concedidos por outros Estados, sem a sua concordância, as empresas estabelecidas em seu território tornam-se descompetitivas e sem condições concorrenciais, dada a invasão de produtos estimulados, à margem do consenso unânime. Nitidamente, o pacto federativo torna-se uma farsa, e a Federação, um sistema debilitado, restando a tríplice autonomia (política, administrativa e financeira) seriamente maculada.

Por tal razão, a expressão “abolir” deve ser entendida como abrangedora de todas as situações em que o verdadeiro sistema federativo é fragilizado por atos que ponham em xeque a tríplice autonomia de que gozam as unidades federativas, ao ponto de se digladiarem, sem objetivo comum, e ficarem à mercê dos interesses dos investidores, e não de seu povo ou seu governo para o atendimento do interesse público.

A meu ver, retirar o direito de – dentro das regras constitucionais de que os Estados não estão obrigados a suportar políticas destinadas a promover o reequilíbrio regional, cabendo esta atribuição exclusivamente à União – o Estado opor-se a incentivos fiscais de ICMS de outra unidade que lhe prejudiquem diretamente, é abolir o verdadeiro pacto federativo, mantendo-se uma Federação apenas formal, o que, manifestamente, não desejaram os constituintes, ao instituir a regra da unanimidade em nível de Lei Suprema, hoje com conformação legislativa infraconstitucional e jurisprudencial.

A unanimidade exigida para a concessão de incentivos, estímulos ou benefícios fiscais de todos os Estados e Distrito Federal é, em minha opinião, cláusula pétrea constitucional, não podendo ser alterada nem por legislação inferior ou por emenda constitucional, por força do § 4º, inc. I, do art. 60 da CF

de benefícios fiscais, evitando-se a prática de isenções predatória ou que prejudiquem o ambiente econômico-concorrencial.

Sobre a relação entre democracia e maioria, Kelsen trata da democracia procedimental enquanto método para conformação da ordem social coletiva, em que são previstas regras e procedimentos para que os indivíduos possam formar suas convicções e tomarem suas decisões. Nesse sentido, a democracia seria apenas uma forma, um método de elaboração da ordem social. A chamada regra da maioria tem relação íntima com a democracia, pois permite que o maior número de pessoas possa tomar a decisão, preservando-se a liberdade da maioria.<sup>167</sup>

Está em trâmite, atualmente, na Câmara do Deputados, o Projeto de Lei Complementar nº 54/2015.<sup>168</sup> Referido projeto busca a convalidação das isenções,

---

<sup>167</sup> KELSEN, Hans. **A Democracia**. 1a ed., São Paulo: Editora Martins Fontes, 1993, p.120.

<sup>168</sup> Projeto de Lei Complementar – PLP n. 54/2015 (origem PLS n. 130/2014), em trâmite na Câmara dos Deputados: “Dispõe sobre convênio que permita aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais.

O Congresso Nacional decreta:

Art. 1º Mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar no 24, de 7 de janeiro de 1975, os Estados e o Distrito Federal poderão deliberar sobre:

I – a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar; e

II – a reinstituição das isenções, dos incentivos e dos benefícios referidos no inciso I que ainda se encontrem em vigor.

Art. 2º O convênio a que se refere o art. 1º poderá ser aprovado e ratificado com o voto favorável de, no mínimo:

I – dois terços das unidades federadas; e

II – um terço das unidades federadas integrantes de cada uma das cinco regiões do País.

Art. 3º O convênio de que trata o art. 1º atenderá, no mínimo, às seguintes condicionantes, a serem observadas pelas unidades federadas:

I – publicar, nos seus respectivos diários oficiais, relação contendo a identificação de todos os atos normativos relativos a isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pelo art. 1o;

II – efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I.

§ 1º O disposto no art. 1o não se aplica aos atos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS não publicados, não depositados e não registrados nos termos do presente artigo, devendo ser revogados os respectivos atos concessivos.

§ 2º É a unidade federada que editou o ato concessivo publicado, registrado e depositado no Confaz, relativo às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS de que trata o art. 1º, autorizada a concedê-los e a prorrogá-los, nos termos do ato vigente na data de publicação do respectivo convênio, não podendo seu prazo de fruição ultrapassar:

incentivos e benefícios fiscais concedidos sem a unanimidade do CONFAZ, bem como a alteração dos critérios para a aprovação dos convênios, estabelecendo os critérios de aprovação segundo os seguintes parâmetros: dois terços das unidades federadas e um terço das unidades federadas integrantes de cada uma das cinco regiões do País.

A convalidação dos convênios concedidos de forma ilegal e inconstitucional (visto que não há análise acerca da constitucionalidade do critério da unanimidade pelo Supremo Tribunal Federal), se por um lado resguarda a segurança jurídica daqueles contribuintes que se valeram de normas editadas pelo poder público e que possuem presunção de

I – 31 de dezembro do décimo quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados ao fomento das atividades agropecuária e industrial, inclusive agroindustrial, e ao investimento em infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano;

II – 31 de dezembro do oitavo ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio internacional, incluída a operação subsequente à da importação, praticada pelo contribuinte importador;

III – 31 de dezembro do quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades comerciais, desde que o beneficiário seja o real remetente da mercadoria;

IV – 31 de dezembro do terceiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto às operações e prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais in natura;

V – 31 de dezembro do primeiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto aos demais.

§ 3º Os atos concessivos publicados, registrados e depositados no Confaz permanecerão vigentes e produzindo efeitos como normas regulamentadoras nas respectivas unidades federadas concedentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS, nos termos do § 2º.

§ 4º A unidade federada concedente poderá revogar o ato concessivo ou reduzir o alcance ou o montante das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais antes do termo final de fruição.

§ 5º As unidades federadas poderão:

I – estender a concessão das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no § 2º a outros contribuintes estabelecidos em seu território, sob as mesmas condições e nos prazos limites de fruição;

II – aderir às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais concedidos ou prorrogados por outra unidade federada da mesma região na forma do § 2º, enquanto vigentes.

§ 6º A adesão, concessão, prorrogação, manutenção ou extensão de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS por Estado ou pelo Distrito Federal em desacordo com o previsto no respectivo convênio torna sem efeito as disposições nele previstas relativamente à unidade federada infratora.

Art. 4º Ficam afastadas possíveis restrições decorrentes da aplicação do art. 14 da Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, que possam comprometer a implementação das disposições desta Lei Complementar.

Art. 5º A concessão de remissão por lei do Estado de origem da mercadoria, bem ou serviço afasta as sanções previstas no art. 80 da Lei Complementar no 24, de 7 de janeiro de 1975, retroativamente à data original de concessão da isenção, do incentivo ou do benefício, vedadas a restituição ou a compensação de tributo e a apropriação de crédito extemporâneo por sujeito passivo.

Art. 6º Para fins de aprovação e ratificação do convênio previsto no art. 1o, aplicam-se os demais preceitos contidos na Lei Complementar no 24, de 7 de janeiro de 1975, que não sejam contrários aos dispositivos desta Lei Complementar.

Art. 7º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação.”

validade, por outro lado corroboram uma prática que deveria ser coibida, visto que referidos incentivos são sabidamente ilegais e inconstitucionais desde o nascimento.

### **6.1.2 O Senado Federal como agente de políticas públicas**

Em artigo sobre as reformas do federalismo fiscal no Brasil, Heleno Torres destaca a necessidade de algumas alterações para tornar os entes federados mais competitivos (sem utilização da guerra fiscal predatória e por meio de convênios ilegais) e induzir o desenvolvimento. Sabe-se que os objetivos constitucionais não são meras diretivas sem aplicabilidade, mas tratam-se de obrigações e deveres da República Federativa do Brasil, com eficácia e força normativa.

No sentir de Konrad Hesse, acerca da força normativa da Constituição, a pretensão de eficácia da norma constitucional não se confunde com as condições para sua realização, tratando-se de elementos autônomos, porém intimamente relacionados. O texto constitucional não estabelece somente o ser, mas também o dever-ser, visando a ordem e conformação da realidade política.<sup>169</sup>

Diante da relação concreta estabelecida pela Constituição Federal do Brasil em relação as seus objetivos, especialmente no que se refere à promoção do desenvolvimento e redução das desigualdades regionais, encontra-se atualmente a guerra fiscal ou a competitividade fiscal horizontal como a questão mais emergencial, diante de tantos outros problemas já aqui ressaltados, como baixa transparência, insegurança jurídica e ineficiência.

---

<sup>169</sup> HESSE, Konrad. **A Força Normativa da Constituição**. 1. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991, p. 15. Reflexões pertinentes sobre o tema: “Mas, - esse aspecto afigura-se decisivo – a pretensão de eficácia de uma norma constitucional não se confunde com as condições de sua realização; a pretensão de eficácia associa-se a essas condições como elemento autônomo. A Constituição não se afigura, portanto, apenas expressão de um ser, mas também de um dever ser; ela significa mais do que o simples reflexo das condições fática de sua vigência, particularmente as forças sociais e políticas. Graças à pretensão de eficácia, a Constituição busca imprimir ordem e conformação à realidade política e social. Determinada pela realidade social e, ao mesmo tempo, determinante em relação a ela, não se pode definir como fundamental nem a pura normatividade, nem a simples eficácia das condições sócio-políticas e econômicas.”

Dentro do contexto em comento, onde existem inúmeras propostas de reforma fiscal que não seguem adiante no Congresso Nacional<sup>170</sup>, pela dificuldade em alinhar os interesses dos Estados-membros, resta bastante evidente a necessidade de uma atuação mais pontual e efetiva do Senado Federal.

