

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

LEONARDO NUÑEZ CAMPOS

**PRINCÍPIO FEDERATIVO COMO LIMITE À MODIFICAÇÃO DAS
COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS**

DOUTORADO EM DIREITO

**SÃO PAULO
2021**

LEONARDO NUÑEZ CAMPOS

**PRINCÍPIO FEDERATIVO COMO LIMITE À MODIFICAÇÃO DAS
COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS**

DOUTORADO EM DIREITO

Tese apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito, na área de concentração de Direito Constitucional e Processual Tributário sob a orientação da Profa. Dra. Regina Helena Costa.

SÃO PAULO

2021

BANCA EXAMINADORA

À minha amada esposa Marcela, e aos meus filhos Letícia e Ricardo, razões do meu viver.

AGRADECIMENTOS

À Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, por aceitar a minha inscrição e proporcionar um curso de doutorado de altíssimo nível.

À minha orientadora, Professora Doutora Regina Helena Costa, pela inestimável contribuição na construção da tese ora apresentada.

Aos Professores Doutores Paulo de Barros Carvalho e Roque Antônio Carrazza, pelas excelentes aulas e debates.

Aos colegas de curso, por todo o conhecimento compartilhado.

Aos meus sócios e colaboradores no Cruz Campos Lobo Advogados, pela compreensão e suporte nos períodos de ausência.

Por fim, à minha esposa, meus filhos, meus pais e minha irmã, pelo apoio incondicional às minhas escolhas. Amo vocês!

Los tres incentivos fundamentales que dominan la vida del hombre en la sociedad y rigen la totalidad de las relaciones humanas, son: el amor, la fe y el poder; de una manera misteriosa, están unidos y entrelazados.

Karl Loewenstein

RESUMO

O objeto da presente tese de doutorado se refere à investigação dos limites impostos pelo princípio federativo à modificação de competências tributárias. Para tanto, analisou-se os aspectos gerais da competência tributária para compreender a influência do princípio federativo na construção do sistema no formato atual. Em seguida, o estudo sobre o princípio federativo e os princípios correlatos foi aprofundado. Nesse sentido, verificou-se que, enquanto cláusula pétrea, o princípio federativo é protegido no seu núcleo essencial, sendo possível a modificação do texto constitucional através de emenda para o aperfeiçoamento da federação. Após, demonstrou-se a relação entre o princípio federativo e as contribuições, bem como os potenciais conflitos federativos decorrentes do uso desta espécie tributária, caracterizada pela sua finalidade. Foi abordado, também, os choques entre os entes federativos em decorrência da utilização de exonerações tributárias para atração de investimentos, a fim de compreender a extensão da autonomia e a possibilidade de sua limitação para evitar as guerras fiscais. Seguiu-se, ainda, demonstrando a relação entre o princípio federativo e as imunidades tributárias. Por fim, destacou-se as limitações e possibilidades de modificação de competências tributárias para o aperfeiçoamento do sistema tributário nacional.

Palavras-chave: Competência Tributária. Princípio Federativo. Cláusula Pétrea.

ABSTRACT

The object of the present doctoral thesis refers to the investigation of the limits imposed by the federative principle to the modification of tax competences. For this purpose, the general aspects of tax competence were analyzed to understand the influence of the federative principle in the construction of the system in the current format. Then, the study of the federative principle and related principles was further developed. In this sense, it was found that, as a stone clause, the federative principle is protected at its essential core, making it possible to modify the constitutional text through an amendment to improve the federation. Afterwards, the relationship between the federative principle and contributions was demonstrated, as well as the potential federative conflicts arising from the use of this tax species, characterized by its purpose. The shocks between federal entities due to the use of tax exemptions to attract investments were also addressed, in order to understand the extent of autonomy and the possibility of its limitation to avoid fiscal wars. It also followed, demonstrating the relationship between the federative principle and tax immunities. Finally, the limitations and possibilities of modifying tax competences to improve the national tax system were highlighted.

Keywords: Tax Competence. Federative Principle. Stone clause.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ACO	Ação Cível Originária
ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADO	Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão
ADPF	Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
AFRRM	Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante
ALALC	Associação Latino-Americana de Livre Comércio
ARE	Agravo em Recurso Extraordinário
CAT	Coordenação de Administração Tributária
CF/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CGOA	Comitê Gestor das Obrigações Acessórias do ISSQN
CGSN	Comitê Gestor do Simples Nacional
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CNM	Confederação Nacional de Municípios
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CPP	Contribuição Previdenciária Patronal
CREA	Conselho Regional de Engenharia e Agronomia
CRM	Conselho Regional de Medicina
CSSL	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DF	Distrito Federal
DUDH	Declaração Universal dos Direitos do Homem
EBCT	Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos
EC	Emenda Constitucional
FCO	Fundos de Financiamento da Região Centro-Oeste
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
FNE	Fundos de Financiamento da Região Nordeste
FNO	Fundos de Financiamento da Região Norte
FNP	Frente Nacional de Prefeitos

FNS	Fundo Nacional de Saúde
FPE	Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
FUNDAP	Fundo de Desenvolvimento das Atividades Portuárias
FUNDEB	Fundos de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais de Educação
GATT	Acordo Geral de Tarifas e Comércio
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
ICMS	Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
INCRA	Instituto Nacional de Reforma Agrária
INFRAERO	Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária
IPI	Imposto Sobre Produtos Industrializados
IPMF	Imposto Sobre Movimentação Financeira
IPTU	Imposto Sobre a Propriedade Territorial Urbana
IPVA	Imposto Sobre Veículos Automotores
IR	Imposto sobre a Renda
IRPJ	Imposto sobre a Renda cobrado das Pessoas Jurídicas
ISS	Imposto Sobre Serviços
ITCMD	Imposto sobre a Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação
ITR	Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural
IVVC	Imposto Sobre a Venda a Varejo de Combustíveis
LC	Lei Complementar
MC	Medida Cautelar
OAB	Ordem dos Advogados do Brasil
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS	Programa de Integração Social
PRODEC	Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense
PRODEPE	Programa para o Desenvolvimento de Pernambuco
RE	Recurso Extraordinário
SEDEX	Serviço de Encomenda Expressa Nacional
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO.....	14
1	COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	18
1.1	Competência tributária.....	18
1.1.1	Competência legislativa tributária e capacidade tributária ativa.....	20
1.1.2	Competência tributária e lei complementar.....	22
1.1.3	Tipos e conceitos na outorga de competência tributária.....	25
1.1.4	Características da competência tributária.....	30
1.2	Fiscalidade e extrafiscalidade.....	35
1.3	Limitações constitucionais ao poder de tributar.....	36
1.3.1	Princípios e regras constitucionais limitadores do poder de tributar.....	37
1.3.2	Imunidades tributárias.....	41
1.4	Repartição das competências tributárias.....	43
2	PRINCÍPIO FEDERATIVO: CONTEÚDO E PRINCÍPIOS CORRELATOS.....	46
2.1	Federação.....	46
2.2	Federação e princípio federativo.....	49
2.3	Princípio federativo e o sistema constitucional tributário.....	54
2.4	Princípio federativo e o princípio republicano.....	57
2.5	Princípio da subsidiariedade.....	58
2.6	Princípio federativo e federalismo fiscal.....	59
2.7	Princípio federativo e o poder de reforma constitucional.....	63
2.8	Possibilidade, em abstrato, de modificações de competência tributária.....	68
3	PRINCÍPIO FEDERATIVO E CONTRIBUIÇÕES.....	69
3.1	Contribuições no regime constitucional de 1988.....	70
3.2	Contribuições, a partilha de rendas tributárias e o equilíbrio federativo.....	73
3.2.1	Bitributação, <i>bis in idem</i> e os limites para a União instituir contribuições sem ferir o princípio federativo.....	73

3.2.2	Limitações decorrentes do princípio federativo à instituição de contribuições sociais gerais.....	76
3.2.3	Limites à instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico.....	80
3.2.4	Impossibilidade de a União, através de contribuições, contornar a competência residual para instituição de impostos prevista no art. 154, I da CF.....	81
3.3	Análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.....	84
3.3.1	A constitucionalidade das contribuições sociais gerais instituídas pela Lei Complementar n. 110/2001.....	84
4	PRINCÍPIO FEDERATIVO E EXTRAFISCALIDADE.....	87
4.1	Constituição Federal e exonerações tributárias.....	88
4.2	Guerras fiscais no contexto federativo.....	92
4.2.1	Guerra fiscal dos Estados.....	94
4.2.2	Guerra fiscal dos Municípios.....	101
4.3	Impossibilidade de tributação, pela União, dos incentivos fiscais concedidos pelos demais entes federativos.....	103
4.4	Análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.....	104
4.4.1	Isonções concedidas por meio de tratados internacionais sobre tributos de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios.....	105
4.4.2	Inconstitucionalidade dos incentivos que se destinam a dar tratamento privilegiado a bens produzidos em determinada unidade federada.....	107
4.4.3	Inconstitucionalidade dos incentivos concedidos pelos Estados sem aprovação mediante convênio pelo CONFAZ.....	108
4.4.4	Recepção pela Constituição de 1988 da exigência de deliberação unânime entre os Estados para a aprovação dos incentivos fiscais.....	110
4.4.5	Inconstitucionalidade do Protocolo ICMS n. 21/2001.....	112
4.4.6	Definição do sujeito ativo da cobrança do ICMS nas importações.....	114
4.4.7	Inconstitucionalidade de incentivos concedidos por Municípios.....	115

4.4.8	Inconstitucionalidade da tributação por IR e CSLL dos incentivos fiscais concedidos pelos Estados.....	116
5	PRINCÍPIO FEDERATIVO E IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS.....	120
5.1	Imunidade dos entes políticos.....	120
5.2	Imunidade em relação ao ICMS das operações que destinem petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica a outros Estados.....	123
5.2.1	A necessária manutenção de créditos de ICMS nas operações interestaduais imunes com lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo.....	124
5.3	Possibilidade de ampliação de imunidades.....	126
5.4	Impossibilidade de restrição ou supressão das imunidades por emenda constitucional.....	130
5.5	Análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.....	132
5.5.1	Inconstitucionalidade da restrição à imunidade dos entes políticos.....	132
5.5.2	Extensão da imunidade dos entes políticos às empresas públicas.....	134
5.5.3	Compensações à perda de arrecadação em função da ampliação de imunidades.....	136
6	MODIFICAÇÕES DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E AUTONOMIA DOS ENTES FEDERADOS.....	139
6.1	Impossibilidade de garantia da autonomia dos entes federados apenas pela participação no produto da arrecadação dos tributos.....	139
6.2	Impossibilidade de modificação de competências diminuir o potencial arrecadatário dos entes federados.....	142
6.3	Possibilidade de modificação da privatividade de competências.....	145
6.4	Impossibilidade de imposição de adoção de alíquotas únicas para os entes federados.....	147

6.5	Garantia de participação dos entes federados nos órgãos colegiados.....	148
6.6	Análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.....	151
6.6.1	Efeitos das exonerações tributárias no repasse de recursos aos demais entes federados.....	151
	CONCLUSÕES.....	155
	BIBLIOGRAFIA.....	159

INTRODUÇÃO

A República Federativa do Brasil é um Estado democrático organizado sob a forma de federação, onde coexistem ordens jurídicas parciais que, no seu conjunto, formam a ordem jurídica total.

Ao contrário dos Estados unitários, nas federações os Estados-membro detêm autonomia e prerrogativa de autogoverno, o que demanda a construção de um delicado desenho das normas constitucionais para garantir que cada um dos seus membros possa exercer o governo segundo as demandas e particularidades da população local, mas ao mesmo tempo preservar a harmonia e integração da nação.

Por esta razão, as federações convivem com o permanente paradoxo da busca da conciliação entre unidade e diversidade, para manter as vantagens econômicas e militares características das nações de grande extensão territorial e populacional, com o proveito da proximidade entre governo e governados, típicas dos países menores¹.

Um dos aspectos de grande importância para a manutenção do equilíbrio federativo está intrinsecamente relacionado com a forma de financiamento das atividades dos Estados que, na maioria dos países modernos, se dá primordialmente pela arrecadação de tributos.

Assim, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88)² organizou um complexo sistema de repartição de competências para a instituição de tributos, complementado com um mecanismo de repartição do produto da arrecadação dos entes federados que fomenta a integração e o equilíbrio entre seus membros, na medida em que possibilita a diminuição das assimetrias econômicas das unidades federativas.

O passar do tempo, contudo, tem demonstrado que algumas das construções do constituinte originário em 1988 foram equivocadas, tornaram-se obsoletas ou produziram efeitos diferentes dos pretendidos.

¹ MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de. **O espírito das leis**. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 141.

² BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 1 nov. 2020.

Por esta razão, a CF/88 prevê mecanismos de reforma, de modo a evitar pressões que levem ao rompimento do pacto constitucional, ao tempo em que preserva das mudanças aspectos considerados essenciais, dentre eles, os direitos e garantias individuais, o voto direto, secreto, universal e periódico, a separação dos poderes e a forma federativa de Estado, denominados cláusulas pétreas.

Ao longo dos mais de 30 anos de sua vigência, a CF/88 já foi alvo de inúmeras emendas, muitas destas referentes a assuntos que tocam temas ligados ao exercício do direito de tributar ou à repartição do produto da arrecadação, de modo que o modelo originalmente pensado evoluiu - ou foi distorcido - ao longo do tempo.

Atualmente, há um novo início de consenso de que a repartição de competências tributárias brasileira não é suficiente para atender os anseios da sociedade e dos entes federados. Caro, fragmentado e extremamente complexo, o modelo de tributação vigente gera enormes custos de conformidade, insegurança jurídica, estimula sonegação, embates e desconfiança entre Estado e contribuinte, além de fomentar a criação de incentivos desestruturados e circunstanciais que promovem a erosão das bases tributárias e da arrecadação.

Diante deste contexto, buscamos analisar o tema “competência tributária” sob o aspecto dinâmico, com o objetivo de contribuir com o estudo do Direito Tributário no Brasil para propor, à luz da CF/88, o exame dos limites que o princípio federativo impõe às modificações no modelo de repartição de competências tributárias.

Não se pretende sugerir ou analisar o melhor modelo econômico ou político possível de organização da federação ou de uma eventual reforma tributária, não sendo este recorte possível do ponto de vista jurídico. A análise da eficiência do sistema, dos impactos de determinada reforma sob o ponto de vista social e das repercussões políticas são objeto de estudos de outras ciências, como a Economia, Sociologia ou Ciência Política.

A abordagem se justifica na medida que o processo político democrático de aperfeiçoamento da Constituição pelo poder reformador encontra limites nas cláusulas pétreas e não pode desfigurar o núcleo essencial do princípio federativo, razão pela qual a exposição de forma sistemática destes limites é instrumento útil para auxiliar o controle da atividade do poder constituinte derivado.

Embora não seja possível esgotar, em abstrato, todas as hipóteses de vulneração ao princípio federativo, é viável analisar algumas situações em que o

princípio federativo, especialmente na dimensão da autonomia dos entes federados, seria afetado a partir das propostas debatidas por doutrinadores em nível acadêmico e, também, tendo em vista as modificações já realizadas pelo poder constituinte derivado neste âmbito.

O Capítulo 1 será dedicado ao tema competência tributária. Exporemos o conceito e das múltiplas significações do termo, bem como a diferença entre figuras afins, como a capacidade tributária ativa e competência legislativa. Trataremos do papel da Lei Complementar (LC) em matéria de competência tributária e demonstraremos que a CF/88 outorgou competência aos entes federados através da utilização de conceitos e não tipos. Analisaremos, ainda, as características da competência tributária, bem como as funções fiscais e extrafiscais do tributo, além das imunidades e das demais regras e princípios que limitam o poder de tributar. Ao final do capítulo, abordaremos, de forma sintética, a repartição das competências tributárias entre União, Estados e Municípios estatuída pela Constituição.