Como se sabe, por previsão constitucional, um dos papéis do Senado Federal, enquanto representante dos entes federados<sup>171</sup>, é de editar resolução, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecendo as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação relativas ao ICMS. Veja-se a previsão constitucional:

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.

§ 1º O imposto previsto no inciso I

I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal

II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:

- a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;
- b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal;

§ 2º **O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:**

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 nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

<sup>170</sup> Além das propostas de reforma tributária em trâmite no Congresso – PEC n. 31/2007; PLS n. 525/2015; PLS n. 130/2015; PRS n. 1/2013 - , foi criada, em 16/09/2015, a Comissão Permanente de Avaliação do Sistema Tributário Nacional do Senado Federal. Anteriormente, o Senado Federal criou a Comissão Especial para Aprimoramento do Pacto Federativo, a qual já foi encerrada.

<sup>171</sup> BRASIL, 1988. **Constituição Federal do Brasil.**

Art. 46. O Senado Federal compõe-se de representantes dos Estados e do Distrito Federal, eleitos segundo o princípio majoritário.

§ 1º Cada Estado e o Distrito Federal elegerão três Senadores, com mandato de oito anos.

§ 2º A representação de cada Estado e do Distrito Federal será renovada de quatro em quatro anos, alternadamente, por um e dois terços.

§ 3º Cada Senador será eleito com dois suplentes.

- 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;
- III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;
- IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;**
- V - é facultado ao Senado Federal:
  - a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;
  - b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros.

Ciente dessa incumbência constitucional, em 2012, por meio da Resolução 13/2012<sup>172</sup>, o Senado Federal definiu a alíquota do ICMS na importação em 4% (quatro por cento), em resposta à chamada guerra dos portos.

---

<sup>172</sup> BRASIL, **Resolução do Senado Federal do Brasil** N° 13. 2012.

Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior.

O Senado Federal resolve:

Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, será de 4% (quatro por cento).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se aos bens e mercadorias importados do exterior que, após seu desembaraço aduaneiro:

I - não tenham sido submetidos a processo de industrialização;

II - ainda que submetidos a qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento).

§ 2º O Conteúdo de Importação a que se refere o inciso II do § 1º é o percentual correspondente ao quociente entre o valor da parcela importada do exterior e o valor total da operação de saída interestadual da mercadoria ou bem.

§ 3º O Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) poderá baixar normas para fins de definição dos critérios e procedimentos a serem observados no processo de Certificação de Conteúdo de Importação (CCI).

§ 4º O disposto nos §§ 1º e 2º não se aplica:

I - aos bens e mercadorias importados do exterior que não tenham similar nacional, a serem definidos em lista a ser editada pelo Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior (Camex) para os fins desta Resolução;

II - aos bens produzidos em conformidade com os processos produtivos básicos de que tratam o Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, e as Leis nº 8.248, de 23 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 10.176, de 11 de janeiro de 2001, e 11.484, de 31 de maio de 2007.

Art. 2º O disposto nesta Resolução não se aplica às operações que destinem gás natural importado do exterior a outros Estados.

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor em 1º de janeiro de 2013.

Senado Federal, em 25 de abril de 2012.

Referida Resolução inibiu os incentivos fiscais mais agressivos nas operações de importação, no entanto, possui dificuldades práticas, seja pela burocracia, seja pelas alíquotas interestaduais quando da agregação de conteúdo nacional aos produtos.<sup>173</sup> Não

SENADORA MARTA SUPLICY

Primeira Vice-Presidente do Senado Federal, no exercício da Presidência

<sup>173</sup> Comentários interessantes sobre o tema. SANTIAGO, Igor M. Resolução 13 é cortina de fumaça na guerra dos portos. *Conjur*, 2013.

(...) Pior do que tímida e desiludida, a Resolução 13/2012 é insincera no seu declarado propósito de combater a guerra dos portos, o que transparece da lista de exceções que traz à sua própria aplicação.

Tais exceções, vale lembrar, antes que à sua redução, conduzem ao agravamento do ICMS interestadual, na medida em que atraem a incidência da Resolução 22/1989 (isto é, dos tradicionais 7% ou 12%, em vez dos noveis 4%).

Trata-se, assim, de restaurar a antiga margem de manobra para a outorga de benefícios unilaterais voltados (i) à atração de indústrias de transformação, definidas pela exigência de conteúdo nacional superior a 60%, (ii) à atração do ponto de entrada (típica guerra dos portos) de produtos sem similar nacional ou fortemente incentivados pela União (caso da informática), ou ainda (iii) à venda de gás natural, cujo local de ingresso no território nacional dificilmente poderia ser alterado.

Em todos esses casos, a resolução parece considerar a guerra fiscal, e mesmo a guerra dos portos, como aceitável. Dir-se-á que uma e outra são vedadas pelo artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição e pela Lei Complementar 24/1975. Mas desde quando isto é empecilho para a sua prática?

Dissemos, por último, que a resolução é arbitrária. De fato, temo-la por inconstitucional, mas não pelas razões apontadas pelo Espírito Santo na Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.858/DF, confiada à relatoria do ministro Ricardo Lewandowski. São elas:

a) extrapolação da competência do Senado para a fixação de alíquotas interestaduais, que seria limitada à repartição linear do ICMS entre os Estados, vedada a busca de finalidades extrafiscais. Para o autor da ação, a resolução avançaria sobre a disciplina do comércio exterior e constituiria regulamentação do dispositivo constitucional relativo à forma como os Estados devem conceder incentivos fiscais, matérias que exigiriam tratamento por lei, e não por simples resolução senatorial. Não pensamos que seja o caso, já que se cuida apenas de regular o comércio interno de mercadorias importadas (e não propriamente o comércio exterior), e ainda porque a Constituição é lacônica ao atribuir poder ao Senado para fixar as alíquotas interestaduais, não proibindo a persecução de objetivos econômicos, sobretudo ligados à prevenção de ilícitos federativos — campo sensível que pode e deve ser protegido por mais de um instrumento (in casu, a lei complementar e a resolução);

b) violação ao artigo 152 da Constituição, segundo o qual “é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”. Primeiro porque a proibição dirige-se aos Estados e Municípios individualmente considerados (os quais, em lugar de querer tal diferenciação, aqui a combatem), mas não ao Senado. E depois porque o intuito da regra é impedir a concorrência tributária no seio da Federação, sendo irônica a sua invocação em favor da continuidade da guerra dos portos;

c) impossibilidade de diferenciação de alíquotas do ICMS senão em razão da essencialidade do produto. A seletividade é irrelevante neste debate, já que, para o consumidor final, a carga tributária é sempre a mesma, qualquer que seja a alíquota interestadual. Isso sem falar que a Resolução 22/1989 diferencia as alíquotas em razão da origem e do destino (observação que reforça também a conclusão sustentada na letra “b” acima), e não da essencialidade;

d) ofensa à separação dos Poderes, face à delegação legislativa em favor da Camex e do Confaz, este no que respeita à definição de critérios para o cálculo do conteúdo de importação. Embora efetivamente haja alguma margem de liberdade do Confaz, pois diferentes parâmetros podem conduzir a resultados diversos, com efeito sobre a alíquota interestadual aplicável, temos que o caráter ancilar das competências atribuídas a tais órgãos (à Camex cabe nada mais do que listar os produtos sem similar nacional, poder que entendemos ser plenamente vinculado) milita em desfavor do argumento. (...)

Tem-se, em conclusão, que a Resolução 13/2012 causa grandes incômodos a contribuintes inocentes (os que não gozam de qualquer incentivo irregular) para atacar, somente em pequena parte (a guerra dos portos e nem toda ela), distorções criadas por Estados infratores da Constituição.

Em batalhas navais, cortinas de fumaça são lançadas para obnubilar a percepção dos movimentos e das intenções da armada. A estratégia, agora se vê, vale também para a guerra dos portos.

obstante, trata-se de medida louvável em prol da União federativa e em respeito aos princípios da solidariedade e lealdade fiscal.

No entanto, apesar de a resolução publicada remediar a concessão de incentivos fiscais agressivos na importação, o problema crucial consiste na guerra fiscal entre os Estados, no bojo do ICMS, em virtude das alíquotas interestaduais e concessão de incentivos fiscais ilegais e inconstitucionais.

No sentir do professor Heleno Torres, em artigo sobre o assunto, destaca-se:

Por todos esses motivos, é muito oportuna a reforma do federalismo fiscal, que não se limita a ser modelo de repartição espacial das unidades federadas, mas carrega consigo a expectativa de servir como cláusula de identidade constitucional. Restabelecer a capacidade financeira dos Estados e Municípios é uma das mais urgentes demandas do nosso país. Claramente, muito se queda dependente de decisões políticas, mas é algo que não pode esperar e reclama compromisso de todos. Dentre todos, o maior desafio consiste em criar condições para a retomada do crescimento econômico, fomentar o desenvolvimento e ampliar a capacidade de financiamento das administrações de Estados e Municípios, dos investimentos em infraestrutura, bem como dos recursos destinados à educação, à saúde e às mais variadas políticas públicas regionais. Contudo, esse processo de reformas não pode esquecer-se dos contribuintes, das melhorias do sistema tributário para permitir a suportabilidade da carga tributária, a simplificação na arrecadação dos tributos e no equilíbrio entre todos, para eliminar hipóteses de vantagens indevidas ou excessivo de tributos sobre alguns. No Estado Democrático de Direito, não há sistema tributário eficiente sem justiça fiscal.<sup>174</sup>

Conforme acima trazido, a concessão de incentivos fiscais inconstitucionais tornou-se uma realidade corrente nos Estados-membros, enfraquecendo a segurança jurídica e inibindo o desenvolvimento regional.