O conteúdo do princípio federativo e a sua relação com os demais princípios serão alvo de análise no Capítulo 2. Aprofundaremos o estudo sobre a federação como forma de Estado e sobre o conteúdo do princípio federativo, dos quais derivam os princípios da autonomia dos entes federados, da participação, lealdade, integração e cooperação federativas, bem como a sua interação com o princípio republicano e o princípio da subsidiariedade. Será, também, exposta a forma como o princípio federativo se concretiza no sistema tributário nacional.

O Capítulo 3 abordará o papel das contribuições na estruturação do sistema tributário nacional e o potencial de desequilíbrio que a utilização desta espécie de tributo pode gerar no pacto federativo, especialmente em virtude da crescente arrecadação proporcionada para a União e do avanço sobre hipóteses de incidência originalmente destinadas aos impostos destes outros entes. Ao final de cada capítulo, a partir do Capítulo 3, apresentaremos os principais julgados do Supremo Tribunal Federal (STF) que se relacionam com os temas expostos.

O Capítulo 4 versará sobre os impactos que o princípio federativo impõe ao exercício da tributação com fins extrafiscais pelos entes políticos. Demonstraremos que é necessário o equilíbrio entre o direito de cada um dos entes construir a sua própria política fiscal, a fim de atender os anseios da população de cada local, e os impactos negativos que as exonerações tributárias concedidas sem a observância dos preceitos constitucionais podem gerar, com as chamadas guerras fiscais. Neste

ponto, se ressalta a importância do Congresso Nacional, no exercício do poder reformador da Constituição para, de forma democrática, aperfeiçoar o sistema e fomentar o rearranjo equilibrado das fontes de receita, mantendo a coesão e a integração dos membros do pacto federativo.

O Capítulo 5 será dedicado à análise das possibilidades de modificação das normas constitucionais que delimitam negativamente a competência dos entes federados através da instituição de imunidades. *Prima facie*, a criação de qualquer nova imunidade impacta negativamente no princípio da autonomia dos entes federativos, tanto na dimensão financeira quanto na dimensão de autogoverno, já que diminui os potenciais arrecadatório e indutor que aquela competência conferia. Do mesmo modo, a extinção de alguma imunidade ampliaria estes potenciais, em benefício da autonomia do ente federado.

Por fim, no Capítulo 6 serão analisados os impactos que a modificação no sistema de outorgas de competência tributária traria à autonomia dos entes federados. Serão abordados os limites e condições que o princípio federativo impõe a propostas como a unificação de competências entre os entes políticos, a adoção de obrigações acessórias unificadas ou alíquotas únicas, bem como a possibilidade, em abstrato, de outorga de competências comuns entre os entes para a instituição de impostos.

Espera-se, assim, contribuir para o debate acadêmico ao derredor dos limites que o princípio federativo impõe à modificação das competências tributárias.

1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A análise da competência tributária sob o aspecto dinâmico, especificamente sobre os limites e condições impostos às modificações na distribuição do poder de tributar pelo constituinte derivado em função do princípio federativo, demanda a compreensão do que é competência tributária.

Buscamos, neste capítulo, a demonstração do instituto com apontamentos sobre a interação de alguns aspectos do mesmo com a organização do Estado na forma federal ou da influência destes na possibilidade de modificação do arranjo constitucional.

A organização do poder de tributar não tem como função única o abastecimento dos cofres públicos, mas é importante instrumento para que a República alcance os seus objetivos fundamentais e se mantenha o equilíbrio federativo.

Neste sentido, discorreremos sobre aspectos gerais da competência tributária. Buscaremos distinguir competência tributária de capacidade tributária ativa e competência legislativa sobre direito tributário, com aprofundamento, então, nas funções da LC e no debate sobre o uso de tipos ou conceitos nas normas que outorgam competência.

Serão demonstradas as características da competência tributária: privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade e, em linhas gerais, as funções fiscal e extrafiscal no tributo, para se apontar que o exercício do poder tributário almeja não só arrecadação, mas a concretização dos objetivos da República através também das normas indutoras.

Por fim, trataremos das limitações constitucionais ao poder de tributar: imunidades, princípios e regras, normas de extrema relevância na estruturação do sistema tributário nacional e que representam balizas para eventuais modificações pretendidas no sistema pelo constituinte derivado.

1.1 Competência tributária

Constituição é o documento que contém as normas fundamentais de organização do Estado, onde se encontra a disposição dos diversos órgãos que o

compõe, com a respectiva forma de repartição e exercício do poder³. Ao outorgar poder⁴, a Constituição também define os limites do seu exercício pelos destinatários.

Quando o poder normativo é outorgado pela Constituição para a instituição de tributos, tem-se a competência tributária. Daí também exsurge a reflexão de que competência tributária é matéria do âmbito exclusivamente constitucional e é a partir da própria outorga de poderes para os entes políticos que surgem os limites para o exercício da competência, havendo balizamentos expressos e implícitos no texto constitucional.

É importante notar que a norma de competência não cria tributo, apenas confere aptidão para a sua criação pelos entes federados. Ao fazê-lo, delimita o chamado arquétipo⁵, a moldura dentro da qual o legislador infraconstitucional deve efetuar o regramento geral e instituir os tributos.

Pode-se, assim, concluir que competência tributária é o poder limitado outorgado pela Constituição para que os entes integrantes da federação instituam tributos.

Como pontuado por Raquel Cavalcanti Ramos Machado⁶, a norma que outorga competência tem estrutura de regra jurídica⁷, já que sua aplicação se dá na forma do tudo ou nada. A competência não comporta gradação, assim o sujeito não pode estar mais ou menos autorizado à prática de um ato, bem como este ato não poderá ser mais ou menos válido por ter sido praticado por sujeito mais ou menos competente. As normas de competência não têm dimensão de peso, como têm os princípios, que podem ser ponderados, mas estrutura de regra: ou o destinatário atua dentro do espectro autorizado ou a norma por ele produzida é inválida.

³ Ensina Konrad Hesse que “a Constituição é a ordem jurídica fundamental da comunidade”, que tem como funções organizar o Estado, dar-lhe diretriz jurídica e servir de elemento conciliador das diferentes visões de mundo dos cidadãos que a compõem. (HESSE, Konrad. **Temas fundamentais de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 86).

⁴ Para Roque Antonio Carrazza, seria inadequada a conceituação da competência tributária como poder, já que o poder não encontraria limites, enquanto a competência tributária é disciplinada pela Constituição, como todos os limites por esta impostos. (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 424.). Pensamos que a crítica não procede na medida em que a própria Constituição utiliza a expressão poder sem conotação absoluta em diversas passagens.

⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 436.

⁶ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 32.

⁷ A classificação das normas jurídicas entre regras e princípios pode ser encontrada em DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002. Voltaremos ao assunto em seguida quando tratarmos de princípios e regras limitadoras do poder de tributar.

Por fim, é importante apontar que se pode compreender o termo competência tributária de modo mais amplo, englobando o poder de criar não apenas as normas instituidoras de tributos, mas também as normas individuais e concretas, como são os atos de lançamento e as decisões em processos administrativos ou judiciais, isto é, qualquer ato normativo que venha a introduzir normas jurídicas que versem sobre tributos⁸.

De fato, toda a cadeia normativa, desde a Constituição, as leis, decretos, portarias, os atos administrativos de lançamento ou de revisão do lançamento, inclusive quando postos em esfera judicial, são normas jurídicas e representam modificação no sistema de direito positivo. São, pois, os autores destas normas, competentes para instituir normas relativas a tributos.

A competência tributária que aqui referimos, então, é o que o se denomina competência tributária legislativa⁹, como a “aptidão jurídica, modalizada como permitida, imputada aos entes federativos para criar normas relativas à instituição arrecadação ou fiscalização de tributos, por meio do processo legislativo¹⁰”.

Nesta linha, quando utilizamos a expressão competência tributária ao longo do texto, estamos tratando da competência tributária no sentido consagrado pelo uso corrente da doutrina, como a aptidão jurídica que as pessoas políticas detêm para, mediante lei em sentido estrito e nos limites outorgados pela Constituição, instituírem tributos.

1.1.1 Competência legislativa tributária e capacidade tributária ativa

Há diferença entre competência tributária, competência para legislar sobre direito tributário e capacidade tributária ativa.

Como visto, a competência para instituir cada tributo, na configuração do sistema tributário atual, é exclusiva do ente federativo contemplado pelo texto da

⁸ É o que leciona Tacio Lacerda Gama: “O termo ‘competência tributária’ será aqui definido como a aptidão, juridicamente modalizada como permitida ou obrigatória, que alguém detém, em face de outrem, para alterar o sistema de direito positivo, mediante a introdução de novas normas jurídicas que, direta ou indiretamente, disponham sobre a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.” (GAMA, Tacio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 218).

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 231.

¹⁰ GAMA, Tacio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 221.

Constituição, não sendo possível que entes federativos editem leis para instituir os mesmos tributos.

Por exemplo, as taxas sobre os serviços prestados por determinado Município só podem ser instituídas mediante lei editada pela Câmara de Vereadores e sancionada pelo Prefeito daquele Município. Da mesma forma, o Imposto Sobre Serviços (ISS) a incidir sobre os serviços prestados no âmbito do território daquele Município, ou o Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) a incidir sobre a circulação de mercadorias no âmbito de determinado Estado só podem ser instituídos por lei destes.

Já a competência legislativa sobre direito tributário é matéria que está no rol de competências concorrentes da União, Estados e do Distrito Federal (DF), conforme art. 24, I do texto constitucional vigente.

Assim, cabe a cada um dos entes, exclusivamente, instituir os tributos da sua esfera de competência, e à União, Estados e DF, de forma concorrente, editar normas gerais de direito tributário.

Uma vez exercida pela União a prerrogativa de editar normas gerais (art. 146 da CF), cabe aos Estados e DF suplementá-las, ou, não existindo a norma geral, os Estados e o DF podem exercer competência plena¹¹.

Nota-se que a competência para legislar sobre direito tributário não se esgota na competência conferida ao ente político para instituição do tributo. Há normas tributárias que não se prestam a instituir tributos, mas a regular outros aspectos da relação entre fisco e contribuinte, como é o exemplo da LC prevista no art. 146 da CF/88, que pode versar sobre conflitos de competência entre os entes federativos, regular as limitações ao poder de tributar ou estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Como se percebe, nenhuma dessas hipóteses autoriza a criação de qualquer tributo, mas permite que se legisle sobre aspectos da tributação.

Assim, pode-se concluir que a competência tributária - leia-se, a competência conferida ao ente federativo para, mediante lei, instituir tributo -, é apenas uma das facetas da competência tributária de natureza legislativa, que engloba também a competência para regular outros aspectos da relação entre os entes tributantes e os contribuintes.

¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 240.

Também deve-se diferenciar a competência para instituir tributos das funções arrecadatórias. Instituir tributos significa editar lei, nos limites previstos na Constituição, contendo todos os elementos necessários para a incidência tributária. A lei deve prever em abstrato a hipótese de incidência em seus aspectos material, espacial e pessoal, bem como os elementos para a definição do valor devido: base de cálculo e a alíquota aplicável.

O mesmo não ocorre, contudo, com a capacidade tributária ativa, que é a possibilidade de arrecadar os tributos, de modo que o ente político, ao editar a lei, pode atribuir a terceiro a prerrogativa de fiscalizar e arrecadar aquele tributo, o que é autorizado pelo art. 7º da Lei n. 5.172/66 - Código Tributário Nacional (CTN)¹².

Nestes casos o tributo é criado por lei do ente federativo competente, mas as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, podem ser delegadas.

A hipótese de delegação, por lei, da capacidade tributária ativa é comum no direito tributário brasileiro. É o que se denomina parafiscalidade. Bons exemplos são as contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas, em que algumas autarquias como a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), Conselho Regional de Engenharia e Agronomia (CREA) e Conselho Regional de Medicina (CRM) arrecadam as próprias contribuições. Nestes casos, lei da União cria o tributo e atribui aos conselhos de classe a prerrogativa de cuidar da arrecadação junto aos seus membros.

Deste modo, pode-se afirmar que a competência para instituir tributos decorre da Constituição, mas a lei pode conferir a posição de sujeito ativo da relação tributária a outra pessoa.

Assim, diferencia-se a competência tributária da capacidade tributária ativa e da competência para legislar sobre direito tributário.

1.1.2 Competência tributária e Lei Complementar

A competência tributária é posta na Constituição, que tratou de definir o espaço de criação de tributos por cada um dos entes federativos. Assim, delimitou-

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 243.

se o chamado arquétipo¹³ dos tributos, a moldura dentro da qual o legislador infraconstitucional deve efetuar o regramento geral e instituir os tributos. Neste contexto, a Constituição também reservou determinadas funções à LC em matéria tributária.

As leis complementares exigem a aprovação no Congresso Nacional por maioria absoluta (art. 69 da CF), enquanto para as leis ordinárias maioria simples é suficiente (art. 47 da CF). Assim, é mais difícil a aprovação de uma LC, de modo que o constituinte optou por exigir este tipo de lei para determinados temas, conferindo-lhes maior rigidez.

Em matéria tributária, nos termos do art. 146 da CF/88, a LC tem função¹⁴ de: (a) dispor sobre conflitos de competência entre os entes da federação; (b) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; e (c) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente para: (c.i) definir os tributos e suas espécies, e, em relação aos impostos, definir os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; (c.ii) tratar de obrigação tributária, lançamento, crédito, prescrição e decadência dos tributos; (c.iii) regular o tratamento a ser dado ao ato cooperativo; e (c.iv) definir tratamento diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte. Pode, ainda, a LC estabelecer critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios na concorrência (art. 146-A da CF).

A Constituição também exige LC em matéria tributária para a instituição de tributos de competência da União, exatamente: (i) os empréstimos compulsórios (art. 148 da CF); (ii) os impostos insertos na competência residual (art. 154, I, da CF); e (iii) as contribuições sociais residuais (art. 195, §4º, da CF).

Ainda, há previsão de LC para disciplinar aspectos relativos ao ICMS (art. 155, §2º, XII, da CF), definir os serviços de qualquer natureza para efeito de incidência do ISS (156, III, da CF), além de, em relação a este imposto, fixar

¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 436.

¹⁴ Havia um interessante debate sob a égide da Constituição de 1967, com redação da EC 01/69, sobre a função da lei complementar em matéria tributária, que é bem resumida por Luís Eduardo Schoueri: “Tema que muito tempo suscitou debates entre os tributaristas era quanto às matérias que estariam reservadas à lei complementar, surgindo as correntes dicotômica e tricotômica. (...) Sustentava a corrente dicotômica que não havia espaço para ‘normas gerais’ que não se esgotassem nos conflitos de competência e na regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar. A visão tricotômica, por sua vez, enxergava no dispositivo três funções que não se confundiam: (i) estabelecer normas gerais; (ii) dispor sobre conflitos de competência; e (iii) regular as limitações ao poder de tributar. (...) A polêmica parece resolvida com o atual texto constitucional.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 85-86).

alíquotas máximas e mínimas, excluir incidência em exportações e regular a forma de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais (art. 156, §3º, da CF).

Verifica-se que, nas hipóteses do art. 146 da CF, a LC prevista tem íntima ligação com a noção de federação vigente no Brasil e visa conferir harmonia e uniformidade aos sistemas tributários estaduais, dos Municípios, do DF e da União.

Em um Estado federal, cada um dos entes políticos tem competência para inaugurar uma ordem jurídica própria, sob a égide da Constituição. Isto implica que cada um dos 5.570 Municípios, 26 Estados, DF e União podem instituir tributos, sendo o papel da LC, de alcance nacional, essencial para minimizar potenciais conflitos e explicar as balizas para o exercício destas competências.