A reforma fiscal é urgente e deve ser realizada de forma ampla, por meio de um compromisso assumido por todos os entes da Federação. Não se pode remediar situações emergenciais sem que haja um plano de desenvolvimento nacional, visando a ampliação das redes de infraestrutura e aumento da eficiência.

---

<sup>174</sup> TORRES, Heleno. Reformas do federalismo fiscal avançam no Brasil. **Conjur**, 2015.

Conforme tratado, o Senado Federal tem a competência legal de estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais no âmbito do ICMS. A proposta em trâmite no Senado Federal (PRS n. 1/2013) <sup>175</sup> abrange a uniformização das alíquotas, de forma escalonada até o ano de 2021, no patamar de 4%. Nas operações com mercadorias e bens produzidos em conformidade com Processo Produtivo Básico nas

---

<sup>175</sup> BRASIL, **Projeto de Resolução do Senado nº 1/2013**: “RESOLUÇÃO No ....., DE .... DE ABRIL DE 2013. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações e prestações interestaduais.

O Senado Federal resolve:

Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações e prestações interestaduais, será de:

I – onze por cento no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2014; II – dez por cento no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2015; III – nove por cento no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2016; IV – oito por cento no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2017; V – sete por cento no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2018; VI – seis por cento no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2019; VII – cinco por cento no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2020; VIII – quatro por cento a partir de 1º de janeiro de 2021.

§ 1º Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, a alíquota será de:

I – seis por cento no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2014; de 2015;

II – cinco por cento no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro III – quatro por cento a partir de 1º de janeiro de 2016.

§ 2º Em se tratando de mercadorias e bens produzidos em conformidade com Processo Produtivo Básico nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e no Estado do Espírito Santo, bem como de produtos agropecuários, a alíquota nas operações e prestações interestaduais realizadas nessas três regiões e no Estado do Espírito Santo e destinadas às regiões Sul e Sudeste será de:

I – onze por cento no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2014; II – dez por cento no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2015; III – nove por cento no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2016; IV – oito por cento no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2017; V – sete por cento a partir de 1º de janeiro de 2018.

§ 3º Nas operações interestaduais com gás natural importado do Exterior, a alíquota será de doze por cento.

§ 4º Nas operações interestaduais com gás natural, a alíquota será:

I - de 7% (sete por cento), nas operações originadas nas regiões Sul e Sudeste, exceto no Estado do Espírito Santo, destinadas às regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, inclusive ao Estado do Espírito Santo.

II - de 12% (doze por cento), nas demais situações.

§ 5º O Processo Produtivo Básico de que trata o § 2º será estabelecido pela União.

§ 6º Caso inexistir Processo Produtivo Básico estabelecido pela União, será considerado produzido na região os produtos resultantes de industrialização nas modalidades de transformação ou montagem, assim definidas pelo Decreto no 7.212, de 15 de junho de 2010.

§ 7º Nas operações e prestações interestaduais com mercadorias e bens produzidos na Zona Franca de Manaus, em conformidade com Processo Produtivo Básico estabelecido pela União, a alíquota será de doze por cento, ressalvada a remessa para área de livre comércio situada em outra unidade da Federação, hipótese em que serão aplicadas as alíquotas nos termos previstos nos incisos I a VIII do caput.

Art. 2º O disposto no art. 1º não se aplica às:

I - operações interestaduais com bens e mercadorias importados do Exterior, disciplinadas pela Resolução no 13, de 25 de abril de 2012;

II - prestações interestaduais de serviço de transporte aéreo de passageiro, carga e mala postal, disciplinadas pela Resolução no 95, de 13 de dezembro de 1996.

Art. 3º Fica revogada a Resolução no 22, de 19 de maio de 1989.

Art. 4º Esta Resolução entra em vigor em 1º de janeiro de 2014, produzindo efeitos após aprovação de lei que disponha sobre a prestação de auxílio financeiro pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, com o objetivo de compensar perdas de arrecadação decorrentes da redução das alíquotas nas operações e prestações interestaduais relativas ao ICMS e institua o Fundo de Desenvolvimento Regional.”

regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e no Estado do Espírito Santo, bem como de produtos agropecuários, a alíquota nas operações e prestações interestaduais realizadas nessas três regiões e no Estado do Espírito Santo e destinadas às regiões Sul e Sudeste será reduzida para 7% a partir de 2018.

Sobre o tema, Harada se manifestou pela necessidade de uma reforma tributária, que implementaria um novo pacto federativo, por meio de Assembleia Nacional Constituinte:

Esse cipoal de normas dispersas em diferentes instrumentos legislativos, porém, interdependentes torna a legislação do ICMS bastante complexa, confusa e insegura. Chego a pensar que não vale a pena manter o ICMS, um imposto de vocação nacional, na competência impositiva dos Estados. Em uma das pretendidas reformas tributárias houve a tentativa de federalização desse imposto. Assim que começaram, as discussões em seu torno, os governadores fizeram tanta pressão que os condutores da reforma foram obrigados a incluir a previsão de um ICMS estadual a ser instituído sempre que a arrecadação tributária estadual pelo novo regime situar-se aquém daquela propiciada no regime anterior. Outras exigências foram feitas pelos governantes estaduais e municipais em nome dos princípios da cautela, da contracautela, da prudência e outros mais. Com a invenção e invocação de tantos princípios a pretendida reforma não saiu do papel. Por isso, o governo central vem se ocupando em fazer minirreformas que mais prejudicam os contribuintes do que propiciam um sistema tributário simples, transparente e menos oneroso em termos de obrigações, principal e acessórias.<sup>176</sup>

Um novo pacto federativo em torno da divisão do bolo tributário só será possível, a nosso ver, no bojo de uma Assembleia Nacional Constituinte.

Discute-se sobre a possibilidade de se diferenciar as alíquotas em relação aos Estados-membros. Não obstante, apesar de a existência de vedação de estabelecimento de alíquotas diferentes em virtude de origem e destino, a referida vedação deve ser interpretada conforme a leitura em conjunto com os objetivos constitucionais.

Isso porque a Federação deve guiar-se pelo Princípio da Lealdade Federativa, segundo o qual a existência da unidade federada tem objetivos em comum, os quais devem ser respeitados. Não se pode pensar nos Estados-membros isoladamente, pois, caso assim seja, não haveria porque existir uma Federação.

---

<sup>176</sup> HARADA, Kiyoshi. **ICMS – operações interestaduais. Uma legislação confusa e insegura.** 20/10/2015. [www.haradaadvogados.com.br](http://www.haradaadvogados.com.br)

As políticas de fortalecimento dos entes federados, em especial os Estados-membros, devem visar o desenvolvimento do Brasil em conjunto, sempre de forma atenta às peculiaridades de cada região brasileira. As obrigações assumidas pelos Estados na prestação dos serviços públicos não possuem proporcionalidade em relação às suas receitas. O resultados desse descompasso é sentido de forma evidente na conformação econômica atual brasileira, em que os Estados encontram-se endividados, sem cumprir com suas obrigações contratuais e de folhas de pagamento, prejudicando os serviços públicos e os contribuintes de maneira geral.<sup>177</sup>

Sabe-se que os Estados-membros possuem autonomia, mas não soberania, e devem, portanto, funcionar como peças de um quebra-cabeça que buscam a conformação de um desenho em conjunto, visando sempre os objetivos da Federação, em consonância com o Princípio da Lealdade Federativa. Dentro desse quebra-cabeça está o Senado Federal, ente que possui representação dos Estados-membros e, portanto, legitimidade para encabeçar as mudanças necessárias.

### 6.3 RELAÇÃO ENTRE O FEDERALISMO FISCAL E A SEGURANÇA JURÍDICA

Da segurança jurídica nascem as garantias constitucionais, como proibição de excesso, proporcionalidade, razoabilidade, acessibilidade e confiança legítima, as quais são direitos dos contribuintes atribuídos pelo legislador constitucional, que, ainda que não expressamente mencionadas no texto da CF, configuram as regras de identidade do sistema constitucional, como cláusulas pétreas, protegidas pelo artigo 60, parágrafo 4º, “a”, da CF.<sup>178</sup>

O esclarecimento dos fundamentos do Princípio da Segurança Jurídica e seus limites impostos pela Constituição Federal é de extrema relevância para a compreensão dos meios de fortalecimento do pacto federativo. Sabe-se que a Constituição em si não tem o

---

<sup>177</sup> Notícia jornalística acerca da situação financeira dos Estados e a intervenção do Poder Legislativo, gerando desequilíbrio na Federação. Folha de São Paulo, 20/12/2016. **Câmara libera socorro para Estados endividados sem contrapartida.** [www.folha.uol.com.br](http://www.folha.uol.com.br)

<sup>178</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica.** 2. ed. São Paulo: RT, 2012, p. 180.

condão de realizar atos, mas tem a capacidade de impor tarefas, transformando-se em força ativa, a partir da realização dos referidos deveres, nos termos da orientação constitucional e ordem determinada.<sup>179</sup>

Na seara da Constituição brasileira, nos deparamos com princípios constitucionais que servem de orientação para a consecução dos objetivos estabelecidos. Veja-se que as tarefas impostas pela Constituição Federal do Brasil estão delimitadas e visam ao desenvolvimento e à permanência do espírito federativo, por meio do desenvolvimento regional e redução das desigualdades, consubstanciados no Princípio da Lealdade Federativa.