Por isso são importantes as normas gerais, que não podem ser vistas apenas como instrumentos para delimitar as competências dos entes políticos no sistema federativo, já que são ainda mecanismos para garantir racionalidade do ponto de vista legislativo, da segurança jurídica e dos interesses dos contribuintes¹⁵.

Por tratar de temas sensíveis ao sistema tributário, incluindo o pacto federativo e direitos fundamentais do contribuinte, o legislador complementar deve cuidar de não inovar em relação à Constituição, para não distorcer o desenho da repartição de competências e a extensão dos direitos individuais dos cidadãos. A LC encontra limite na Constituição.

Neste sentido, quando a Constituição atribui à LC a função de definir as hipóteses de incidência, base de cálculo e o contribuinte dos impostos, não confere poder ao Congresso para dar o significado que melhor lhe aprouver aos termos utilizados para repartir a competência impositiva dos tributos da categoria impostos, nem para escolher livremente a base de cálculo e o sujeito passivo da obrigação tributária. A Constituição trouxe, através de conceitos, os aspectos materiais elegíveis pelos entes federados para a imposição tributária, cabendo à LC apenas o papel explicitador, não inovador¹⁶.

¹⁵ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 270.

¹⁶ É importante reforçar que a definição de um conceito pode assumir diversas funções. Irvin Marmer Copi elenca cinco funções para a definição, sendo elas: (i) aumentar o vocabulário; (ii) eliminar uma ambiguidade; (iii) aclarar o significado; (iv) explicar teoricamente; e (v) influenciar atitudes. À lei complementar em matéria de competência tributária cabe definir seguindo o propósito de eliminar ambiguidades e esclarecer o sentido dos termos, para que se alcance um nível de consenso na linguagem suficiente para a aplicação da norma. (COPI, Irvin Marmer. **Introdução à lógica**. 2. ed. Trad. Álvaro de Cabral. São Paulo: Mestre Jou, 1978, p. 107).

A conclusão alcança as reflexões sobre a necessidade de LC para dirimir sobre conflitos de competência. Embora disponha de um esquema rígido de repartição de competência entre os entes federados, por vezes há interpretações diferentes sobre a extensão dos termos utilizados pela Constituição, o que deriva da própria natureza da linguagem, de modo que é necessária a edição de LC pelo Congresso para o esclarecimento exato da abrangência da competência dos entes federados, a fim de que se alcance um mínimo de estabilidade e consenso em termos federativos, para que cada ente não venha a interpretar os ditames constitucionais segundo os seus interesses, alargando o próprio âmbito de competência e gerando ainda mais conflitos.

1.1.3 Tipos e conceitos na outorga de competência tributária

Há debate sobre a natureza dos termos que as normas da Constituição que outorgam competência tributária utilizam: tipos ou conceitos.

A conclusão que se alcance é relevante, na medida em que tem como consequência a maior ou menor liberdade conferida ao legislador complementar na sua função de dirimir conflitos de competência e estabelecer regras gerais sobre tributos, especialmente a definição das hipóteses de incidência possíveis para os tributos a serem criados pelos respectivos membros da federação.

Luís Eduardo Schoueri defende a interpretação dos termos utilizados pela Constituição como tipo, que exige em sua descrição a reunião do maior número de características comumente encontradas, mas não a presença de todas as características nas espécies. Defende que o constituinte “não tinha a ilusão de que aquele elenco [de competências] apresentasse limites rígidos. Ao contrário, sabia que se tratava de expressões fluidas, que por vezes implicariam na interpenetração, possibilitando, até mesmo, o nascimento de conflitos de competência¹⁷”.

Segundo o autor, o fato de a Constituição prever no seu art. 146, inciso I, que a LC disporá sobre conflitos de competência entre os entes federados, bem como, no inciso III, “a”, do mesmo artigo, que cabe à LC, dentre outras funções, a definição de fatos geradores, leva a duas conclusões: (i) a admissão de conflitos de competência implica na percepção de que o sistema não é rígido em nível

¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 255-256.

constitucional, de modo que os campos possíveis de competência estão sujeitos a interpenetração, devendo ser delimitados no nível da legislação complementar¹⁸; e (ii) a consciência do constituinte de que não definiu (conceituou) a materialidade dos impostos, cabendo à LC fazê-lo¹⁹.

Já Mizabel de Abreu Machado Derzi²⁰ defende que o tipo, “como ordem fluida que aceita transições contínuas e graduais, opõe-se ao conceito determinado classificatório”, e, assim, “atende melhor aos princípios jurídicos de funcionalidade e permeabilidade às mutações sociais”. Já os conceitos determinados, atendem aos princípios da “segurança jurídica, a uniformidade e a praticabilidade na aplicação da norma”. Pela sua própria natureza, a colisão entre os princípios em questão na ciência do direito tributário penderia para a segurança e certeza, sendo “prevalente a tendência conceitual classificatória”.

Regina Helena Costa, em sua obra *Praticabilidade e Justiça Tributária*²¹, faz um interessante apanhado sobre o tema. Demonstra como o debate se iniciou no Brasil a partir da obra de Alberto Xavier, que introduz a ideia de necessidade de tipicidade fechada no direito tributário, como decorrência do princípio da legalidade, analisa os estudos de Yonne Dolácio de Oliveira, que seguem a mesma visão da necessidade de tipicidade cerrada, bem como discorre sobre os estudos de Mizabel de Abreu Machado Derzi, supracitados. Conclui que “a noção de tipicidade fechada, tal como exposta por Alberto Xavier e secundada por boa parte da doutrina, não resiste a críticas diante do radicalismo que estampa”, já que esta posição levaria a consideração de que os princípios da segurança jurídica e legalidade, contemplados

¹⁸ “Daí já concluir que o constituinte previu a possibilidade de haver conflitos de competência, cabendo à lei complementar resolvê-los. Tivesse o constituinte apresentando conceitos na repartição de competências, então seria inútil esse dispositivo, já que os conceitos teriam seus limites bem definidos, não havendo espaço para conflitos. Estes surgem, potencialmente, da fluidez dos tipos”. (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 257).

¹⁹ Na mesma linha, Raquel Cavalcanti Ramos Machado afirma: “Se nas competências fossem empregados conceitos, e não tipos, o legislador complementar não teria liberdade para dirimir conflitos de competência de mais de uma maneira. Essa solução somente seria válida de uma forma que, podendo assim ser antecipada, sequer demandaria atuação do legislador complementar. Mas não é o que ocorre. Situações que poderiam ser identificadas tanto na competência de um ente federativo como na de outro podem validamente ser alocadas em qualquer uma delas, pela lei complementar. Existe, em suma, mais de uma forma juridicamente admissível de resolver conflitos de competência entre ISS e ICMS nas operações mistas, por exemplo, ou entre IPTU e ITR.” (MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 99).

²⁰ DERZI, Mizabel de Abreu. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 286.

²¹ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 38-48.

pelo uso de conceitos fechados, sempre prevalecem e acabam por excluir a “observância dos primados de justiça, isonomia e capacidade contributiva, estes atendidos pelos tipos ou conceitos abertos”. Ainda, observa que “a linguagem jurídica não pode prescindir da adoção de tipos ou conceitos abertos, diante da textura aberta que lhe é própria”. Assim, entre os extremos de tipos (ou conceitos abertos) e conceitos fechados, existe uma miríade de outras categorias, como conceitos jurídicos indeterminados, cláusula gerais e normas em branco que são utilizáveis em direito tributário.

Em obra recentemente publicada, denominada *Competências Tributárias: um ensaio sobre sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*²², Humberto Bergmann Ávila expressa opinião que parte de premissa diferente. Na sua visão, a noção de tipo empregada pela doutrina para exprimir uma espécie de conceito aberto não é a mais adequada. Assim define tipo²³:

Tipo, na acepção específica ora analisada, descreve características habituais que costumam comumente ocorrer, devendo ser analisadas em conjunto. Logo, ao afirmar-se que um termo constitucional (palavra ou expressão) exprime um tipo, está-se asserindo que o referido termo descreve as propriedades típicas comumente constatadas, mas não necessárias, nem suficientes, para sua verificação.

Já conceito consiste nas “propriedades necessárias e suficientes que o termo conota (sentido)²⁴”. Necessárias pois sem elas o conceito não se manifesta. Suficientes pois, com elas, o conceito se confirma.

A diferença entre tipos e conceitos, então, é explicada pela forma de raciocínio e referência à realidade. Enquanto através de conceitos se busca a delimitação dos contornos de um termo, daquilo que necessariamente deve estar presente para que determinado objeto seja classificado segundo um determinado

²² Embora o autor já houvesse, em sua obra *Sistema constitucional tributário*, defendido a ausência de sustentabilidade da separação entre tipo e conceito: “Todas as considerações precedentes demonstram que não é sustentável uma separação entre tipo e conceito. O que deve ser feito é enfrentar as questões dentro da própria teoria dos conceitos e verificar qual a contribuição que uma teoria conceitual das regras de competência pode oferecer. A partir daí poderá essa teoria conceitual ser devidamente complementada, no caso, por uma teoria jurídica da argumentação”. (ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 202).

²³ ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e de conceito**. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 12.

²⁴ ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e de conceito**. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 11.

termo, o tipo apresenta características comuns, mas não exaustivas, descrevem a realidade a partir de elementos centrais, em raciocínio radial.

Exatamente em vista da função do direito de prescrever condutas, estas só poderiam ser perfectibilizadas pela utilização de conceitos, jamais de tipos, já que destes resultariam enunciados descritivos.

A partir desta premissa, a discordância do autor à concepção de tipo para a outorga da competência tributária pode ser resumida em quatro objeções, sintetizadas da seguinte forma²⁵:

- (i) os tipos têm como função a descrição de elementos típicos, sem gerar vinculação de conduta, enquanto a norma de competência é norma prescritiva de conduta para os entes federados. Assim, tipos e conceitos não expressam indeterminação da mesma espécie em diferentes graus, expressam sim indeterminação de diferente espécie²⁶.
- (ii) as normas de competência qualificam comportamentos hipotéticos, não se referem a situações individuais, mas sempre a uma classe, ao contrário dos tipos, que “precisamente por que descrevem elementos típicos comumente constatados, referem-se a casos singulares e passados e, por isso mesmo, denotam objetos, eventos e propriedades observáveis²⁷”.
- (iii) normas de competência são heterônomas, ou seja, a autoridade que as institui (poder constituinte) busca regular a conduta de outros sujeitos (entes federados). Os tipos, como são mera descrição de comportamentos tipicamente observados, permitiriam, implicitamente, que os entes se autorregulassem.
- (iv) por fim, enquanto a inobservância das regras de competência implica na invalidade formal das normas que não as observam, os tipos “precisamente por envolverem a mera descrição das características típicas que costumam tipicamente ocorrer e podem

²⁵ Síntese publicada anteriormente pelo autor em artigo com a seguinte referência: CAMPOS, Leonardo Nuñez. Competência tributária: linguagem e definição. **Revista Tributária e de Finanças Públicas – RTRIB**, São Paulo, ABDT, v. 138, p. 96-118, 2018.

²⁶ “O que se quer afirmar com essas singelas reflexões é que a própria dicotomia entre conceitos e tipos, que está presente na doutrina e pode migrar para jurisprudência, precisa ser reconsiderada, pois contrapõe – direta e horizontalmente – significados de naturezas diferentes e pertencentes a universos discursivos distintos, como se fossem da mesma natureza e pertencentes ao mesmo universo discursivo. A indagação inicial, portanto, precisa ser revista, pois pressupõe uma dicotomia normalmente posta do seguinte modo: ou bem os termos constantes de dispositivos constitucionais expressam conceitos, ou bem expressam tipos. (ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e de conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 59).

²⁷ ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e de conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 64.

(mas não precisam necessariamente) existir, não fixam parâmetros vinculantes²⁸).

Humberto Bergmann Ávila prossegue explicando que a utilização de conceitos, todavia, não prescinde de definição. Os termos são dotados de ambiguidade e vagueza. A definição surge com a função de explicar, de tornar o significado mais preciso, e as palavras precisam de definição exatamente pelo fato de os conceitos não serem absolutamente exatos. A definição, todavia, não elimina as imprecisões, diminui-as. Adverte, ainda, que é equivocada a visão de que os conceitos são exatos e os tipos fluídos²⁹. A conclusão é no sentido de que:

A interpretação dos dispositivos constitucionais relativos à atribuição do poder de tributar e a aplicação de regras de competência tributária não podem produzir resultados extensivos ou analógicos, pois estes, conquanto eventualmente permitidos nos âmbitos em que os direitos fundamentais são promovidos pelos particulares, não podem ser admitidos nos âmbitos em que os direitos fundamentais dos cidadãos são restringidos pelo poder estatal³⁰.

O que se pode adicionar é que não só a restrição aos direitos fundamentais dos cidadãos é razão para não se admitir resultados extensivos nas normas concessivas de competência tributária, mas também a própria organização do Estado enquanto federação. Do contrário, o minucioso equilíbrio traçado pelo constituinte poderia vir a ser vulnerado pela expansão ou rearranjo da competência tributária por atos normativos infraconstitucionais.

Também por essa razão, reforce-se, a LC que pode definir os fatos geradores ou versar sobre conflitos de competência exerce essas funções através da explicação dos termos utilizados na Constituição, com a diminuição da sua vagueza e ambiguidade, não podendo inovar.

²⁸ ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e de conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 64.

²⁹ “O argumento de que são exatos os conceitos e fluidos os tipos produz, portanto, dois equívocos: primeiro, distorce o significado de conceitos, atribuindo-lhes qualidades que não possuem (exatidão absoluta), e, segundo, reduz artificialmente o número de alternativas para a discussão, como se houvesse uma dicotomia radical entre conceitos (exatos), de um lado, e tipos (fluídos) de outro, sem posições intermediárias com relação não apenas ao grau de abstração e de determinação dos elementos a serem definidos, mas, também, com referência à espécie de combinação entre eles”. (ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e de conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 44-45).

³⁰ ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e de conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 68.

Ante o exposto, concluímos que a competência tributária é conferida pela Constituição através da utilização de conceitos e não tipos.

1.1.4 Características da competência tributária

Características da competência tributária é tema que ocupa a doutrina e que possui indiscutível utilidade. Roque Antonio Carrazza³¹ aponta a existência de seis predicados da competência tributária: (i) privatividade; (ii) indelegabilidade; (iii) incaducabilidade; (iv) inalterabilidade; (v) irrenunciabilidade; e (vi) facultatividade.

Uma anotação é importante: as características apresentadas a seguir para a competência tributária são inerentes ao regime jurídico que o texto constitucional impôs a essa figura, e não a características da competência per se. Os atributos não se referem a natureza jurídica da competência, mas são úteis na medida em que a sistematização auxilia o intérprete a se aproximar do tema.

Esta observação é ainda mais relevante nesta tese que tem como objeto analisar a competência tributária sob o aspecto dinâmico, inerente à possibilidade de sua modificação. Admitir que se trata de aspectos do regime jurídico implica assentir que, cumprido os requisitos próprios de emenda e observados os limites formais e materiais trazidos pela Constituição, esse regime jurídico pode vir a ser alterado, resultando modificação das suas características.

Privatividade é sinônimo de exclusividade. Quando a Constituição outorga competência para um ente da federação instituir tributos, o faz de forma a excluir as competências dos demais entes tributarem o mesmo fato. Esta exclusão se dá em relação aos membros da federação de categorias diferentes - União, Estados, Municípios e DF - e dentre os entes de mesma categoria entre si³².