Isso porque, quanto mais o conteúdo da constituição corresponder à sua natureza (levando-se em consideração o presente), mais efetividade haverá da força normativa e mais segurança jurídica existirá em seu entorno. Para Hesse, não se deve atentar somente para as questões sociais, políticas e econômicas dominantes, mas especialmente atentar-se para o Estado espiritual (*geistige situation*), refletindo a consciência geral.<sup>180</sup>

Tem-se que a Constituição do Estado Democrático de Direito é um sistema composto por valores jurídicos. Nesse contexto, as regras que a constituem devem ser aplicadas nos estreitos limites dos valores que as compreendem por meio dos princípios. Portanto, o Sistema Tributário Nacional não tem em sua concepção somente a função de coordenar o conjunto de todos os tributos instituídos.

Trata-se, na verdade, como visto em capítulo anterior dedicado ao tema, de um subsistema constitucional que tem como principal função a concretização das garantias e princípios constitucionais com vistas a proteger os direitos fundamentais quando do exercício das competências materiais tributárias. Todo o arquétipo do sistema tem como intuito conferir segurança jurídica aos contribuintes em razão do poder de tributar e das competências tributárias estabelecidas.<sup>181</sup>

No entender de Gustav Radbruch, a segurança, a justiça e a liberdade juntos formam os valores de qualquer sociedade livre, justa e igualitária. Portanto, para Heleno

---

<sup>179</sup> HESSE, 1991, p. 19.

<sup>180</sup> HESSE, 1991, p. 20.

<sup>181</sup> TORRES, 2012.

Torres, a segurança seria um subprincípio da Justiça, porque, dada a dificuldade para se definir o “justo”, deve-se buscar fixar aquilo que é “jurídico”, como equivalente a “seguro”.<sup>182</sup>

A formulação do princípio de segurança jurídica define-se como princípio-garantia constitucional cuja finalidade é proteger os direitos dos contribuintes perante todo o Sistema Tributário Nacional, como decorrência da confiança legítima na criação de tributos e na gestão do sistema tributário, gerando estabilidade.<sup>183</sup>

A confiança legítima tem estreita relação com a pretensão de eficácia da Constituição, visto que tem o objetivo de estabelecer ordem e conformação à realidade política e social. Existe, portanto, nos objetivos da Constituição, uma via de mão dupla, segundo a qual a norma jurídica determina a realidade social e, igualmente, é determinada por ela. Não se vislumbrar apenas a realidade social e tampouco somente a normatividade pura.<sup>184</sup>

Acerca da matéria, Heleno Torres traça o seguinte pensamento:

À luz do positivismo jurídico metódico-axiológico, compreende-se a segurança jurídica a partir do sistema jurídico segundo os valores institucionalizados e mediatizados por princípios, a permitir a abertura sistêmica para atualização e acomodação à realidade, ou, ainda, a incorporação institucionalizada de novos valores. Não basta uma ordem objetiva de valores condensados em textos, princípios e programas normativos se estes não forem concretizados em cada caso. E compreender a Constituição como ordem de valores é aceitar uma concepção garantista de segurança jurídica quanto à efetividade dos direitos e liberdades que contempla.<sup>185</sup>

Os princípios, nesse sentido, são normas jurídicas que determinam condutas com valoração vinculante para o sistema tributário de forma geral, cuja efetividade e observância devem ser sempre prioridade e vedam de forma estrita qualquer conduta em sentido oposto.

Além da delimitação do conteúdo, essencial que referido conteúdo seja certo, ou

---

<sup>182</sup> Ibidem.

<sup>183</sup> Ibidem.

<sup>184</sup> HESSE, 1991, p. 15.

<sup>185</sup> TORRES, 2012.

seja, que não parem dúvidas sobre seu núcleo vinculante, gerando certeza dos direitos e permitindo sua concretização.

Acerca do tema, essencial fazer menção à teoria da força normativa da Constituição de Konrad Hesse<sup>186</sup>, segundo o qual a Constituição Jurídica de um país, diferentemente do entender de Lassalle, não é apenas um pedaço de papel, estando a capacidade de motivar e regular a sociedade limitada à compatibilidade com a constituição real.<sup>187</sup>

Para Heleno Torres,

a maior virtude da teoria de Robert Alexy está em destacar os princípios como mandamentos de otimização, porque determinam a realização das condutas reguladas segundo suas melhores possibilidades fáticas e jurídicas. Esta é uma contribuição definitiva para o direito e que se integra a toda e qualquer hipótese de concretização dos princípios jurídicos. Diversamente, porém, insistimos que a concretização da norma-princípio não está vinculada propriamente a fins, mas ao valor por esta veiculado.<sup>188</sup>

Sobre a otimização dos princípios, importantes as lições do jurista alemão

O ponto decisivo na distinção entre regras e princípios é que princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Princípios são, por conseguinte, mandamentos de otimização, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas. O âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras colidentes. Já as regras são normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então, deve se fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais, nem menos. Regras contêm, portanto, determinações no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível. Isso significa que a distinção entre regras e princípios é uma distinção qualitativa, e não uma distinção de grau. Toda norma é ou uma regra ou um princípio.<sup>189</sup>

<sup>186</sup> Sobre o assunto, Hesse esclarece: HESSE, op. cit., p. 13/15. “Uma tentativa de resposta deve ter como ponto de partida o condicionamento recíproco existente entre a Constituição jurídica e a realidade político-social. Devem ser considerados, nesse contexto, os limites e as possibilidades da atuação da Constituição jurídica. (...) A norma constitucional não tem existência autônoma em face da realidade. A sua essência reside na sua vigência, ou seja, a situação por ela regulada pretende ser concretizada na realidade. Essa pretensão de eficácia (*Geltungsanspruch*) não pode ser separada das condições históricas de sua realização, que estão, de diferentes formas, numa relação de interdependência, criando regras próprias que não podem ser desconsideradas. Devem ser contempladas aqui as condições naturais, técnicas, econômicas, e sociais.”

<sup>187</sup> HESSE, op. cit., p. 9.

<sup>188</sup> TORRES, 2012.

<sup>189</sup> ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 90-91.

Resta bastante claro, portanto, que a segurança jurídica e suas garantias derivadas, como proibição de excesso, proporcionalidade, razoabilidade, acessibilidade e confiança legítima, são direitos assegurados aos contribuintes, consistindo, ainda de maneira indireta, em limitações constitucionais ao poder de tributar.

No contexto atual existente no Brasil, percebe-se que tem se instaurado um quadro de insegurança jurídica bastante intenso para os contribuintes. Conforme explicitado, na dificuldade de se definir o critério de justiça, utiliza-se o parâmetro da legalidade para segurança dos cidadãos. Referido parâmetro deve ser seguido, sempre em coordenação com os princípios constitucionais estabelecidos.

No entanto, no caso em comento, tem-se a guerra fiscal, que se perfaz em um problema estrutural na repartição de competências tributárias, nos termos históricos já estudados no presente trabalho, corroendo os direitos fundamentais dos contribuintes, especialmente no que se refere à ausência de previsibilidade das relações estabelecidas com o poder público.

A concessão de benefícios por parte dos Estados sem a existência e convênio aprovado de forma unânime no âmbito do CONFAZ, nos termos da exigência legal até hoje vigente (embora já tenhamos demonstrado a inviabilidade federativa de referido requisito, propondo-se a alteração), trazem impactos significativos para os contribuintes, isso porque as concessões de benefícios e incentivos fiscais trajam vestes regulares e aparentemente jurídicas, e, portanto, justas.

A confiança legítima do contribuinte nas atividades legislativas não deve estar restrita à União, mas deve se estender a todos os entes federados que possuem competência tributária para a regulamentação de tributos.

O papel das normas gerais<sup>190</sup> foi tratado de forma pertinente por José Maria Arruda de Andrade. O Direito Tributário permite uma abordagem exemplificativa da definição de

---

<sup>190</sup> Comentários pertinentes de José Maria Arruda de Andrade sobre o tema das Normas Gerais.

“normas gerais”, tendo em vista a necessidade de harmonização das leis nacionais e as esferas de competência estadual e municipal.

Essa abordagem tem sido levada em conta a partir da análise da Lei Complementar 87/1996 e da Lei Complementar 116/2003, que estabeleceram regras gerais sobre a prescrição da competência tributária do ICMS - art 155 da CF/88 e do ISS – art 156, II CF/88. As citadas leis nacionais têm como função a uniformização da atividade dos respectivos Poderes Legislativos, permitindo a manutenção do pacto federativo evitando-se a guerra fiscal e diminuindo a litigiosidade.

Contudo, vários problemas foram constatados acerca dessa temática, que vão desde a invasão da autonomia estadual ou municipal até a guerra fiscal a partir da inobservância das regras legais ou constitucionais. Vê-se, então, que seria viável a edição de uma nova norma geral que desse maior homogeneidade aos critérios gerais de aplicabilidade do ICMS entre os Estados-membros e coibisse a concessão de benefícios fiscais sem a autorização do CONFAZ (por meio de aprovação por maioria).