Em relação às taxas e contribuições de melhoria, a regra também se aplica. Embora todos os entes da federação possam instituir taxas, cada um deles pode instituir este tributo sobre os seus próprios serviços ou pelo exercício próprio de poder de polícia, do que resulta que as taxas só podem ser criadas pelos entes nos limites da sua competência administrativa.

³¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 439.

³² Por exemplo, o Imposto Sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU) é tributo de competência municipal, então não pode o Estado vir a tributar os contribuintes com base nesta materialidade. Do mesmo modo, não poderia um município instituir IPTU para o proprietário de imóvel que se encontra em território de outro município.

Há divergência sobre a pertinência da privatividade como característica da competência, já que o art. 154, II, da CF/88, prevê, expressamente, em caso de guerra externa ou sua iminência, a possibilidade de a União instituir impostos extraordinários, compreendidos ou não na sua esfera ordinária de competência. A União, então, pode instituir em certas circunstâncias tributos sobre hipóteses reservadas aos Estados, Municípios e ao DF.

Por esta razão, Paulo de Barros Carvalho³³ defende que os impostos privativos seriam apenas os da União, já que na circunstância de guerra essa poderia invadir a competência dos demais entes federativos, criando tributos sobre as mesmas bases. Assim, não se tratando de uma característica absoluta, não se poderia afirmar que a competência tributária tem como característica a exclusividade.

A este argumento, Roque Antonio Carrazza³⁴ responde que a situação é excepcionalíssima e que a exceção, no caso, viria justamente para confirmar a regra. Para se fugir da regra da exclusividade de competências, é necessária autorização expressa da Constituição.

Como já anotado, defendemos que as características apontadas são relativas ao regime jurídico constitucional das competências tributárias, não do instituto competência em si. A busca por sistematizar os predicados constitucionais da competência tem finalidade descritiva e o critério a ser adotado é o de utilidade. É útil para fins didáticos anotar que as competências no regime constitucional vigente são privativas, com a exceção dos impostos previstos no art. 154, II da Constituição.

Outra característica das competências tributárias é a indelegabilidade. Partindo do pressuposto de que competência é um poder limitado outorgado pela Constituição a cada um dos entes da federação, na função organizadora do Estado, não se pode conceber que seja a competência objeto de delegação por ato infraconstitucional, sob pena de se desorganizar o desenho e equilíbrio estruturado pela Lei Maior.

Não fosse assim, pela delegação das normas de competência, os entes federados poderiam rearranjar o pacto federativo, burlando os requisitos rígidos de

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

³⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 439.

Emenda Constitucional (EC) e podendo, inclusive, violar a cláusula pétrea do princípio federativo.

A indelegabilidade da competência tem duas dimensões: os entes federativos não podem intercambiar as competências recebidas, nem por lei, mas também não pode o instrumento legal delegar a fixação de elementos essenciais da relação jurídica tributária para outras pessoas que não o parlamento. O exercício da competência encontra, neste segundo aspecto, limite no próprio princípio da legalidade, sendo indelegável também do legislativo para o executivo do próprio ente, fora dos casos expressamente previstos na Constituição.

Nesta linha, a Constituição autoriza, no art. 153, §1º, que o poder executivo altere as alíquotas dos impostos de importação, exportação, sobre produtos industrializados e sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários. Também autoriza a redução e restabelecimento das alíquotas da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) Combustíveis por ato do poder executivo (art. 177, §4º, I, “b” da CF).

A competência tributária também é incaducável, o que significa que o seu não exercício pelo destinatário constitucional não implica na perda do direito de a exercer a qualquer tempo. Assim, não há a decadência do direito de instituir o tributo.

A incaducabilidade da competência é respeito à própria autonomia dos entes federados, que podem, dentro do espectro autorizado pela Constituição, atuar como melhor entender o seu órgão legislativo, representante do povo. E do direito de não exercitar a competência que a Constituição lhe outorgou, surge também o direito de, entendendo pertinente, modificar a sua estrutura de financiamento e vir exercer a competência, criando o referido tributo.

Inalterabilidade é outro predicado da competência tributária, significa que a pessoa de direito público a quem a competência foi outorgada não lhe pode modificar. Pode deixar de exercê-la em toda sua extensão, mas jamais ultrapassar os seus limites.

Imaginar a possibilidade de o ente detentor de competência tributária alterar os seus contornos é conceber a chance de distorção dos mandamentos constitucionais sobre a matéria, possibilitando verdadeira desorganização da estrutura do Estado federal e minando o poder da Carta Constitucional em suas principais funções: a função organizadora e, em última análise, na função

integradora, já que favoreceria dissensos potencialmente aniquiladores da coesão nacional.

A dimensão constitucional da competência tributária e dos seus contornos, inclusive os seus limites, portanto, não permite modificações senão por emendas à Constituição. Ainda assim as emendas estão sujeitas ao controle de constitucionalidade, devendo respeitar as cláusulas pétreas³⁵, sendo exatamente a verificação destes limites o objeto desta tese.

Por irrenunciabilidade se tem a característica da competência tributária que impede que o ente outorgado renuncie, no todo ou em parte, a competência recebida da Constituição.

Como as demais características, o que pode ser ressaltado em relação à irrenunciabilidade é a impossibilidade de os entes federados modificarem a estrutura constitucionalmente eleita para a divisão das competências tributárias entre eles.

Pode-se até conceber o não exercício da competência, isto é, o ente pode não editar a lei instituindo o tributo que a Constituição lhe autoriza criar, porém não se pode renunciar a essa faculdade sob pena de desestruturar o sistema constitucional tributário.

Por fim, a competência tributária tem como característica a facultatividade. Afirmar que o exercício da competência tributária é facultativo significa dizer que o ente federativo destinatário da competência pode, segundo próprio juízo, optar por não exercer a sua prerrogativa e não instituir o tributo sobre as hipóteses que a Constituição lhe destinou, ou pode ainda instituir o tributo parcialmente, sem esgotar as possibilidades conferidas pela Constituição.

O exemplo mais claro da facultatividade do exercício da competência tributária é o imposto sobre grandes fortunas, cuja materialidade é prevista no art. 153, VII do texto constitucional desde 1988, competindo à União. Sendo um imposto que suscita contestações do ponto de vista político e econômico, a União optou por não exercer a prerrogativa de criar, por LC, o tributo.

A facultatividade talvez seja a mais controversa característica da competência tributária, já que há duas situações que colocam em dúvida a sua pertinência: a estruturação constitucional do ICMS e o art. 11 da LC n. 101/2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal.

³⁵ GAMA, Tacio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 273.

O ICMS é um imposto de caráter nacional e a sua não instituição por um dos Estados ou pelo DF resultaria na completa desestruturação do sistema de não cumulatividade, que no Brasil tem característica híbrida que implica na repartição do tributo entre os entes de origem e de destino da mercadoria. Neste sentido, o ICMS não poderia ser facultativo.

Aponta-se, ainda, como fundamento para afastar a facultatividade do ICMS, que a disposição do art. 155, §2º, XII, “g” da Constituição, impõe que os Estados deliberem em conjunto sobre as isenções, incentivos e benefícios fiscais. Se justamente os incentivos e benefícios que implicam na redução do imposto não podem ser concedidos sem a deliberação conjunta dos Estados, que atualmente se dá através dos convênios do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), não se pode conceber que um dos Estados simplesmente não preveja a cobrança do tributo³⁶. Assim, em relação a facultatividade, o ICMS é exceção.

Outro aspecto que merece reflexão é a disposição do art. 11 da LC n. 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), segundo o qual “constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.” Além de exigir como requisito da responsabilidade fiscal a instituição dos tributos, o §1º do referido artigo institui sanção para os entes federativos que não observarem o mandamento, estabelecendo ser vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no caput, no que se refere aos impostos.

Neste ponto identifica-se duas posições antagônicas. Uma corrente defende a inconstitucionalidade da norma, por violação à autonomia dos entes federativos, e outra entende pela sua compatibilidade com a Constituição.

Os defensores da inconstitucionalidade da norma argumentam que o art. 11 da LC n. 101/2000, extrapola a função destinada a esta espécie de lei pelo art. 163, I, da CF/88, já que, enquanto norma geral, não poderia se imiscuir em assuntos da “economia interna” de cada pessoa política³⁷. Haveria, assim, uma indevida mitigação da autonomia das pessoas políticas, ferindo o princípio federativo.

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 249-250; CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 571.

³⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 573.

Outra linha entende que a Lei de Responsabilidade Fiscal, neste ponto, compatibiliza-se com a CF/88, na medida que impõe ao gestor responsabilidade com a coisa pública, em atenção aos princípios da moralidade administrativa e da eficiência³⁸.

A extensão da facultatividade do exercício da competência tributária impõe reflexão sobre a extensão da autonomia dos entes federados, que não pode ser exercitada em detrimento dos demais membros da federação, como seria a hipótese da desestruturação do sistema em caso de não criação do ICMS, e não pode ser escudo para ineficiência e para o desrespeito a outros princípios constitucionais.

Assim, deve-se reconhecer que a facultatividade é uma das características da competência tributária, havendo exceção para o caso do ICMS, em razão da disciplina da Constituição que lhe confere feição nacional.

Como se verifica, as características da competência tributária são intrinsicamente relacionadas ao princípio federativo, na medida em que as regras constitucionais que outorgam e limitam o poder de tributar são estruturantes da autonomia e da integração necessárias à federação.

1.2 Fiscalidade e extrafiscalidade

Dizem-se fiscais os tributos instituídos com fins arrecadatórios. Assim a finalidade dos tributos fiscais é abastecer os cofres públicos, sem que interesses outros interfiram no direcionamento da atividade impositiva³⁹. Diego Marcel Costa Bomfim acrescenta que as normas fiscais têm como finalidade a arrecadação com a distribuição igualitária dos encargos, vinculadas a critérios gerais de discriminação prescritos pela Constituição, a exemplo da capacidade contributiva para impostos, equivalência nas taxas e contribuições de melhoria, além da repartição de encargos em vista de finalidades nas contribuições⁴⁰.

O tributo, além da função fiscal, também possui função extrafiscal. É possível que os entes federados utilizem as normas tributárias da sua competência para

³⁸ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: constituição e código tributário nacional. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 71.

³⁹ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: constituição e código tributário nacional. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 75.

⁴⁰ BOMFIM, Diego Marcel Costa. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Noeses, 2015, p. 356.

induzir comportamentos e intervir no domínio econômico, através de estímulos e desestímulos.

Paulo de Barros Carvalho ensina que não existe entidade tributária pura, no sentido de realizar tão só a fiscalidade, ou, unicamente a extrafiscalidade, embora reconheça que há tributos que, por suas características, contribuem melhor para a introdução de expedientes extrafiscais⁴¹. Assim, embora todos os tributos em algum grau possam ser objeto de estímulo ou desestímulo de condutas, há casos em que o próprio constituinte desenhou o arquétipo constitucional daqueles tributos e criou exceções específicas às limitações ao poder de tributar para potencializar a aptidão indutora da figura em questão.

Deste modo, quando o tributo é instituído com outra finalidade que não a arrecadação, com a igualitária distribuição do ônus tributário, a tributação passa a funcionar como mecanismo de atuação do Estado no domínio econômico e social, exercendo função extrafiscal⁴². Para atuar com legitimidade de forma indutora em determinado campo, como leciona Luís Eduardo Schoueri, é preciso que o ente federado, além da competência tributária, detenha competência para regular a matéria alvo de indução⁴³.

A modificação da competência relativa a estes tributos com forte apelo extrafiscal requer cuidados e limitações especiais para não aniquilar a possibilidade indutora dos entes federados.

1.3 Limitações constitucionais ao poder de tributar

O ato de tributar, ao tempo que é essencial para o desenvolvimento das atividades do Estado, representa também uma invasão da esfera patrimonial e de liberdade do cidadão. Por isto mesmo, historicamente, o exercício da tributação inspira conflitos e fomenta debates sobre a forma e os limites para a sua imposição.

Exatamente em função da tensão entre necessidade arrecadatória, direitos do cidadão e da realização de justiça econômica e social do país, que se realiza através do poder tributário, a CF/88, ao outorgar competência para os entes federados

⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 238.

⁴² BOMFIM, Diego Marcel Costa. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Noeses, 2015, p. 356.

⁴³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 351.

instituírem seus próprios tributos, também estabeleceu diversos limites ao seu exercício. São as chamadas limitações constitucionais ao poder de tributar.

Neste tema se inserem as normas que instituem imunidades, princípios e regras, que são importantes limites a serem observados quando se cogita a modificação das competências tributárias, já que tocam, inexoravelmente, duas cláusulas pétreas da CF/88: o princípio federativo e os direitos e garantias individuais do cidadão.

1.3.1 Princípios e regras constitucionais limitadores do poder de tributar

Tradicionalmente se entende que são princípios as normas importantes do sistema, os pilares do ordenamento jurídico, caracterizados por sua generalidade⁴⁴.

Luís Roberto Barroso⁴⁵ aponta que os princípios condensam os valores abarcados pelo ordenamento jurídico, dão unidade ao sistema e condicionam a atividade do intérprete: “na trajetória que os conduziu ao centro do sistema, os princípios tiveram que conquistar o status de norma jurídica”, ultrapassando o pensamento de que teriam “uma dimensão puramente axiológica, ética, sem eficácia jurídica ou aplicabilidade direta e imediata”.

Assim, foi construída a ideia de que os princípios têm força normativa, sendo a concepção de parte da doutrina atual que as normas jurídicas podem ser divididas em princípios e regras. Ronald Dworkin⁴⁶ aponta que a diferença entre regras e princípios é de natureza lógica, e ensina:

As diferenças entre princípios jurídicos e regras jurídicas é de natureza lógica. Os dois conjuntos de padrões apontam para decisões particulares acerca da obrigação jurídica em circunstâncias específicas, mas distinguem-se quanto à natureza da orientação que oferecem. As regras são aplicáveis à maneira do tudo-ou-nada. Dados os fatos que uma regra estipula, então ou a regra é válida, e

⁴⁴ Neste sentido, José Afonso da Silva ensina que “princípios são ordenações que se irradiam e imantam os sistemas de normas, são [como observam Gomes Canotilho e Vital Moreira] núcleos de condensações nos quais confluem valores e bens constitucionais”. (SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 92). Também Roque Antonio Carrazza em CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 41-42.

⁴⁵ BARROSO, Luís Roberto. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro: pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo. **Revista da EMERJ**, v.4, n.15, 2001.

⁴⁶ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2001. O capítulo que trata da matéria foi publicado como artigo pela *University of Chicago Law Review* em 1967.

nesse caso a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou não é válida, e neste caso em nada contribui para a decisão.

Mas não é assim que funcionam os princípios (...). Mesmo aqueles que mais se assemelham a regras não apresentam consequências jurídicas que se seguem automaticamente quando as condições são dadas.

Os princípios possuem uma dimensão que as regras não têm – a dimensão de peso ou importância. Quando os princípios se inter cruzam (...), aquele que vai resolver o conflito tem que levar em conta a força relativa de cada um.

A partir da premissa de que a diferença entre princípios e regras não é de importância, mas decorrente das suas características (qualitativa), Robert Alexy⁴⁷ desenvolve a ideia de que princípios são mandamentos de otimização que devem ser realizados na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas. Observe-se:

O ponto decisivo na distinção entre regras e princípios é que os 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 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 contém, portanto, determinações no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível. Isso significa que a distinção entre princípios e regras é uma distinção qualitativa, e não uma distinção de grau. Toda norma é ou uma regra ou um princípio.

Daí exsurge a ideia de que, em colisões de regras, necessariamente uma delas deve ser considerada inválida, enquanto colisões entre princípios, por ocorrerem na dimensão de peso, exigem sopesamento de interesses para que se averigue o que deve prevalecer no caso concreto. Os princípios, então, expressam direitos *prima facie* que serão ou não confirmados em toda sua extensão após a análise das colisões com os demais princípios.