---

ANDRADE, José Maria Arruda de. Competência Concorrente e a Definição de Normas Gerais. In: **Série Pensando o Direito n. 13/2009**. Brasília: Ministério da Justiça, 2009, p. 35-38. Em relação ao caso brasileiro, é necessário, ainda, definirmos o que deve ser entendido por “normas gerais”, previstas nos §§1º, 2º, 3º e 4º do artigo 24 da Constituição de 1988. De acordo com Tércio Sampaio Ferraz Junior, a expressão “normas gerais” exige que seu conteúdo seja analisado de maneira teleológica. As “normas gerais” devem se reportar ao interesse fundamental da ordem federativa. Como a Federação brasileira têm por fundamento a solidariedade, que exige a colaboração de todos os seus integrantes, existe a necessidade de uniformização de certos interesses como base desta cooperação. Desta maneira, toda matéria que ultrapassar o interesse particular de um ente federado porque é comum, ou seja, interessa a todos, ou envolver conceituações que, se fossem particularizadas num âmbito sub-nacional, gerariam conflitos ou dificuldades nacionalmente, é matéria de “norma geral” (FERRAZ Jr, 1994, pp.18-19). A partir dos problemas dogmáticos e históricos no âmbito do direito tributário (complementação da competência tributária de impostos estaduais e municipais a partir de normas gerais nacionais e aspectos envolvendo guerra fiscal e crise do Federalismo). (...) O Direito Tributário permite uma abordagem exemplificativa da definição de “normas gerais”, tendo em vista a necessidade de harmonização das leis nacionais e as esferas de competência estadual e municipal. Essa abordagem tem sido levada em conta a partir da análise da Lei Complementar 87/1996 e da Lei Complementar 116/2003, que complementaram a prescrição da competência tributária do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias)- art. 155 da CF/88 e do ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza) – art. 156, II CF/88. As citadas leis nacionais têm como função a uniformização da atividade dos respectivos Poderes Legislativos, permitindo a manutenção do pacto federativo e evitando-se a guerra fiscal. Contudo, vários problemas são constatados sobre o tema, que vão desde a invasão da autonomia estadual ou municipal até a guerra fiscal a partir da simples inobservância das regras legais ou constitucionais. Essas tormentosas questões podem ser analisadas a partir (i) da noção de normas gerais, (ii) das funções constitucionais da lei complementar na seara tributária e (iii) da autonomia dos entes da Federação. Compreende-se que o maior problema para a solução destas questões não é o do conteúdo de uma regra geral (que, como tal, deverá ser promulgada como lei complementar), mas o uso da função normativa por parte do legislador complementar nacional no âmbito das competências tributárias dos entes da Federação de instituir impostos, já que compete à lei complementar estabelecer regras gerais com relação a esses impostos, discriminados na Constituição (respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes). (...)

Referida iniciativa oferecerá maior segurança jurídica aos contribuintes, diminuirá a litigiosidade fiscal e permitirá a redução do custo de conformidade, tão alto e preocupante no Brasil. A preocupação com pacto federativo deve atender-se para os entes federados, mas, igualmente, para os contribuintes, elo politicamente mais fraco dessa cadeia, embora seja a mola propulsora da economia e, portanto, da arrecadação tributária.

A existência de uma quantidade demasiada de legislações sobre a matéria favorecem a insegurança jurídica, aumentam o custo de conformidade e enfraquecem o pacto federativo.

Assim como existe a norma geral sobre o ICMS (Lei Kandir – Lei Complementar nº 87/96) e norma geral sobre ISS (Lei Complementar nº 116/2003) no âmbito do ISS, seria necessária uma legislação harmonizasse mais detalhadamente as normas do ICMS, permitindo uma maior eficiência na cobrança dos impostos e a diminuição da litigiosidade nos âmbito administrativo dos Estados-membros e do Poder Judiciário.

Outra questão relevante sobre o tema é a ausência de transparência fiscal nas relações entre os Estados e os contribuintes, visto que a segurança jurídica apenas pode estar presente onde se possa identificar o conteúdo normativo de forma clara.

Por fim, conclui-se que os contribuintes se encontram em um ambiente de dúvidas sobre a aplicabilidade das normas, validade e constitucionalidade delas, além da relação conturbada entre os Estados da Federação. A existência de legislação em grande quantidade, bem como a ausência de compilação das normas cooperam para este cenário, enfraquecendo o pacto federativo.

## 7 CONCLUSÃO

Ao longo da análise tecida acerca do conceito de Estado, percebe-se que não há um conceito único, mas a concepção atual do termo se refere à forma de ordenamento político surgida na Europa a partir do século XIII até os fins do século XVIII ou inícios do século XIX, possuindo, portanto, seu fundamento na história europeia. Após esse período, estendeu-se a todo mundo civilizado, ainda que com aspectos diversos das condições originárias e concretas.

A ideia de Estado trazida por Kant menciona a existência de um pacto social, estabelecido pelo povo por meio do contrato original, consagrando-se a legitimidade de um Estado. Tendo em vista o contrato original, todos os indivíduos de um povo renunciam à sua liberdade externa para participar da sociedade como partes de uma coisa pública. Assume-se, assim, uma condição jurídica, vez que esta renúncia surge de sua própria vontade legisladora.

Sabe-se que o Estado possui três elementos constitutivos, quais sejam: povo, território e governo, sendo os dois primeiros prévios ao Estado. O elemento subjetivo abarca o conjunto de indivíduos que compartilham da mesma identidade cultural, em um território delimitado, onde se adquirem direitos e deveres. O segundo elemento, trata do critério físico de delimitação da competência. Já o governo tem sua configuração na junção dos órgãos públicos de um Estado.

No âmbito da organização dos Estados, foi analisado o modelo federativo, adotado pelo Brasil. Por Federação entende-se um tipo de organização de poder de Estado, segundo o qual há a repartição de poderes estatais em ao menos dois níveis verticais. Diferentemente das confederações, em que há a preservação da soberania dos Estados-membros, na Federação, os Estados-membros apenas possuem representatividade perante o direito constitucional interno, sendo representados externamente apenas em conjunto, pela figura da União.

Na perspectiva de Proudhon, o federalismo tem relação com um pacto ou contrato político, cujo objetivo é manter a identidade dos Estados que compõem a Federação,

respeitando a liberdade individual de cada um deles. Dessa maneira, o federalismo proudhoniano vai de encontro ao processo centralizador, pois visa a manter a autonomia dos seus membros. Dentro de um contexto histórico, o pensamento federalista de Proudhon era uma tentativa de resposta ao movimento nacionalista vivido na Europa em busca de unidade, utilizando-se da liberdade e respeito aos territórios membros da Federação.

A União Federal, por sua vez, assume a característica de coordenação dos entes federados, respeitando-se os interesses locais. Resta bastante evidente o aspecto de mutualidade entre os membros, sempre visando o bem comum da Federação. Os pilares da teoria Proudhoniana são a liberdade e a autoridade, a liberdade dos entes membros da Federação e a autoridade da União, com equilíbrio e harmonia.

A descentralização do poder promovida pelo pacto federativo se concretiza pela formulação de ordenamentos jurídicos igualmente descentralizados, diversamente da descentralização tão-somente administrativa presente nos Estados unitários descentralizados.

A repartição de competências existente nos Estados Federados permite a autonomia constitucional dos Estados-membros de forma relativa e não absoluta, visto que devem ser observados os limites constitucionalmente estabelecidos.

Um dos elementos mais importantes da Federação é o respeito à harmonia entre os entes federados, reforçando o espírito federativo e de solidariedade. Referida harmonia é estabelecida por meio da Constituição Federal, símbolo do pacto federativo, que tem o papel essencial de coordenar os entes da Federação.

Quando se fala em Federação, tem-se em mente sempre a organização e coordenação. A organização pode ser concebida como uma ordem sistemática. No entanto, sabe-se da dificuldade doutrinária em se conceituar a palavra sistema, sem que haja no mundo jurídico uma teoria uníssona acerca da matéria.

Sob a ótica do professor Tércio Sampaio Ferraz Júnior, o direito não é um instituto que se pode facilmente conceituar lógica e racionalmente de maneira sistematizada. Já sob a perspectiva de Luhmann, compreendendo-se a sociedade como um sistema complexo, a

interação entre direito e sociedade teria uma relação autopoietica, por meio de estruturas normativas que dão estabilidade ao sistema.

Luhmann destaca a complexidade das relações sociais, compreendida por intermédio do sistema autopoietico, no qual o direito não só trata da valoração comunicativa, mas da comunicação em todos os modos de comportamento que o direito abarca e normatiza.

A concepção da estabilização das expectativas normativas como função do direito é bastante evidente na teoria Luhmanniana, tendo em vista que o direito tem propensão à crise de confiança, que se transmite simbolicamente. Consequentemente, a função da norma é estabilizar-se.

Acerca do sistema de direito brasileiro, um dos seus fundamentos é a indissolubilidade da Federação Brasileira, a qual está prevista no art. 1º da Constituição Federal de 1988, corroborando a autonomia dos Estados-membros.

Portanto, a Constituição não permite retrocesso quanto à opção pelo federalismo cooperativo, tratando-se de cláusula pétrea em nosso sistema constitucional, vedando-se qualquer medida que tenha por objetivo fazer prevalecer a unidade central em detrimento dos entes federados ou que obste a redução das desigualdades regionais ou a promoção do desenvolvimento equilibrado.

Portanto, o sistema federativo adotado em 1988 tem como pilar central a cooperação entre os entes federados, visando a expansão de políticas públicas que propiciem a descentralização entre as unidades do federalismo, permitindo a concretização dos objetivos constitucionais, em busca do desenvolvimento e redução das desigualdades regionais.

A Constituição Federal de 1988 privilegiou a descentralização e maior independência dos Estados e Municípios. Na alçada tributária, refletiu-se na ampliação das competências tributárias dos Estados e Municípios e no aumento das transferências de receitas federais.

Infelizmente, as mudanças promovidas no âmbito do federalismo fiscal pela Constituição de 1988 geraram o aumento das responsabilidades sociais criadas ou alargadas do governo federal, por meio da instituição de novos tributos visando o cumprimento dessas novas obrigações. Nesse sentido, o sistema tributário nacional teve seu equilíbrio e sua eficiência reduzidos. A proliferação das contribuições sociais traduzia-se na necessidade do cumprimento das novas obrigações da União e buscava evitar o repasse aos Estados e Municípios.

Dessa forma, o sistema fiscal brasileiro tem a difícil tarefa de buscar conciliar três objetivos principais. Primeiramente, a necessidade de uma arrecadação tributária que atenda aos gastos crescentes (especialmente o orçamento da seguridade social) e ao controle do déficit. Em segundo lugar, a permanência de uma autonomia em relação aos recursos provenientes do sistema de transferências. Por fim, viabilizar a distribuição regional dos recursos, buscando-se a compensação decorrente da concentração econômica e conciliando os interesses das diversas unidades que compõem a Federação.

Essa relação entre os membros da Federação, sejam União, Estados ou Municípios, deve pautar-se sempre pela segurança jurídica, eficiência, integração, redução das desigualdades regionais, de acordo com todos os fundamentos do Estado Democrático de Direito previsto na Constituição Federal de 1988.

Referida cooperação não deve agir apenas de forma vertical, partindo-se da União em direção aos Estados e, posteriormente, dos Estados em direção aos Municípios, mas deve operar também horizontalmente, no bojo da Constituição Federal, favorecendo o desenvolvimento e a redução das desigualdades regionais, sempre estando alerta para os objetivos constitucionais.

Na linha da realização concreta e da força normativa da Constituição, conforme ensina Konrad Hesse, a Carta Magna tem o dever de estabelecer meios para que os objetivos da Federação sejam implementados, traduzindo-se em realidade. Especialmente no caso das Federações, em respeito ao Princípio da Lealdade Federativa, os compromissos de cooperação e solidariedade são essenciais, permitindo-se as ações e políticas públicas necessárias para a consecução dos objetivos em favor da unidade.

Portanto, os objetivos constitucionais devem ser percebidos como guias para a atuação do Estado, servindo como diretrizes vinculantes, em todas as relações do pacto federativo. A obtenção de uma sociedade livre, justa e solidária somente é viável quando se permite o desenvolvimento nacional por meio da redução das desigualdades regionais e erradicação da pobreza.

Nesse sentido, com fundamento na teoria Luhamanniana, a Constituição assume a forma de acoplamento estrutural, permitindo a influência recíproca e contínua entre direito e política, em que a atividade legislativa e a aplicação concreta do Direito Constitucional relacionam a validade e o sentido.

O desenvolvimento, em seu contexto mais atual, está relacionado com avanço econômico e social, tanto nacional quanto regional. Os entes federados devem agir como membros de um mesmo quebra-cabeça, pois são responsáveis por fazer o todo se formar solidariamente.

Para que haja a interação e a solidariedade desejadas, resta necessária a consciência da diversidade política, cultural, social e econômica vivenciada no Brasil, atentando-se ao Princípio da Lealdade Federativa e em busca de uma sociedade livre, justa e solidária, com o objetivo central de implantar as melhores políticas públicas. Dessa forma, eficiência e crescimento devem caminhar juntos, em busca do desenvolvimento do Brasil como um todo, como Federação.

Nesse sentido, o processo de descentralização fiscal, com a observância dos princípios que guiam o federalismo, pode ser um mecanismo de colaboração para a gestão eficiente do gasto público, visto que, em diversos setores, somente o ente que está mais perto da sociedade pode entender e escolher as melhores políticas públicas, favorecendo o desenvolvimento, reduzindo os custos operacionais, bem como estimulando os investimentos públicos e privados na economia.

A competição horizontal vislumbrada no Brasil, por meio da chamada guerra fiscal entre os Estados-membros, vem sendo discutida há bastante tempo. Os incentivos fiscais vêm sendo concedidos sem a autorização unânime do CONFAZ, em afronta clara às normas legais e constitucionais vigentes.

Nessa esteira, muitos dos incentivos fiscais concedidos ilegalmente já foram declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, acertadamente. No entanto, faltam normas inibidoras da referida prática, com aplicação de sanções mais rigorosas. Alternativamente, seria viável a edição de uma Lei Complementar que permita a concessão de benefícios fiscais sem a concordância unânime dos membros do CONFAZ.

Com a Lei Complementar nº 24/75 (artigo 34, parágrafo 8º, ADCT), foi concedida ao CONFAZ a harmonização do sistema, no intuito de evitar a competição fiscal horizontal, a qual foi incorporada à legislação democrática, por meio do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

A Lei Complementar nº 24/75 condiciona a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS à unanimidade das deliberações do CONFAZ. No entanto, não parece razoável a obrigatoriedade de uma decisão unânime para fins de concessão de benefícios fiscais no âmbito de cada Estado-membro. Talvez referida norma fizesse sentido no momento histórico-político vivido pelo Brasil em período anterior à Constituição Federal de 1988, mas resta de difícil defesa diante dos princípios e valores da contexto democrático atual.

De fato, conforme visto no disposto legal do ADCT, a Lei Complementar nº 24/75 foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988. No entanto, questiona-se acerca da validade e constitucionalidade do critério de unanimidade (constante do artigo 2º, parágrafo 2º, da Lei Complementar nº 24/75) para fins de concessão de benefícios fiscais.

Causa estranheza o critério da unanimidade ser *sui generis* em todo o ordenamento jurídico pátrio. As emendas à Constituição Federal obedecem ao critério de 3/5 dos votos dos representantes em cada casa do Congresso Nacional. Já nos casos de Lei Complementar, é necessária maioria absoluta do Senado Federal e da Câmara dos Deputados.

Ressalta-se que o papel do CONFAZ é harmonizar as regras tributárias no âmbito do ICMS, mas tem sido um órgão de imposição, sob o argumento de proteção dos Estados-membros frente à guerra fiscal. Não obstante, os princípios federativos que regem a

República, de solidariedade, de lealdade federativa e autonomia dos entes federados encontram dificuldades de concretização em razão da unanimidade estabelecida.

Por meio de uma análise sistêmica do federalismo fiscal brasileiro, torna-se evidente a importância do Senado Federal nessa conjuntura, enquanto representante dos entes federados. Ressalta-se que o Senado Federal tem o poder de editar resolução, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecendo as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação relativas ao ICMS.

A proposta em trâmite no Senado Federal (PRS nº 1/2013) abrange a uniformização das alíquotas, de forma escalonada até o ano de 2021, no patamar de 4%. Nas operações com mercadorias e bens produzidos em conformidade com Processo Produtivo Básico nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e no Estado do Espírito Santo, bem como de produtos agropecuários, a alíquota nas operações e prestações interestaduais realizadas nessas três regiões e no Estado do Espírito Santo e destinadas às regiões Sul e Sudeste será reduzida para 7% a partir de 2018.

No entanto, a pacificação das alíquotas interestaduais deve vir acompanhada de políticas públicas visando o desenvolvimento do Brasil, sempre de forma atenta às peculiaridades de cada região brasileira. As obrigações assumidas pelos Estados na prestação dos serviços públicos não possuem proporcionalidade em relação às suas receitas. O resultado desse descompasso é sentido de forma evidente na conformação econômica atual brasileira, em que os Estados encontram-se endividados, sem cumprir com suas obrigações contratuais e de folhas de pagamento, prejudicando os serviços públicos e os contribuintes.

Percebe-se, assim, a instalação de insegurança jurídica evidente no Brasil, em clara afronta ao princípio de segurança jurídica, cuja finalidade é proteger os direitos dos contribuintes perante todo o sistema tributário nacional, como decorrência da confiança legítima na criação de tributos e na gestão do sistema tributário, gerando estabilidade (tratada por Luhmann).

Niklas Luhmann trata a estabilidade das normas como uma característica importante de um sistema em relação à sociedade complexa. O direito não somente se ajusta aos conflitos, mas também os produz. Na concepção do sistema autopoietico de produção e solução de litígios, o direito é representado como elemento essencial para a concretização do princípio da segurança jurídica e como critério de aferibilidade da certeza do direito.

A confiança legítima tem estreita relação com a pretensão de eficácia da Constituição, visto que tem o objetivo de estabelecer ordem e conformação à realidade política e social. Existe, portanto, nos objetivos da Constituição, uma via de mão dupla, segundo a qual a norma jurídica determina a realidade social e, igualmente, é determinada por ela. Não se pode vislumbrar apenas a realidade social e tampouco somente a normatividade pura.

Como visto, a função do direito como mecanismo de estabilização das expectativas das normas tem o papel essencial de regulador de conflitos federativos. O direito não só se ajusta aos conflitos, mas também os produz, como no caso da guerra fiscal. Na concepção de um sistema autopoietico de produção e redução de litígios, participa como fundamental na concretização do princípio da segurança jurídica.