⁴⁷ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 90-91.

Como é característico da dogmática jurídica, há diversas críticas e complementos às ideias de Dworkin ou de Alexy⁴⁸, mas para o momento é suficiente a compreensão da diferença entre princípios e regras.

Dentre o rol explícito no art. 150 da CF relativo às limitações ao poder de tributar, pode-se identificar a natureza de regra nas normas que: (i) impõem a exigência de lei instituir ou aumentar tributo; (ii) proíbem a promoção de tratamento desigual a contribuintes em situação equivalente e a distinção em razão de ocupação profissional ou função exercida; (iii) determinam a observância à anterioridade de exercício e nonagesimal, bem como proíbem a retroatividade da lei tributária; (iv) vedam a utilização de tributo com efeito de confisco; (v) e impedem que, através de tributo, se estabeleça limitações ao tráfego de pessoas ou bens⁴⁹.

É importante esclarecer que a identificação da regra, na classificação proposta, não pressupõe maior ou menor certeza no conteúdo normativo, independe de generalidade ou do uso de expressões inequívocas. Regras podem ser constituídas de conceitos abertos.

Um exemplo é a regra que proíbe a utilização de tributo com efeito de confisco. O termo confisco é de difícil delimitação, sendo portador de um grau alto de vagueza. Há diversos trabalhos acadêmicos que se debruçam sobre o tema⁵⁰. Se é certo que, a princípio, um imposto que tributa noventa por cento da renda de determinada pessoa é confiscatório e um que tributa dez por cento não é confiscatório, não se sabe ao certo a partir de quantos por cento de alíquota de Imposto Sobre a Renda (IR) o efeito confiscatório está presente.

Embora a definição dos contornos exatos da norma que impede o confisco implique em um desafio maior ao intérprete, uma vez realizado o exercício de construção do sentido da norma, identificado o tributo confiscatório, este será

⁴⁸ Apenas para fins exemplificativos, pode-se citar três trabalhos importantes que abordam o tema na doutrina brasileira: SILVA, Virgílio Afonso. **Direitos fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2017; ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008; NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules**: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico. São Paulo: Martins Fontes, 2013.

⁴⁹ Aqui é interessante notar que Paulo de Barros Carvalho, embora não adote a mesma premissa, termina por dividir os princípios entre aqueles que representam um “valor” e os que são “limite objetivo”. Em um raciocínio preliminar pode-se verificar que o que denomina princípio como limite objetivo teria, nas premissas adotadas aqui, natureza de regra. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 161).

⁵⁰ A título de exemplo: HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002; MENKE, Cassiano. **A proibição aos efeitos de confisco no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008; BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos**: extrafiscalidade e não confisco. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2006.

inconstitucional, assim aplica-se o critério do tudo-ou-nada, não se podendo extrair um mandamento de otimização como se fosse possível o sopesamento do não-confisco com outros princípios.

Da mesma forma que o art. 150 da CF, na linha das premissas estabelecidas, também ostentam natureza de regras, as normas do art. 151 da CF, que se dirigem à União e: proíbem a instituição de tributo não uniforme no território nacional ou que “implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao DF ou a Município, em detrimento de outro”, sendo, entretanto, “admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país”; vedam a tributação das obrigações da renda dívida pública dos demais entes federativos e proíbem que os agentes públicos destes entes sejam tributados em nível superior ao que se tributa os agentes da União; e vedam a instituição de isenções heterônomas.

Natureza de regra também tem a proibição, prescrita no art. 152 da CF, de Estados, DF e Municípios estabelecerem “diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”.

Há diversas outras regras fora do capítulo das limitações constitucionais ao poder de tributar, mas que representam restrições ao exercício da competência. Não se pretende exaurir o tema, pois para isso seria necessário analisar pormenorizadamente todo o sistema constitucional tributário, mas, como exemplo, pode-se citar a proibição de que a taxa tenha base de cálculo própria de impostos (art. 145, §2º da CF), ou que tratam de imposições relativas a tributos específicos, a exemplo da não cumulatividade e seletividade do IPI (art. 153, §3º da CF).

Sobre princípios que influenciam o exercício do poder de tributar, pode-se dizer que há um enorme rol. Liberdade religiosa, estímulo a cultura, proteção da família, igualdade de gênero, livre iniciativa, dentre outros direitos fundamentais, estão de algum modo presentes na construção dos limites do ato de instituição de tributos, que inexoravelmente atinge outros dois direitos fundamentais: direito à propriedade e direito de liberdade⁵¹. Os princípios, ainda, podem ser expressos ou

⁵¹ Neste sentido: “Como sabido, os tributos atingem, obrigatoriamente, dois direitos fundamentais: o direito de propriedade e o direito de liberdade. O primeiro é alcançado direta e imediatamente pela tributação, porque o tributo consiste em prestação pecuniária compulsória, devida por força de lei, implicando sua satisfação, necessariamente, a redução do patrimônio do sujeito passivo – redução, essa, que, no entanto, jamais poderá caracterizar confisco. Por outro lado, o direito de liberdade, genericamente considerado, é alcançado pelo tributo indiretamente, por via oblíqua, conforme os objetivos a serem perseguidos, porquanto sua exigência pode influenciar comportamentos,

implícitos e compreendidos pelo intérprete, inclusive, a partir de regras que os materializam.

Se é difícil esgotar o tema, pode-se, contudo, citar os principais. São o princípio da segurança jurídica, dignidade da pessoa humana, isonomia, legalidade, irretroatividade, os princípios republicano, federativo e da autonomia municipal, da supremacia do interesse público sobre o particular, da moralidade, o princípio da função social da propriedade, da não obstância de direitos fundamentais por meio da tributação, praticabilidade, razoabilidade e proporcionalidade.

Os princípios e regras que condicionam o exercício da competência tributária pelos entes políticos, em conjunto, é o que se denomina Estatuto de Contribuinte. São direitos fundamentais que devem ser observados pela administração pública, erigidos ao status de cláusulas pétreas e que representam também direito subjetivo dos jurisdicionados.

Quando se cogita a mudança do arranjo constitucional que distribui e delimita a competência tributária dos entes federados, estar-se-á tratando da modificação de regras que inevitavelmente colocará em contraposição princípios importantes do ordenamento.

1.3.2 Imunidades tributárias

As imunidades são regras que delimitam negativamente a competência outorgada pela Constituição para os entes políticos instituírem tributos, de modo que retirem algumas possibilidades de imposição tributária⁵².

Há um extenso debate quanto à natureza jurídica e ao conceito de imunidade⁵³. Para os objetivos da pesquisa, parece adequado adotar a definição de Regina Helena Costa⁵⁴, que ensina que imunidade é:

determinando as opções do contribuinte.” (COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 86-87).

⁵² BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 456.

⁵³ Para melhor conhecer o debate, recomenda-se: COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da jurisprudência do STF. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 39-60; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 183-204; CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 602-618

⁵⁴ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da jurisprudência do STF. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 58.

(...) a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação.

A definição apresentada revela aspectos essenciais das imunidades e que ajudam ao intérprete a compreender também limites às suas modificações.

São normas constitucionais, não podem ser instituídas ou modificadas por veículos introdutórios de norma de hierarquia inferior, apenas por EC e respeitando as cláusulas pétreas.

Representam limitação negativa às competências, isto é, impedem que os entes federados venham a instituir o tributo sobre aquela hipótese protegida.

Garantem direito subjetivo público ao destinatário da norma, o que legitima a estes buscarem o judiciário para impedir restrições ao direito de não ser tributado.

Por fim, possuem forte conteúdo axiológico. As imunidades são expressão concreta de princípios constitucionais e, quando garantem direitos fundamentais ou são decorrência da estruturação do pacto federativo, estão alcançadas pela regra que impede a tramitação de qualquer EC tendente a violá-las, de modo que são cláusulas pétreas⁵⁵.

Pode-se afirmar que as imunidades são regras que conferem aos seus destinatários direito fundamental de não serem tributados, dando concretude a princípios que também garantem direitos fundamentais. Deste modo, tanto a regra da imunidade quanto o princípio que lhe dá fundamento e direciona a sua finalidade, são cláusulas pétreas.

Em relação as imunidades em espécie, no art. 150, VI, da CF, se encontram as chamadas imunidades gerais⁵⁶, que alcançam impostos. Ao longo do texto se

⁵⁵ Roque Antonio Carrazza lembra, ainda, que a impossibilidade de vulneração de imunidades por emendas constitucionais tem fundamento também no princípio constitucional da vedação de retrocesso, e arremata: “A partir do momento em que a Constituição Federal consagrou a chamada cláusula aberta de direitos fundamentais (art. 5º, §1º), eles devem ser submetidos a um regime especial de proteção, que leva ao princípio da vedação ao retrocesso, ou do não regresso. Este princípio é uma garantia constitucional implícita, que encontra sua matriz axiológica na segurança jurídica e na dignidade da pessoa humana, e consagra a tese de que o Estado, após ter efetivado um direito fundamental, não pode voltar nos próprios passos sem uma mediada compensatória correspondente”. (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 612).

⁵⁶ São a imunidade recíproca (ou das pessoas políticas), dos tempos de qualquer culto, dos partidos políticos e suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e assistência social, dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão e dos fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou

encontram outras imunidades, denominadas específicas⁵⁷, e as chamadas imunidades de taxas⁵⁸.

Toda imunidade criada por EC representa diminuição do espectro original de competência do ente federativo, restringindo, em algum nível, a sua autonomia. Resta saber se, e em quais circunstâncias, seria a mudança nas imunidades constitucionalmente autorizada⁵⁹.

1.4 Repartição das competências tributárias

A CF/88 repartiu as competências tributárias entre os entes federados. Pode-se inferir que a distribuição das competências adota mais de um critério, a depender da espécie de tributo de que trata⁶⁰.

Em relação aos tributos que são exigidos em decorrência de uma atuação estatal, as taxas e as contribuições de melhoria, o critério adotado é conectado com a respectiva atuação⁶¹. Assim, por exemplo, a cobrança da uma taxa decorrente da

literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

⁵⁷ Enquadram-se nesta categoria as imunidades às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico das receitas decorrentes de exportação (art. 149, §2º da CF); a imunidade dos rendimentos de aposentadoria e pensão pagos pela previdência aos servidores com idade maior que sessenta e cinco anos “cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho” (art. 153, §2º, II da CF); a imunidade do IPI das exportações de produtos industrializados (art. 153, §3º, III da CF); a imunidade de ITR para pequenas glebas rurais exploradas pelo produtor rural que não possua outro imóvel (art. 153, §4º, II da CF); a imunidade do ICMS de produtos exportados (art. 155, §2º, X, “a”, da CF); a imunidade de operações interestaduais de petróleo, lubrificantes, combustíveis e energia elétrica (art. 155, §2º, X, “b” da CF); a imunidade de ICMS sobre o ouro quando ativo financeiro ou instrumento cambial (art. 155, §2º, X, “c” da CF); a imunidade de ICMS dos serviços de comunicação de radiodifusão e imagens de recepção livre e gratuita (art. 155, §2º, X, “d”, da CF); a imunidade que garante que a energia elétrica, serviços de telecomunicação, derivados de petróleo, combustíveis e minerais não poderão ser alvo de outro imposto que não o ICMS, o imposto de importação e exportação (art. 155, §3º, da CF); imunidade de ITIV dos direitos reais em garantia (art. 156, II da CF); imunidade de ITIV das incorporações de bens e direitos ao patrimônio de pessoa jurídica ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica (art. 156, §2º, I da CF); imunidade das operações de transferência de bens desapropriados para fins de reforma agrária (art. 184, §5º, da CF); imunidade das contribuições para a seguridade social das entidades beneficentes de assistência social (art. 195, §7º da CF).

⁵⁸ Há imunidades de taxas para: o exercício do direito de petição e obtenção de certidões (art. 5º, XXXIV, “a” e “b”); a propositura de ação popular (art. 5º, LXXIII); os serviços de assistência judiciária (art. 5º, LXXIV); as certidões de registro civil de nascimento e óbito para os reconhecidamente pobres (art. 5º, LXXVI, “a” e “b”); para o habeas corpus e habeas data (art. 5º, LXXVII); para o serviço público de ensino fundamental (art. 208, I); a celebração de casamento (art. 226, §1º); e a gratuidade de transporte público para os maiores de 65 anos (art. 230, §2º).

⁵⁹ O tema será aprofundado no Capítulo 5.

⁶⁰ No trabalho, adotamos a classificação dos tributos em cinco espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições.

⁶¹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 119.

prestação de serviço ou pelo exercício do poder de polícia por um ente federativo cabe exclusivamente a este. O mesmo se aplica às contribuições de melhoria, que podem ser instituídas pelos entes federativos responsáveis pela obra de que decorra para o contribuinte valorização imobiliária.

Já quanto aos impostos, tributos que por natureza não são vinculados a uma atuação estatal específica, o critério adotado pela Constituição para a repartição das competências foi a hipótese de incidência. O constituinte elegeu o que seria passível de tributação entre os possíveis fatos do mundo fenomênico que são representativos de capacidade contributiva do contribuinte, ou, utilizando a expressão de Alfredo Augusto Becker, fatos-signo presuntivos de riqueza⁶². O critério, então, é de materialidade.

Nesta linha, a Constituição outorga à União a competência para tributar: (i) as importações (art. 153, I da CF) e exportações (art. 153, II da CF); (ii) os produtos industrializados (art. 153, IV da CF); (iii) a renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, III da CF); (iv) as grandes fortunas (art. 153, VII da CF); (v) as operações de crédito, câmbio e seguros, bem como as relativas a títulos e valores mobiliários (art. 153, V da CF); e (vi) a propriedade territorial rural (art. 153, VI da CF).

A União já teve competência para instituir Imposto Sobre Movimentação Financeira ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira (IPMF), conforme EC n. 03/93, imposto que depois veio a ser substituído pela contribuição denominada Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) criada pela EC n. 12/96 e que vigeu até o fim do ano de 2007.

Cabe à União, ainda, a imposição de outros impostos não previstos expressamente na Constituição (art. 154, I da CF), no que se convencionou denominar competência residual, ou, ainda, em caso de guerra externa ou sua iminência, instituir impostos extraordinários (art. 154, II, da CF), mesmo que a materialidade daqueles tenha sido atribuída pelo constituinte a outro ente da federação, o que é exemplo de competência comum.

Aos Estados coube a tributação: (i) da circulação de mercadorias e dos serviços de comunicação e de transporte intermunicipal e interestadual (art. 155, II, da CF); (iii) da propriedade de veículos automotores (art. 155, III, da CF); (iv) de doação e da transmissão causa mortis de bens e direitos (art. 155, I, da CF). É

⁶² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 537-566.

interessante anotar que no texto constitucional originário de 1988, até a EC n. 3/93, cabia aos Estados instituir adicional de IR, em percentual de até cinco por cento, em caso claro de competência também compartilhada.

Aos Municípios foi conferido poderes para exigir tributos sobre: (i) a prestação de serviços (art. 156, III da CF); (ii) a transmissão entre vivos de propriedade imobiliárias (art. 156, II da CF); e (iii) a propriedade predial e territorial urbana (art. 156, I, da CF). Também a EC n. 03/93 modificou a competência dos Municípios, extinguindo a possibilidade de instituição do imposto sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto o óleo diesel (art. 156, III, da CF, na redação original).

O DF pode, em sua jurisdição, instituir os mesmos tributos que Estados (art. 155 da CF) e Municípios (art. 147 da CF).

Em relação aos tributos da espécie empréstimos compulsórios, a competência é exclusivamente da União (art. 148 da CF). Neste caso, a Constituição não especifica quais os fatos geradores possíveis para a sua instituição, mas elenca as possibilidades que legitimam a sua aplicação: casos de guerra externa ou sua iminência e de calamidade pública, além de investimento público de caráter urgente.