Resta bastante claro, portanto, que a segurança jurídica e suas garantias derivadas, como proibição de excesso, proporcionalidade, razoabilidade, acessibilidade e confiança legítima, são direitos assegurados aos contribuintes, consistindo, ainda que de maneira indireta, em limitações constitucionais ao poder de tributar.

No contexto atual existente no Brasil, percebe-se que tem se instaurado um quadro de insegurança jurídica bastante intenso para os contribuintes. Conforme explicitado, na dificuldade de se definir o critério de justiça, utiliza-se o parâmetro da legalidade para segurança dos cidadãos. Referido parâmetro deve ser seguido, sempre em coordenação com os princípios constitucionais estabelecidos.

No entanto, no caso em comento, tem-se a guerra fiscal, que se perfaz em um problema estrutural na repartição de competências tributárias, nos termos históricos estudados no presente trabalho, corroendo os direitos fundamentais dos contribuintes,

especialmente no que se refere à ausência de previsibilidade das relações com o poder público.

A concessão de benefícios por parte dos Estados sem a existência e convênio aprovado de forma unânime no âmbito do CONFAZ, nos termos da exigência legal até hoje vigente (embora já tenhamos demonstrado a inviabilidade federativa de referido requisito, propondo-se a alteração), traz impactos significativos para os contribuintes, isso porque as concessões de benefícios e incentivos fiscais trajam vestes regulares e aparentemente jurídicas, e, portanto, justas.

Contudo, vários problemas foram constatados acerca dessa temática, que vão desde a invasão da autonomia estadual ou municipal até a guerra fiscal, a partir da inobservância das regras legais ou constitucionais. Vê-se, então, que seria viável a edição de uma nova norma geral que desse maior homogeneidade aos critérios de aplicabilidade do ICMS entre os Estados-membros e coibisse a concessão de benefícios fiscais sem a autorização do CONFAZ. O critério para aprovação de benefícios fiscais no âmbito do referido Conselho seria a maioria, seguindo a concepção democrática em que está inserida a Federação.

Referida iniciativa ofereceria maior segurança jurídica aos contribuintes, diminuiria a litigiosidade fiscal e permitiria a redução do custo de conformidade, tão alto e preocupante no Brasil. A preocupação com pacto federativo deve atentar-se para os entes federados, mas, igualmente, para os contribuintes, elo politicamente mais fraco dessa cadeia, embora seja a mola propulsora da economia e, portanto, da arrecadação tributária.

Outra questão relevante sobre o tema é a ausência de transparência fiscal nas relações entre os Estados e os contribuintes, visto que a segurança jurídica apenas pode estar presente onde se possa identificar o conteúdo normativo de forma clara.

Por fim, conclui-se que os contribuintes se encontram em um ambiente de dúvidas sobre a aplicabilidade das normas, validade e constitucionalidade delas, além da relação conturbada entre os Estados da Federação. A existência de legislação em grande quantidade, bem como a ausência de compilação das normas cooperam para este cenário, enfraquecendo o pacto federativo.

A reforma fiscal, portanto, é urgente e deve ser realizada de forma ampla, por meio de um compromisso assumido por todos os entes da Federação. Não se pode remediar situações emergenciais sem que haja um plano de desenvolvimento nacional, visando a ampliação das redes de infraestrutura e aumento da eficiência.

## REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto. Federalismo e a questão tributária. **Rev. Paraná Desenvolvimento**, n. 84, Curitiba, jan/abril 1995, p. 19-26.

AFONSO, José Roberto; RAMUNDO, Júlio César ; ARAÚJO, Erika Amorim . **Breves Notas Sobre o Federalismo Fiscal no Brasil**. Rio: BNDES, 1998 (Notas Técnicas).

AFFONSO, Rui de Britto Álvares; SILVA, Pedro Luiz Barros (org.). **A Federação em perspectivas: ensaios selecionados**. São Paulo: FUNDAP, 1995.

ALEOVER, Pilar G. **El Derecho en la Teoría de la Sociedad em Niklas Luhmann**. Barcelona: JM Bosch, 1993.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ANDRADE, José Maria Arruda de. Competência Concorrente e a Definição de Normas Gerais. In: **Série Pensando o Direito n. 13/2009**. Brasília, DF: Ministério da Justiça, 2009.

ANDRADE, Paes; BONAVIDES, Paulo. **História constitucional do Brasil**. 6. ed. Brasília: OAB editora, 2004.

ANSELMO, José Roberto. **O papel do Supremo Tribunal Federal na concretização do federalismo brasileiro**. 2006. Tese de Doutorado - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006.

ARRETCHE, Marta. Federalismo e relações intergovernamentais no Brasil: a reforma de programas sociais. **Seminário temático “Federalismo, Instituições e Políticas Públicas no Brasil”**, ANPOCS, 2001.

ATALIBA, Geraldo. **Competência legislativa supletiva estadual**. RDP 62/26.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARBOSA, Fernando de Holanda. **Federalismo Fiscal, Eficiência e Equidade: Uma Proposta de Reforma Tributária**. Brasília: SINAESP/FENAFISCO, 1998.

BARROSO, Luis Roberto. **Direito Constitucional Brasileiro: o problema da federação**. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

BERCOVICI, Gilberto. **Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2005.

\_\_\_\_\_. **Desigualdades regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003.

\_\_\_\_\_. Federalismo e desenvolvimento regional no Brasil. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito Tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. P. 889-906.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

\_\_\_\_\_. **Ciência Política**. 10. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2000.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 5. ed. Brasília: UnB, 1994.

\_\_\_\_\_. **Dicionário de política**. 10. ed. Brasília: Ed. UNB, 1997.

BOUVIER, Michel. **Les finances locales**. 15. ed. Paris: LGDJ, 2013.

BOUVIER, Michel. **Introduction au droit fiscal general et à la théorie de l'impôt**. 12. ed. Paris: LGDJ, 2014.

BRANTON, William. MCCAHERY, Joseph. Fiscal federalism, tax harmonization and wealth redistribution. **Public law and legal theory**, working paper 006, jan./2000.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.

BUCHANAN, James M. Federalism and Fiscal Equity. **The American Economic Review**, v. 40, n. 4, sep. 1950, p. 583-599.

CAGGIANO, Monica Herman. **Explorando o Federalismo**. Revista Direito Mackenzie, São Paulo: Mackenzie, ano 1, n.2, p. 139-172.

CAGNONE, Miranda Carvalho. **O artigo 23 da constituição federal de 1988 e a estrutura do federalismo cooperativo no Brasil**. 2008. Dissertação de Mestrado - Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2008.

CAMPILONGO, Celso Fernandes. **O direito na sociedade complexa**. São Paulo. Saraiva, 2011.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina. 1998.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lenio Luiz (coord.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

CARLUCI, José Lence. **Uma introdução ao sistema aduaneiro**. São Paulo: Aduaneiras, 1996.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**: rev e atual. até a emenda constitucional 67/2010. 29. Ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, David Ferreira. Pacto Federativo e Descentralização Fiscal. **Papers do NAEA (UFPA)**, Belém - Pará, v. 138, 2000, p. 1-23.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário: linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

COELHO, Dulce Maria Alves da Rocha. **Federalismo Fiscal no Brasil: uma análise do fundo de participação dos Municípios**. 2007. Monografia apresentada no curso de especialização em orçamento público do Tribunal de Contas da União e Câmara dos Deputados. Brasília, 2007.

COELHO, Isaias; SANTI, Eurico (org.). **Reforma Tributária Viável: simplificação, transparência e eficiência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

CONTI, José Maurício (org.). **Federalismo fiscal**. Barueri, SP: Manole, 2004.

\_\_\_\_\_. Federalismo fiscal e reforma tributária: utopia ou realidade? In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito Tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

CORBACHO, Ana; CIBILIS, Vicente Fretes; LORA, Eduardo. **Recuadar no basta. Los impuestos como instrumento de desarrollo**. Washington: BID, 2013.

COURCHENE, Thomas. Federalism and the new economic order: a citizen and process perspective. In: **Federalism in the Mercosur: the challenges of regional integration**. Porto Alegre, 2000.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da Teoria Geral do Estado**. Rio de Janeiro: Saraiva, 1998.

DE GIORGI, Raffaele. **Direito, democracia e risco**. Vínculos com o futuro. Porto Alegre. Sergio Antonio Fabris Editor, 1998.

EHRlich, Stanislaw. Theoretical reflexions on federations and federalism. **International Political Science Review**. Vol. 5, n. 4, 1984, p. 359 a 367.

ELALI, André. **O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional**. São Paulo: MP, 2005.

FALCÃO, Maurin Almeida. Desenvolvimento econômico e expansão dos sistemas tributários. **Anais do XIII CONPEDI**, Florianópolis: 2004.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FRANÇA, Phillip Gil. Objetivos Fundamentais da República Federativa do Brasil e Escolhas Públicas: Perspectivas de Caminhos Constitucionais de Concretização do Desenvolvimento Intersubjetivo. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro**, v. 2, 2013.

GASSEN, Valcir (org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**. 1. ed. Brasília: Consulex, 2012.

GONÇALVES, Guilherme Leite. Função interpretativa, alopoiese do direito e hermenêutica da cordialidade. **Revista Direito e Práxis**, v. 1, p. 16-31, 2010.