As contribuições têm como característica principal a vinculação do produto da arrecadação a uma atividade estatal, por isso atendem a uma finalidade específica. Cabe a União, em regra, a instituição de contribuições (art. 149 da CF), que podem ser de CIDE, de interesse das categorias profissionais ou econômicas ou contribuições sociais. As exceções são a contribuição social que os Estados e Municípios podem criar para custear regime de previdência próprio, e a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, que cabe aos Municípios.

De modo geral, este é o quadro de repartição de competências tributárias no regime da Constituição atual, sendo a possibilidade de auferir receitas com tributos próprios um importante fundamento da autonomia dos membros da federação.

2 PRINCÍPIO FEDERATIVO: CONTEÚDO E PRINCÍPIOS CORRELATOS

O art. 160, §4º, I da CF/88, estabelece como cláusula pétrea, impassível de modificação, “a forma federativa de Estado”. No presente capítulo avançaremos para demonstrar que, mais do que uma proteção de uma mera forma de organização do Estado, a Constituição protege como cláusula pétrea o princípio federativo.

O federalismo representa o equilíbrio entre dois objetivos que aparentemente apontam em direções opostas: a unidade e a diversidade. Conquanto procure preservar a autonomia dos entes locais, deve fomentar a integração nacional e a redução das desigualdades regionais.

Assim, do princípio federativo deriva o princípio da autonomia dos entes federados, que deve ser exercida em equilíbrio com o princípio da participação, o princípio da cooperação, o princípio da integração e o princípio da lealdade federativa.

2.1 Federação

Federações são Estados compostos onde convivem diversos centros de poder autônomos e um poder central. Atualmente, segundo o Fórum de Federações⁶³, há vinte e oito Estados organizados em forma de federação e quase todos os Estados com grandes territórios e população que adotam regimes democráticos são federações, o que realça a importância do tema.

Como cada Estado tem história peculiar e características próprias, a organização da federação varia de Estado para Estado, de modo que não há um modelo único de federação. Os arranjos federativos podem mudar, inclusive, no mesmo Estado ao longo da história, com a adaptação dos países aos desafios de cada tempo.

Hans Kelsen identifica o Estado como uma ordem jurídica e organiza a classificação das formas de Estado a partir da concentração ou descentralização do

⁶³ GEORGE, Anderson. **Federalismo**: uma introdução. Rio de Janeiro: FGV, 2009. *E-book Kindle*, posição 189.

poder. Assim, uma federação se distingue da confederação e do estado unitário dividido em províncias por uma questão de grau⁶⁴.

A centralização ou descentralização do Estado pode ser analisada de forma estática ou dinâmica. Estaticamente, em uma ordem jurídica centralizada, as normas são válidas por todo o território do país, e a ordem descentralizada implica na validade da norma em apenas parte deste território, deste modo as normas têm esferas territoriais de validade distintas⁶⁵. Assim, pode-se falar em normas centrais, que são aquelas válidas para o território inteiro, e normas não-centrais ou locais, aquelas que só valem para parte do território.

Facilmente se identifica os dois extremos, o Estado centralizado em que há apenas normas centrais, onde o grau de centralização é máximo, e o Estado descentralizado onde todas as normas valem apenas para parte do território.

Ocorre que os Estados se organizam de forma concreta usando, em geral, normas centrais e normas locais em graus quantitativamente variáveis, o que permite constatar a existência de centralização e descentralização totais e parciais, a depender da importância relativa e do número das normas centrais e locais em determinada ordem jurídica.

A centralização e descentralização também podem ser averiguadas não apenas em relação ao seu âmbito territorial de validade, mas a partir da forma de criação de execução das normas. Se emanam de um órgão único são centralizadas e se emanam de diversos órgãos são descentralizadas. Quanto mais centros de origem das normas, mais descentralização.

No Estado Federal há descentralização estática e dinâmica, ambas de forma parcial, na medida em que convivem a ordem jurídica formada pelas normas centrais, válidas para todo o país e emanadas do órgão central, geralmente o parlamento nacional, e as ordens jurídicas locais, que editam normas para os seus territórios a partir das suas próprias casas parlamentares. Assim, a competência legislativa é dividida.

O Estado federal, então, diferencia-se do Estado unitário descentralizado pela medida de autonomia constitucional das ordens jurídicas parciais. Além da Constituição da federação, cada Estado possui o seu próprio estatuto constitucional

⁶⁴ Kelsen, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. Trad. Luís Carlos Borges. Brasília: Universidade de Brasília, 1990, p. 309.

⁶⁵ Kelsen, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. Trad. Luís Carlos Borges. Brasília: Universidade de Brasília, 1990, p. 298.

e, ainda que de forma limitada, podem modificá-lo a partir das suas estruturas próprias. Assim, mesmo que a CF/88 limite em certo sentido a autonomia dos Estados componentes (se não o fizesse seriam estes dotados de soberania e se estaria tratando de confederação), eles não estão subordinados ao poder central naqueles temas em que a Constituição lhes garante autonomia.

A reflexão de Kelsen é muito útil para o estudo do tema federação, especialmente quando aponta que a classificação dos Estados entre unitários, federações e confederações está submetida a uma questão de grau de centralização. Pode-se falar na existência de uma “zona cinzenta”, indefinida, a partir da qual se misturam elementos de Estado centralizado com outros característicos da descentralização, não se sabendo ao certo qual a linha divisória delimitadora do momento em que um Estado deixa de ser um Estado unitário regionalizado ou uma federação.

Isto explica, por exemplo, o enorme dissenso que existe na classificação da Espanha como federação ou Estado unitário, no enquadramento do Canadá como federação ou híbrido, ou mesmo na compreensão de que a União Europeia é uma federação de Estados.

Ocorre que a federação típica reúne elementos de centralização e descentralização, que convivem de forma harmônica a partir de normas emanadas e válidas para as ordens jurídicas locais e também pela ordem jurídica central, que valem para todo o território nacional.

Estes elementos e o grau de centralização maior ou menor vão depender do contexto histórico e das intenções do povo na formação e desenvolvimento da federação, de forma que mudanças no sentido da concentração ou desconcentração do poder são possíveis.

Um exemplo que ilustra esta questão é a evolução do modelo americano, que passou da divisão extrema e estanque das competências entre Estados e União, denominada federalismo dual, para um modelo com a concentração cada vez maior de poderes na União, que se tornou grande coordenadora dos grandes temas nacionais⁶⁶, o que se aproxima do modelo de federalismo cooperativo.

⁶⁶ “O ponto de partida do sistema americano pode, como vimos, ter sido o conceito do federalismo duplo, de acordo com o qual o estado e a Nação eram vistos como iguais, com cada um tendo para si uma área exclusiva de autoridade na qual podia agir. Este conceito foi mantido em seus aspectos essenciais durante mais de um século por uma série de decisões da Corte Suprema que invalidaram tentativas do Governo Federal de invadir o campo reservado aos estados. Mas o equilíbrio entre o

2.2 Federação e princípio federativo

A lição de Kelsen a respeito da federação é de grande valia para a compreensão dos aspectos normativos inerentes a esta forma de Estado. O tema, porém, não se esgota nos aspectos formais da repartição do poder, sendo importante a análise do que se denomina princípio federativo, como modo especial de comportamento político e social que envolve um compromisso de parceria e de cooperação ativa por parte dos indivíduos e instituições que, ao mesmo tempo, se orgulham de preservar as suas respectivas particularidades e autonomia⁶⁷.

O princípio federativo se entrelaça com a ideia de democracia e liberdade, já que a divisão do poder político do Estado em vários centros autônomos e coordenados impede a concentração e representa obstáculo para o desenvolvimento de regimes autoritários.

O federalismo também significa o enfrentamento de um aparente paradoxo, na medida em que se propõe conciliar a diversidade na unidade, permitir a autonomia sem a perda das vantagens da união e dos laços que mantêm a agregação dos Estados e do povo.

Misabel Abreu Machado Derzi e Thomas Bustamante⁶⁸ ensinam que “é possível afirmar um valor moral para o princípio federativo, enxergá-lo como um propósito político legítimo a desnudar o seu propósito político fundamental em uma democracia”. Asseveram que “não se deve pensar no Federalismo apenas como forma de Estado, mas antes como princípio de organização política” que “está vinculado diretamente a um emaranhado de valores políticos e princípios constitucionais dotados de conteúdo normativo mais específico, relacionados às ideias de autonomia política e autodeterminação do indivíduo.”

Através da organização federativa de Estado se pode conciliar as vantagens econômicas e militares das repúblicas com grandes territórios com a proximidade

poder estadual e o poder federal foi alterado drasticamente durante este século. A necessidade do exercício do poder nacional para atender às exigências governamentais dos dias atuais levou ao abandono da noção da igualdade governamental como pedra angular da estrutura do federalismo americano.” (SCHWARTZ, Bernard. **O federalismo norte-americano atual**. Rio de Janeiro: Forense 1984, p. 73).

⁶⁷ ELAZAR, Daniel J. **Federalism: an overview**. Pretória: HSRC, 1995, p. 2.

⁶⁸ DERZI, Misabel de Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas. Federalismo como princípio moral: novas tendências conceituais. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes. **Estado federal e tributação: das origens à crise atual**. Belo Horizonte: Arraes, 2019, v. 1, p. 449-467.

dos governos do anseio da população, típica dos países menores⁶⁹. Além disso, o esquema federativo de distribuição do poder evoluiu ao longo do tempo para abarcar novas funções, como a acomodação de conflitos étnicos⁷⁰, inclusive através de ajustes assimétricos, além de fomentar ideias de integração em nível mundial, como defende Immanuel Kant⁷¹ em *A paz perpétua*, ou na ideia de República Mundial defendida por Otfried Höffe⁷², que seria um Estado global organizado em forma de federação.

Assim, pode-se afirmar que a forma federativa de Estado é a materialização do princípio federativo, que está calcado no delicado equilíbrio entre autonomia e integração.

A Constituição, ao erigir ao status de cláusula pétrea a “forma federativa de Estado”, não torna imutável o desenho atual do conjunto de regras que regem os diversos aspectos da federação, mas consagra o princípio federativo como um dos mais importantes do sistema jurídico nacional.

Cabe, então, verificar qual o conteúdo do princípio federativo, ou, em outras palavras, sendo princípio um mandamento de otimização, o que deve ser otimizado.

Do respeito à diversidade local surge o mandamento de autonomia dos entes federados. Esta autonomia deve ser vista em três dimensões: autonomia política, autonomia legislativa e autonomia financeira.

A autonomia política é o poder de autogoverno e auto-organização. É a capacidade de tomar as próprias decisões sobre os assuntos do seu interesse e sobre a estruturação dos órgãos da sua administração. No Brasil isso é materializado, por exemplo, na possibilidade de os Estados aprovarem as suas próprias Constituições, bem como os Municípios as suas leis orgânicas, e também na eleição direta dos membros do executivo e legislativo dos entes federados.

⁶⁹ MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de. **O espírito das leis**. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 141.

⁷⁰ HOROWITZ, Donald. The many uses of federalism. **Drake Law Review**, Iowa, Drake University, v. 55, p. 953-966, 2007. Disponível em: https://scholarship.law.duke.edu/faculty_scholarship/1855 Acesso em: 16 ago. 2020.

⁷¹ Kant aponta como segundo artigo definitivo para a consecução da paz perpétua: “O direito internacional deve fundar-se em um federalismo de Estados livres”. (KANT, Immanuel. **A paz perpétua**. Trad. Marco Zingraro. Porto Alegre: L&PM, 2008, p. 31).

⁷² HÖFFE, Otfried. **A democracia no mundo de hoje**. Trad. Tito Lívio Cruz Romão. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

Por autonomia legislativa se entende o poder dos entes federados legislarem livremente sobre os assuntos que a Constituição lhes outorgou competência, através das Assembleias Estaduais e Câmaras Municipais.

A autonomia financeira é a prerrogativa de os entes federados possuírem recursos suficientes para cumprir as suas funções sem interferência das demais esferas de poder, o que é garantido pela repartição de competências tributárias e pelas transferências constitucionais incondicionadas.

Autonomia significa também a igualdade jurídica dos entes federados, a ausência de subordinação dos entes entre si, estando todos vinculados à Constituição. A ideia de igualdade jurídica não implica necessariamente em identidade de prerrogativas, sendo diferentes a divisão de competências constitucionais e atribuições de cada tipo de ente federativo⁷³. A assimetria se revela também em questões fáticas, como no nível de desenvolvimento econômico de cada região do país, o que demanda políticas de estímulo ao desenvolvimento das regiões menos favorecidas.

A autonomia dos entes federados não é o único princípio derivado do princípio federativo. É necessário reconhecer que a ideia de unidade nacional implica em deveres para os entes federados que vão na direção contrária à autonomia. Como ensina Augusto Zimmermann, nenhum dos entes federativos detém liberdade absoluta, porque a autonomia é concebida como função constitucionalmente delimitada⁷⁴.

Assim é que o princípio federativo, contemplando a ideia de unidade nacional, impõe aos entes federados a atuação coordenada para o alcance dos interesses da República. As pessoas políticas não podem ser rivais.

⁷³ Neste sentido é que os Municípios, por exemplo, não têm em sua estrutura poder judiciário e tampouco representação direta no Congresso Nacional, o que leva a alguns autores a defender que o Município não é ente da federação brasileira. Por exemplo: MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 901; SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002; CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 290; CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 144. Como pensamos que a identidade de prerrogativas não é requisito para os entes federados, entendemos que a crítica não é procedente. Havendo a Constituição, no seu art. 1º, erigido o Município à condição de ente da federação, aplica-se a estes todas as prerrogativas derivadas do princípio federativo. Neste sentido: TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 1.114; e COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 70.

⁷⁴ ZIMMERMANN, Augusto. **Teoria geral do federalismo democrático**. Rio de Janeiro: Lumen juris, 1999, p. 81.

Pode-se defender, portanto, que do princípio federativo, além da autonomia dos entes federados, derivam o princípio da participação, o princípio da lealdade federativa e o princípio da cooperação federativa e o princípio da integração.

O princípio da participação impõe a presença dos entes federados na formação das políticas do ente central e é importante mecanismo de garantir a integração nacional. Respeitado o princípio, as principais decisões tomadas pela União contêm, de forma direta ou indireta, a participação dos entes federados. Algumas federações, por exemplo, exigem a ratificação das emendas constitucionais pelas assembleias Estaduais. No Brasil, essa função é exercida pelo Senado Federal, que é órgão responsável pela representação dos Estados no Congresso⁷⁵.

O princípio da lealdade preconiza que um ente não pode atuar em prejuízo dos demais entes federados, o que se aplica tanto nas relações verticais, entre entes de diferentes categorias, quanto nas relações federativas horizontais, entre os entes de mesmo nível. Um bom exemplo da aplicação do princípio da lealdade são as regras que proíbem o tratamento diferenciado de bens e de serviços em função da sua origem⁷⁶, ou a que determina que a concessão de exonerações tributárias por parte dos Estados depende de deliberação conjunta.

O princípio da cooperação federativa determina que os entes federados devem atuar em conjunto com os demais entes para a consecução de algum objetivo constitucionalmente definido. A Constituição brasileira traz uma série de matérias em que a competência dos entes federados é concorrente e atribui à União o poder de elaborar diretrizes gerais sobre determinados assuntos cuja implementação incumbe aos Estados e Município, como por exemplo as diretrizes

⁷⁵ O fato de o Município não participar no Congresso Nacional não retira a condição da participação como princípio constitucional derivado do federalismo. Como não ostenta natureza de regra, há espaço para sua restrição, porém a participação segue como norma a ser observada quando da modificação do sistema. O Município, por exemplo, desde o texto originário, goza de competências comuns com União, Estados e DF, que, conforme art. 23, parágrafo único, da CF, devem ser exercidas em cooperação “tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional”. Assim é que, sempre que as situações fáticas e jurídicas permitirem, os Municípios devem participar dos órgãos colegiados a tratar dos assuntos de sua competência.

⁷⁶ Luís Roberto Barroso, em parecer em que trata sobre a mudança das regras de partilha de royalties de petróleo ressalta o aspecto da lealdade como inerente ao princípio federativo. Afirma: “Tal princípio [federativo] pressupõe a atuação coordenada dos entes políticos, que, afinal, constituem partes integrantes da República Federativa do Brasil e não estranhos entre si, muito menos inimigos. Por consta desta circunstância, eventuais atos de deslealdade de um ente para com outro não caracterizam apenas uma violação à segurança jurídica, mas sim um verdadeiro conflito federativo.” (BARROSO, Luís Roberto. Federalismo, isonomia e segurança jurídica: inconstitucionalidade das alterações na distribuição de royalties de petróleo. **Conjur**, Rio de Janeiro, 16 de junho de 2010. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/parecer-luis-roberto-barroso-royalties.pdf>. Acesso em: 01 nov. 2020).

para desenvolvimento urbano, habitação, saneamento básico e transportes urbanos (art. 21, XX da CF).

Por fim, o princípio da integração preconiza a diminuição das diferenças substanciais entre os entes federados. Parte da doutrina ressalta o aspecto formal da integração sob a denominação de princípio da simetria, segundo o qual as constituições estaduais e leis orgânicas devem seguir as características dominantes⁷⁷ do regime estabelecido pela CF/88 para o ente central.

A este aspecto formal deve-se acrescentar, no âmbito material, o estímulo a existência de padrões mínimos na proteção de direitos fundamentais. Não se exige uniformidade plena, mas se protege a formação de antagonismos entre os entes federados que poderiam levar a ruptura do pacto federativo⁷⁸. Assim é que o federalismo contempla em certa medida o estabelecimento de standards mínimos nacionais para certas matérias, como, por exemplo, no Brasil, a exigência de aplicação de algum percentual mínimo das receitas em saúde e educação.

A integração federativa também se revela quando se proíbe o direito de secessão dos membros da federação, já que a união é indissolúvel. Esta é característica básica da federação e um dos elementos que a distingue da

⁷⁷ André Ramos Tavares discorre sobre o que seriam essas características dominantes: “O modelo federal de “separação” (divisão, em realidade) de poderes (funções entre órgãos) é uma característica dominante a ser replicada pelas diversas constituições estaduais e inúmeras leis orgânicas municipais. Isto está a significar, por exemplo, que Estados e Municípios não podem estabelecer regimes locais de natureza parlamentarista. Ou, ainda, não podem atribuir ao Poder Executivo a competência de editar atos normativos primários sob o título de Lei. Também está vedada a possibilidade de resgatar o vetusto decreto-lei, inclusive seu regime jurídico, não contemplados no modelo federal das espécies normativas. O mesmo ocorre quanto ao modelo de jurisdição constitucional nos órgãos estaduais, que deve seguir o modelo federal genérico, ou seja, está vedada a opção estadual exclusivamente por um modelo, v. g. preventivo de controle judicial da constitucionalidade.” (TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 1.110).

⁷⁸ Alguns autores utilizam a expressão princípio da homogeneidade para tratar do aspecto material da integração. Entendemos que o termo não é o mais adequado, já que tende a camuflar um importante aspecto do federalismo que é a pluralidade. Não há propriamente um mandamento de que os entes federados sejam iguais (homogêneos), mas que sigam padrões mínimos justamente para que as diferenças não levem a ruptura. Como exemplo de quem trata de homogeneidade, cita-se Heleno Taveira Torres: “Afirma-se, assim, o princípio da homogeneidade, ao qual alude Vogel, segundo as competências constitucionais que o autorizam, o que se aplica à legislação da União em face das unidades periféricas, inclusive constituições, assim como ao funcionamento das instituições e coordenação das atividades realizadas, tudo para permitir uma homogeneidade com o fim de “evitar antagonismos”, ainda que não se exija uniformidade ou plena adequação dos entes federativos. As garantias de intervenção da União nos Estados e Municípios bem evidenciam os motivos que definem as cláusulas de proibição de antagonismos, como se verifica nos arts. 34 a 36 da CF. (TORRES, Heleno Taveira. *Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro*. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico RFDPE**, ano 3, n. 5, p. 25-54, mar./ago. 2014. Disponível em:

https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/311934/mod_resource/content/1/D_HTO_Constitui%C3%A7%C3%A3o%20Finance.pdf Acesso em: 01 nov. 2020).

confederação. No Brasil, qualquer movimento em sentido contrário à união dos entes federados pode ser rechaçado pelo instituto da intervenção, previsto no art. 34 da CF.

Ainda em relação ao aspecto da integração, emerge como importante pilar de qualquer sistema federativo a necessidade de um órgão que tenha como função resolver os conflitos entre os entes federados. Havendo mecanismo reputado adequado para a solução dos problemas que surgirem entre os entes federados, evita-se a escalada dos antagonismos e, conseqüentemente, o crescimento do sentimento de desunião que poderia levar a ruptura. O Supremo Tribunal exerce este papel no sistema brasileiro.

2.3 Princípio federativo e o sistema constitucional tributário

Entende-se sistema constitucional tributário como o conjunto de regras e princípios, construídos a partir do texto da Constituição, que versam sobre tributo. Devido ao postulado da unicidade do direito, não se cogita um conjunto estanque de regras e princípios do direito tributário, mas é possível para fins científicos descrever um subconjunto normativo que rege a possibilidade de tributar.

Como o tributo não é um fim em si, a atividade tributária é meio para que o Estado alcance a sua finalidade, sendo um importante instrumento não só de arrecadação, mas também de alcance da igualdade, da proteção de direitos fundamentais, da manutenção do equilíbrio federativo e de estímulo desenvolvimento nacional. Por isto mesmo é que não apenas o princípio federativo é materializado no sistema tributário, há influência de outros mandamentos de importante estatura constitucional.

Ainda assim, é possível identificar a materialização do princípio federativo em diversos aspectos do sistema constitucional tributário.

A autonomia dos entes federados é fomentada, em parte, pela própria repartição de competências tributárias, que garante que União, Estados, DF e Municípios instituam os seus próprios tributos mediante deliberação dos seus órgãos legislativos.

A repartição de forma privativa das hipóteses sobre as quais se pode instituir impostos, garante que um ente federado não avance sobre a base tributária reservada a outro ente, privilegiando a autonomia e a lealdade federativa. Esta

premissa é potencializada, também, quando se impede que, de forma transversa, através de taxas, se venha atingir a mesma base de cálculo de impostos (art. 145, §2º, da CF).

A autonomia é reforçada quando se proíbe os entes federados de instituírem isenções heterônomas. Embora o art. 151, III, da CF, vede expressamente à União instituir isenções de tributos de competência dos Estados, do DF e dos Municípios, a vedação é extensiva aos demais entes em decorrência do princípio federativo⁷⁹.

Também se pode verificar proteção à autonomia dos entes federados na imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, da CF, que veda à União, aos Estados, ao DF e aos Municípios instituir impostos sobre “patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros”, que se funda na ideia também de isonomia entre os entes federados e impede que, através de tributos, haja influência ou sujeição de um ente a outro⁸⁰. Esta imunidade ainda contempla o princípio da lealdade federativa.

Há respeito à autonomia dos entes federados na competência residual, conforme art. 154, I, da CF, segundo o qual a União pode instituir impostos sobre nova materialidade desde que “não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”.

É interessante notar como o princípio da autonomia cede espaço, no inciso II do art. 154, da CF, ao princípio da integração e ao princípio da cooperação federativa, no caso da competência extraordinária, quando se permite, em caso de guerra externa ou na sua iminência, que a União, atuando em defesa da federação como um todo, venha a invadir a competência tributária dos Estados, DF e Municípios, justamente para defender o Estado brasileiro.

A cooperação está presente igualmente quando se verifica a imunidade das exportações, de modo que os entes federados deixam de poder tributar determinados fatos para que o país possa se integrar às cadeias globais de produção e, com isso, atingir superior patamar de desenvolvimento econômico.

O princípio da lealdade veda comportamentos abusivos dos entes federativos em relação aos demais entes federados, o que está consignado na regra que proíbe o estabelecimento de limitações ao tráfego de pessoas e bens por meio de tributos

⁷⁹ Nesta linha, não poderia o Município, por exemplo, instituir isenção de imposto sobre a propriedade de veículos automotores sobre os ônibus utilizados no transporte público urbano de passageiros, ou o Estado isentar de imposto de transmissão de bens imóveis dos seus servidores.

⁸⁰ Neste sentido, ensina Roque Antonio Carraza em CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 619.

(art. 150, V, da CF), e na que veda a discriminação de bens e serviços em função da sua procedência ou do seu destino (art. 152, da CF), o que impede que haja a criação de barreiras internas ao livre comércio.

Também se verifica proteção a lealdade em nível horizontal nos dispositivos constitucionais que buscam frear a competição fiscal, como é o caso do art. 155, §2º, XII, “g”, da CF, que exige deliberação dos Estados e do DF para a concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais, e da LC que pode versar sobre as condições também de isenções, incentivos e benefícios do ISS, ou ainda quando se permite estabelecer alíquotas mínimas ou máximas para determinados impostos - art. 155, §1º, da CF, para o Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD); art. 155, §2º, V, “a” e “b”, da CF, para o ICMS; art. 155, §6º, da CF para o Imposto Sobre Veículos Automotores (IPVA); 156, §3º, I, da CF, para o ISS.

Quanto a faceta da integração do princípio federativo, é possível constatar-na na Constituição na possibilidade de estabelecimento de regras gerais pela União, tanto nos casos dispostos no art. 146 da CF, quanto nos casos de previsão específica de LC para determinados tributos. Em ambos os casos se garante que, no exercício da sua autonomia, os entes políticos tenham sistemas tributários semelhantes, evitando a criação de antagonismos.

Também é latente a presença do aspecto integrador da federação na previsão do art. 146, III, “d” e parágrafo único da CF, que versam sobre o regime simplificado de tributos para microempresas e empresas de pequeno porte. Observe-se que neste caso pode ser criado um regime único de arrecadação de impostos de todos os entes federados, com recolhimento unificado e centralizado. Contempla-se também o princípio da participação, já que a arrecadação, fiscalização e cobrança podem ser compartilhados, bem como representantes de cada umas das categorias de entes federativos compõem o Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN).

Por fim, pode-se identificar o papel integrador, especialmente no que se protege a formação de antagonismos, no art. 151, I, da CF, que excetua da regra de uniformidade dos tributos da União “a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País” e também no art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que mantém a Zona Franca de Manaus. Nestes casos, através

da tributação, busca-se a redução das assimetrias econômicas e sociais que existem entre os entes federados.

Como se percebe, o princípio federativo, nas suas diversas facetas, é um importante vetor de estruturação do sistema constitucional tributário, o que reforça a observância do princípio quando se cogita a modificação das normas constitucionais que versam sobre a competência tributária.

2.4 Princípio federativo e o princípio republicano

República é a forma de governo em que o povo detém o poder e exerce através dos seus representantes. A ideia de república é muito próxima à de democracia, e aparece no contexto de limitação do poder do governante e da igualdade entre os cidadãos. As características da república são temporariedade do governante no exercício do poder, eletividade, responsabilidade e separação entre poderes.

Embora o ADCT da CF/88 previsse a edição de um plebiscito para a definição da forma de governo entre república e monarquia constitucional, pode-se afirmar que toda a estruturação da Carga Magna foi realizada no sentido de que o Brasil se organiza sob a forma republicana.

O próprio nome da nação “República Federativa do Brasil”, reforça esse argumento, ao lado da disposição do art. 1º, parágrafo único, da CF, segundo o qual “todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”, e ao caput do art. 5º da CF, segundo o qual “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”.

Segundo Geraldo Ataliba⁸¹, no Brasil o princípio republicano e federativo são os mais importantes no sistema constitucional, porque são as balizas estruturais do Estado brasileiro, o que se confirma pelas matérias que foram erigidas à condição de cláusulas pétreas pelo art. 60, §4º, da CF, constando no inciso I expressamente “a forma federativa de Estado”, e nos incisos II, III e IV, respectivamente, o voto direto, secreto, universal e periódico, a separação dos poderes e os direitos e garantias individuais, que representam, em verdade, a proteção aos elementos basilares do princípio republicano.

⁸¹ ATALIBA, Geraldo. **República e constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 38.

O princípio republicano, como expressão da titularidade do poder pelo povo, se apoia na organização federativa do Estado – e, portanto, no princípio federativo – para que a descentralização política e autonomia que esta promove se traduza na melhor forma para que o povo esteja próximo ao centro de poder e tomada de decisões, exercendo a sua prerrogativa de autogoverno e cidadania. Assim, recorrendo novamente à lição de Geraldo Ataliba, pode-se afirmar que “a federação é (...) uma decorrência necessária, no sistema brasileiro, do próprio regime republicano⁸²”.

Desta relação entre o princípio federativo e o princípio republicano resulta que, mais que uma forma de organização de Estado, o federalismo tem incutido em si a ideia de descentralização do poder que potencializa o exercício da cidadania.

2.5 Princípio da subsidiariedade

A ideia do exercício do poder pelo povo, inerente ao princípio republicano, e do princípio federativo enquanto complemento na instrumentalização da repartição do poder, dão suporte ao que se denomina princípio da subsidiariedade.

O princípio da subsidiariedade, inspirado na doutrina social da Igreja Católica, tem como propósito a condenação do arbítrio estatal, reivindicando para a pessoa humana maior autonomia por seus atos. Augusto Zimmerman⁸³ ensina que a subsidiariedade, de acordo com a encíclica Quadragésimo ano, dispõe que “é injusto subtrair aos indivíduos o que eles podem efetivar com a própria iniciativa e indústria, para conferi-lo à coletividade”, porque “o fim natural da sociedade em sua ação é coadjuvar os seus membros, não destruí-los, nem absorvê-los”.

No âmbito da organização do Estado, o princípio da subsidiariedade é um mandamento de otimização que demanda que, na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e fáticas, deve-se outorgar poder às unidades descentrais.

⁸² ATALIBA, Geraldo. **República e constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 44.

⁸³ ZIMMERMANN, Augusto. **Teoria geral do federalismo democrático**. Rio de Janeiro: Lumen juris, 1999, p. 202.

Paulo Caliendo⁸⁴ defende que o princípio da subsidiariedade implica na compreensão de que “na adequação entre os meios utilizados e os fins práticos a serem alcançados na esfera político-administrativa deve-se dar preferência às escolhas fático-normativas que protejam ou promovam as soluções mais próximas ao cidadão” bem como aquelas que “possuam maior descentralização político-administrativa.”

Deste modo, o princípio da subsidiariedade tem eficácia negativa, atuando como limite à atividade direta dos entes centrais sobre temas que podem ser melhor decididos e implementados em nível local, privilegiando as escolhas da população, e eficácia positiva, no sentido de que deve agir em estímulo ao apoio das instâncias centrais às escolhas e objetivos do povo, cuja relação com os entes subnacionais é mais próxima.

2.6 Princípio federativo e federalismo fiscal

Federalismo fiscal é como se denomina o arranjo constitucional dos temas relacionados a distribuição de atribuições e o financiamento dos entes da federação. É tema de fundamental importância na medida em que o exercício da autonomia pressupõe a disposição de recursos para o cumprimento das funções designadas para a União, os Estados, os Municípios e o DF.