\_\_\_\_\_. **Direito entre certeza e incerteza: horizontes críticos para a teoria dos sistemas**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica**.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

\_\_\_\_\_. HARADA, Kiyoshi. **ICMS – operações interestaduais. Uma legislação confusa e insegura**. 20/10/2015. [www.haradaadvogados.com.br](http://www.haradaadvogados.com.br)

HESSE, Konrad. **A Força Normativa da Constituição**. 1. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

HOFMEISTER, Wilhelm e CARNEIRO, José Mário Brasiliense (org.). **Federalismo na Alemanha e no Brasil**. São Paulo: Konrad-Adenauer-Stiftung, série debates nº 22, v. I, abr. 2001.

HORTA, Raul Machado. **Direito Constitucional**. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

JELLINEK, Georg. **Teoria Geral do Estado**. México: Fundo de Cultura Econômica, 2002.

KANT, Immanuel. A Fundamentação da Metafísica dos Costumes. In: **A Doutrina Universal do Direito**. Tradução Edson Bini. São Paulo: Ícone, 2005.

KELSEN, Hans. **A Democracia**. 1a ed., São Paulo: Editora Martins Fontes, 1993.

LAMARQUE, Jean. NÉGRIN, Olivier. AYRAULT, Ludovic. **Droit fiscal general**. 3. ed. Paris: LexisNexis, 2014.

LEAL, Victor Nunes. Leis federais e leis estaduais. In: **Problemas de Direito Público**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1960.

LOSANO, Mario. **Sistema e estrutura no direito**. São Paulo. Vol 3. Martins fontes, 2008.

LOWENBERG, Jacques. Philosophical federalism. **The Journal of Philosophy**, v. 23, n. 20, set. 1996, p. 533-545.

LUHMANN, Niklas. **Legitimação pelo procedimento**. Trad. de: Maria da Conceição Corte-Real. Brasília, DF: Editora Universidade de Brasília, 1980.

LUHMANN, Niklas. **Sociologia do Direito I**. Trad. de: Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1983.

LUHMANN, Niklas. **El derecho de la sociedad**. México: Universidade Iberoamericana, 2002.

LUHMANN, Niklas. **Law as a social system**. Oxford: Oxford University, 2004.

LUHMANN, Niklas. **El Derecho de la Sociedad**. 2. ed. México, D.F.: Universidad Iberoamericana e Heder, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MARTÍNEZ, Soares. **Direito fiscal**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 1995.

MARTINS, Cláudio. **Normas gerais do direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1969.

MARTINS, Ives Gandra. Estímulos Fiscais do ICMS e a Unanimidade Exigida no CONFAZ. **Revista CEJ**, Brasília, Ano XVII, n. 59, p. 22-29, jan./abr. 2013.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil Interpretada e legislação constitucional**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MORAES, Marcos Ribeiro de. **As Relações Intergovernamentais na República Federal da Alemanha**. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, 2001.

NEVES, Marcelo. Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil. **Coleção justiça e direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2012.

OATES, Wallace E. On essay on fiscal federalism. **Journal of Economic Literature**, vol. 37, n. 3, p. 1120-1149, 1999.

\_\_\_\_\_. Toward a second-generation theory of fiscal federalism. **International Tax and Public Finance**, vol. 12, 2005, p. 349-373.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 4. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

OLIVEIRA, Ricardo Victalino. **A configuração assimétrica do federalismo brasileiro**. 2010. Dissertação de Mestrado na Universidade de São Paulo. São Paulo, 2010.

PADOIN, Maria M; PASSAMANI, Guilherme R. Um olhar sobre a proposta federalista de Proudhon. **Primer Encuentro de ADHILAC – Argentina**, Buenos Aires, nov. 2003.

PALMA, Clotilde Celorico. **Introdução ao imposto sobre valor acrescentado**. Coimbra: Almedina, 2005.

PARSONS, Talcott. **The social system**. Nova York: Free Press, 1951.

PAULA Jr., Aldo de. A Guerra Fiscal esta morta. Vida londa à Guerra Fiscal. **JOTA**, 13 mar. 2015.

PEREIRA, Geailson. O Direito como sistema autopoietico. **Revista CEJ**, Brasília, Ano XV, n. 55, p. 86-92, out./dez. 2011.

POLIZELLI, Vitor B. Progressividade: distribuição de renda e indução. **Direito Tributário Atual**, v. 21, 2007, p. 361.

POLITI, R. B.; MATTOS, Enlinton. Competição Vertical e Horizontal no Brasil: uma análise empírica das interações fiscais nos mercados de cigarro e de gasolina. **Pesquisa e Planejamento Econômico**, Rio de Janeiro, v. 42, p. 60-91, 2012.

PRADO, Sérgio. Guerra Fiscal e Políticas de Desenvolvimento Estadual no Brasil. **Economia e Sociedade**, Campinas, v. 13, p. 1-40, dez. 1999.

\_\_\_\_\_. **Equalização e federalismo fiscal**: uma análise comparada. Rio de Janeiro: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2006.

PROUDHON, Pierre-Joseph. **Do princípio federativo**. São Paulo: Nu-Sol: Imaginário, 2001.

REVERBEL, Carlos Eduardo Dieder. **O federalismo numa visão tridimensional do direito**. 2008. Dissertação de Mestrado - UFRGS, Porto Algere, 2008.

REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto de (Org.). **Descentralização e federalismo fiscal no Brasil**. Desafios da Reforma Tributária. Rio de Janeiro: Konrad Adenauer Stiftung, 2003.

REZENDE, Fernando (coord.). Globalização, federalismo e tributação. **Planejamento e Políticas Públicas**, n. 20, IPEA, 1999.

\_\_\_\_\_. **Desafios do federalismo fiscal**. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

\_\_\_\_\_. **Regionalismo e federalismo fiscal: Novos desafios**. IDP/FGV, setembro/2011.

\_\_\_\_\_. **O federalismo brasileiro em seu labirinto**. Crise e necessidade de reformas. Rio de Janeiro: FGV, 2013.

RIANI, Flávio. **Economia do setor público**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

RODRIGUES, Leo Peixoto; NEVES, Fabrício Monteiro. **Niklas Luhmann: a sociedade como sistema**. Porto Alegre: Edipucrs, 2012.

RUIPÉREZ, Javier. **Entre el federalismo y el confederalismo**: dificultades y problemas para la formulación de una teoría constitucional del Estado de las autonomías. Biblioteca Nueva, Madrid: 2010.

SANTIAGO, Igor M. Resolução 13 é cortina de fumaça na guerra dos portos. **Conjur**, 2013.

SANTOS, Ronaldo Alencar; ANDRADE, Priscila Lopes. A Evolução Histórica do Federalismo Brasileiro: Uma Análise Histórico-Sociológica a partir das Constituições Federais. **XXI Encontro Nacional do CONPEDI**. 1. ed. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2012, v. XXI, p. 8-14794.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (org.). **Reforma tributária**. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

SCAFF, Fernando Facury. A Inconstitucional unanimidade do CONFAZ e o surpreendente convênio 70. **Conjur**, 12 ago. 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SERRA, José; AFONSO, José Roberto. Federalismo Fiscal à brasileira: algumas reflexões. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v. 6, n. 12, p. 3-30, dez. 1999.

SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

SILVA, Mauro Santos. Teoria do Federalismo Fiscal: Notas sobre as contribuições de Oates, Musgrave, Shah e Ter-Minassian. **Revista Nova Economia**, Belo Horizonte, v. 15, p. 117-137, 2005.

SILVEIRA, Matheus Torma da. **Competição tributária horizontal no Brasil**: Uma abordagem de economia política moderna. 2015. Dissertação de Mestrado – UFRGS, Porto Alegre, 2015.

SIQUEIRA, Janilson Bezerra. **Federalismo, sistema tributário e guerra fiscal**. Tese de doutorado - Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2004.

SOUZA, Celina. Federalização de políticas públicas no Brasil: papel das regras e do contexto. **Studia Politicae**, Córdoba, n. 17, p. 11-17, 2009.

TANZI, Vito. Fiscal Federalism and Decentralization: a Review of Some Efficiency and Macroeconomic Aspects. **Annual Bank Conference on Development Economics World Bank**, Washington, D.C., 1995.

TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. **A Tributação Sobre o Consumo de Bens e Serviços**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

TER-MINASSIAN, Teresa. **Fiscal Federalism in Theory and Practice**. Washington: International Monetary Fund, 1997.

TEUBNER, Gunther. **Direito, sistema e policontextualidade**. Tradução de Brunela Vieira de Vicenzi et al. Piracicaba: Editora Unimep, 2005.

\_\_\_\_\_. **Fragmentos Constitucionais**. Constitucionalismo social na globalização. 1a ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. 2. ed. São Paulo: RT, 2012.

\_\_\_\_\_. **Teoria da Constituição Financeira**. Tese apresentada ao Concurso de Professor Titular de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2014.

\_\_\_\_\_. **Reformas do federalismo fiscal avançam no Brasil**. Conjur, 2015.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

\_\_\_\_\_. É possível a criação do IVA no Brasil? **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, n. 15, mai./jun. 2005.

TRATADO DA UNIÃO EUROPÉIA. Maastricht, 1992.

TREVES, Renato. **Sociologia do Direito**. São Paulo: Manole, 2004.

VILLAS BOAS, Orlando; GONÇALVES, Guilherme Leite. **Teoria dos sistemas sociais. Direito e sociedade na obra de Niklas Luhmann**. São Paulo: Saraiva, 2013.

ZILVETTI, Fernando Aurelio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

ZIMMERMANN, Augusto. **Teoria Geral do Federalismo Democrático**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.