Embora tradicionalmente o tema seja objeto de estudo do Direito Financeiro, nos parece que a compreensão dos seus aspectos é importante para a análise das possibilidades e limitações que o princípio federativo impõe aos entes federados ao exercer a competência tributária e ao poder constituinte derivado de efetivar modificações no modelo originalmente concebido.

Segundo a doutrina de Ricardo Lobo Torres⁸⁵, as receitas públicas podem ser divididas entre derivadas, que são aquelas “provenientes da economia privada, representadas pelo tributo, pelos ingressos para fiscais e pelas multas” e originárias, que são as que “decorrem da exploração do patrimônio do Estado, compreendendo os preços públicos, as compensações financeiras e os ingressos comerciais.”

⁸⁴ CALIENDO, Paulo. O federalismo fiscal e o princípio da subsidiariedade. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes. (Orgs.). **Estado federal e guerra fiscal no Brasil**. 2. ed. Belo Horizonte: Arraes, 2019, p. 97-112.

⁸⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 184.

As receitas, por sua vez, podem ser divididas entre os entes federados através da repartição de fontes de receita ou do produto da arrecadação.

Ainda em relação às fontes de receita, pode haver a repartição através da atribuição de competências privativas, quando cada ente tem um espaço para instituir seus próprios tributos, e de competências comuns, podendo os tributos “serem destinados concomitantemente às unidades federativas de grau diverso”, hipótese em que “um mesmo tributo pode ser cobrado por unidades diferentes (...) quanto se pode atribuir competência a uma unidade para instituir e cobrar um adicional pelo tributo instituído e cobrado por outra unidade⁸⁶”.

As receitas ainda podem ser compartilhadas pela repartição do produto da arrecadação, através de transferências intergovernamentais, que pode se dar de forma vertical (entre entes federativos de categorias distintas) ou de forma horizontal (entre entes federativos de mesma posição), além de poderem ser diretas (pelo repasse direto do recurso para o ente destinatário) ou indiretas (pelo repasse através de fundos), bem como obrigatórias (conforme regra constitucional estabelecida) ou discricionárias (quando dependem de decisão de determinada autoridade)

Diversas são, então, as possibilidades de desenho constitucional da repartição de competências e das fontes de receita dos Estados, sendo possível – e muito comum – a utilização de um sistema misto, que utiliza das várias ferramentas apresentadas para atingir determinado objetivo.

O tema é chave para a compreensão das relações entre governo central e subnacionais, já que o arranjo da divisão entre os entes federados das funções arrecadatórias e fiscais é realizado de acordo com o modelo de federação almejada pela Constituição de cada país.

A depender dos objetivos do constituinte, os modelos são construídos com maior ou menor autonomia para os entes federados⁸⁷. Em um modelo de federalismo dual, a autonomia é privilegiada, havendo a primazia da arrecadação direta, enquanto em federações que adotam o modelo cooperativo a repartição do

⁸⁶ CONTI, José Maurício. **Federalismo fiscal e fundos de participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 37.

⁸⁷ CARBONI, Giuliana Giuseppina. Fiscal federalism and comparative law. **Comparative Law Review**, Perugia, University of Perugia, v. 5, n. 2, 2014. Disponível em: <http://www.comparativelawreview.unipg.it/index.php/comparative/article/view/29> Acesso em: 26 set. 2020.

produto da arrecadação é mecanismo importante para integração nacional e redução das desigualdades regionais.

Portanto, não é a autonomia financeira o único princípio que rege a divisão de competências em matéria fiscal nas federações, ao contrário, modelos diferentes de arranjo fiscal não são apenas desejáveis, são necessários.

No Brasil, os entes federativos fazem jus a receitas originárias e derivadas, sendo a principal fonte de recursos as receitas derivadas decorrentes da arrecadação de tributos.

Em relação às receitas originárias, de modo geral cabe a cada ente da federação as receitas decorrentes da exploração do seu próprio patrimônio, bem como o preço pelos serviços por si prestados diretamente quando do exercício de atividade em regime de mercado ou através de empresas públicas ou sociedades de economia mista.

Neste ponto se verifica um dos aspectos da integração entre os entes federativos, na medida em que o art. 20, §1º da CF/88 garante à União, Estados, ao DF e aos Municípios “a participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território (...) ou compensação financeira por essa exploração”.

Em relação às receitas derivadas, o Brasil adota um modelo misto, em que os entes federativos fazem jus a receita decorrente da arrecadação de tributos da sua própria competência e os Estados, DF e Município têm direito a receber parte do montante arrecado pelos entes maiores.

A competência tributária contempla a possibilidade de instituição de cinco espécies de tributos: contribuições, taxas, impostos, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios. A distribuição das competências adota mais de um critério, a depender da espécie de tributo de que trata, como já explanado no capítulo 2, item 2.4.

Além da repartição de competências tributárias, o produto da arrecadação também é alvo de partilha, através das transferências constitucionalmente previstas, que combinam técnicas de participação diretas ou indiretas.

Assim, em relação à participação direta, cabe aos Estados e ao DF parte da arrecadação da União⁸⁸ e aos Municípios parte da arrecadação da União e dos Estados⁸⁹.

A repartição do produto da arrecadação de forma indireta é realizada através de fundos. A Constituição prevê no art. 159 o Fundo de Participação dos Estados e do DF (FPE) e o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), além dos Fundos de Financiamento da Região Norte (FNO), Fundos de Financiamento da Região Nordeste (FNE) e Fundos de Financiamento da Região Centro-Oeste (FCO). Há ainda o Fundo Nacional de Saúde (FNS) - art. 84, §2º, I, da CF - e os Fundos de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais de Educação (FUNDEB), dos Estados - art. 212-A da CF.

Deve-se destacar a função distributiva e equalizadora das desigualdades regionais atribuída aos fundos, que, em última análise, tem a função de manter, através da solidariedade financeira, a unidade nacional.

Além das transferências do produto da arrecadação, no Brasil há programas de transferências voluntárias de recursos entre os entes federativos. Estes não são decorrentes diretamente de normas constitucionais, mas estabelecidos em leis ou programas específicos através dos quais recursos são repassados pela União aos Estados e Municípios.

Segundo Marta Arreche⁹⁰, no modelo de federação adotado no Brasil, o governo central é o grande construtor das políticas públicas (*policy decision making*) e utiliza os mecanismos de repasses de recursos para induzir os entes subnacionais à implementação das suas políticas (*policy-making*). A União, então, exerce um

⁸⁸ Os Estados e o DF fazem jus: (i) ao IR da União incidente na fonte sobre rendimentos pagos por eles, suas autarquias e fundações (art. 157, I da CF); (ii) a 20% de eventual tributo que for instituído na sua competência residual (art. 157, II da CF); (iii) a 30% do valor do imposto sobre operações financeiras incidentes sobre as operações com ouro (art. 153, §5º, I da CF); (iv) 10% do produto da arrecadação do IPI (art. 159, II da CF); (v) 29% da CIDE sobre as atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (art. 159, III da CF).

⁸⁹ Aos Municípios cabe: (i) o IR da União incidente na fonte sobre rendimentos pagos por eles, suas autarquias e fundações (art. 158, I da CF); (ii) 50% do Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) em relação aos imóveis do seu território, cabendo-lhes a totalidade caso optem por fiscalizar (art. 158, II da CF); (iii) 50% da arrecadação dos Estados com o IPVA (art. 158, III da CF); (iv) 25% do que for recolhido pelos Estados com o imposto sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS (art. 158, IV da CF); (v) 25% do que os estados receberem de participação do IPI; (iii) a 70% do valor do imposto sobre operações financeiras incidentes sobre as operações com ouro (art. 153, §5º, II da CF)..

⁹⁰ ARRETCHE, Marta Teresa da Silva. **Democracia, federalismo e centralização no Brasil**. Rio de Janeiro: FGV e Fiocruz, 2012, p. 199.

papel redistributivo dos recursos entre os Estados, que, embora hierarquicamente iguais, são economicamente assimétricos. A regulação federal surge como um modo de “amarrar subunidades independentes em torno de um dado objetivo nacional⁹¹”.

Verifica-se, pois, que a estruturação do federalismo fiscal brasileiro contempla um modelo característico do federalismo cooperativo⁹², no qual a autonomia dos entes federados é balanceada com os princípios da cooperação e integração.

Esta constatação é de fundamental importância para a interpretação da Constituição e análise das mudanças na organização das competências tributárias por emendas constitucionais. Nem sempre a mudança que venha a diminuir a autonomia dos entes federados será inconstitucional, especialmente se a norma introduzida no ordenamento vier a contemplar os demais princípios derivados do princípio federativo, a exemplo da cooperação e integração. Há um trade-off entre redução de desigualdades e a autonomia plena dos governos subnacionais⁹³.

2.7 Princípio federativo e o poder de reforma constitucional

A Constituição é o documento que inaugura a ordem jurídica do Estado e é posta pelo poder constituinte originário, caracterizado por ser inicial, ilimitado e incondicionado⁹⁴.

Como documento central do sistema jurídico, a Constituição não pode ser imutável, deve poder se adaptar à realidade de cada tempo, sob pena de atrair sob si o poder revolucionário, irrefreável, que, não podendo modificá-la, terminará por substituí-la.

Por esta razão, as cartas constitucionais preveem mecanismos de reforma ao texto através de revisão ou emenda, exercidos pelo que se denomina poder constituinte derivado⁹⁵, este limitado pela própria Constituição.

⁹¹ ARRETCHE, Marta Teresa da Silva. **Democracia, federalismo e centralização no Brasil**. Rio de Janeiro: FGV e Fiocruz, 2012, p. 199.

⁹² SCAFF, Fernando Facury. Aspectos financeiros do sistema de organização territorial do Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 112, 2005.

⁹³ ARRETCHE, Marta Teresa da Silva. **Democracia, federalismo e centralização no Brasil**. Rio de Janeiro: FGV e Fiocruz, 2012, p. 199.

⁹⁴ TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 36.

⁹⁵ A doutrina de Direito Constitucional debate sobre o melhor termo para designar o poder de reforma à Constituição, se poder constituinte derivado, poder reformador, poder constituinte constituído. Para o desenvolvimento da tese usamos a expressão consagrada poder constituinte derivado. Vide

No regime da CF/88, o ADCT previu, no art. 3º, uma única revisão após cinco anos contados a partir da promulgação da Carta, pelo quórum de maioria absoluta, enquanto o poder de emenda, regulado pelo art. 60 da CF, pode ser exercido a qualquer tempo mediante votação em dois turnos, nas duas casas legislativas do Congresso, devendo ser aprovada por três quintos dos votos.

Por serem modificações ao texto constitucional aprovadas pelo poder constituinte derivado, limitado, as emendas estão sujeitas a controle de constitucionalidade. Assim, o poder judiciário tem a prerrogativa de analisar se a norma introduzida pela EC obedece aos parâmetros estabelecidos pela Constituição.

Os limites ao poder reformador são de ordem formal (demandam observância do procedimento), circunstancial (não pode ocorrer na vigência de intervenção federal, estado de defesa e estado de sítio) e material (relativos ao conteúdo).

Os limites materiais são as chamadas cláusulas pétreas, dispostas no art. 60, §4º da CF/88: (i) a forma federativa de Estado; (ii) o voto direto, secreto, universal e periódico; (iii) a separação de Poderes; e (iv) os direitos e garantias individuais.

Com exceção do direito ao voto direto, secreto, universal e periódico, todas as demais cláusulas pétreas tocam de algum modo o poder de tributar.

A cláusula que protege a “forma federativa de Estado” alcança o princípio federativo em todas as suas dimensões: os princípios da autonomia, da participação, da lealdade federativa, da cooperação e da integração, sendo estes vetores importantes materializados nas normas que compõem o sistema constitucional tributário.

O princípio da separação de poderes fundamenta a regra da legalidade e os direitos e garantias individuais são representados, por exemplo, nas limitações constitucionais ao poder de tributar, especialmente nas normas que instituem imunidades. Assim, o tema cláusulas pétreas está intrinsecamente relacionado com o Direito Tributário.

Parte da doutrina entende que a proteção conferida pelo constituinte originário às cláusulas pétreas impede a modificação, por EC, de qualquer norma que se relacione com os temas elencados no art. 60, §4º da Constituição. José Afonso da Silva é categórico neste sentido, ao asseverar que o texto não apenas proíbe

emendas que expressamente declarem a abolição da forma federativa de Estado, a proteção alcança a tentativa de modificar qualquer elemento conceitual da Federação⁹⁶. Nesta linha, há estudiosos que defendem que nenhuma norma que toca a competência tributária poderia ser alvo de modificação, sob pena de violação da cláusula pétrea que protege a forma federativa de estado⁹⁷.

Em sentido diverso, outros doutrinadores pensam que a restrição absoluta de deliberação que decorre do art. 60, §4º da Constituição fere o princípio democrático. Luciano Amaro defende, com base na Declaração Universal dos Direitos do Homem (DUDH), que nenhuma geração pode impor suas leis às gerações futuras⁹⁸. A lição de Luciano Amaro não avança para a defesa da inconstitucionalidade do dispositivo constitucional desenhado pelo constituinte originário⁹⁹, mas adentra no tema do alcance das cláusulas pétreas, que é alvo de ponderação constante nas lições de Direito Constitucional.

No Brasil, Manoel Gonçalves Ferreira Filho¹⁰⁰ defende a possibilidade de modificação das cláusulas pétreas através da tese da dupla revisão¹⁰¹. Sustenta o autor que, ao não incluir o art. 60, §4º da CF/88 no rol expresso de cláusulas constitucionais imodificáveis, o constituinte originário facultou ao poder de reforma a

⁹⁶ “Assim, por exemplo, a autonomia dos Estados federados assentada na capacidade de auto-organização, de autogoverno e autoadministração. Emenda que retire deles parcela dessas capacidades, por mínima que seja, indica tendência a abolir a forma federativa de Estado. (SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 67). A mesma ideia é defendida em: SILVA, José Afonso da. **Teoria do conhecimento constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2014.

⁹⁷ Renato Lopes Becho assevera: “consideramos plenamente discutível a possibilidade de alteração na competência mesmo por EC. Pode ser que qualquer mudança na composição da competência tributária esteja vedada pelo art. 60, §4º, I da CF”. (BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 218). No mesmo sentido: ATALIBA, Geraldo. **República e constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

⁹⁸ AMARO, Luciano. As cláusulas pétreas e o direito tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 21, p. 71-78, 1997. O autor defende a mesma ideia em AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 191.

⁹⁹ Defende a teoria Otto Bachof: BACHOF, Otto. **Normas constitucionais inconstitucionais?** Trad. José Manuel M. Cardoso da Costa. Coimbra: Atlântico, 1977.

¹⁰⁰ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Significação e alcance das “cláusulas pétreas”. **Revista de Direito Administrativo**, n. 202, p. 11-17, out./dez. 1995.

¹⁰¹ Embora polêmica, esta tese tem adesão de constitucionalistas de relevo, como o português Jorge Miranda (MIRANDA, Jorge. **Teoria do estado e da constituição**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 380). Também se encontra a possibilidade da dupla revisão em J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, embora estes entendam de forma mais restrita que poderia haver a modificação, em tese, apenas daqueles limites que inequivocamente não fazem parte da essência da Constituição, de acordo com a sua própria lógica interna. (CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MOREIRA, Vital. **Fundamentos da constituição**. Coimbra: Coimbra, 1991, p. 302), embora em obra posterior José Joaquim Gomes Canotilho refute expressamente a teoria da dupla revisão (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 1067-1069). No Brasil também segue esta linha Raul Machado Horta (HORTA, Raul Machado. **Estudos de direito constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 1995, p. 128)

mudança deste dispositivo, e, portanto, a exclusão ou inclusão de novas matérias como cláusulas pétreas. Em sentido semelhante, Cármem Lúcia Antunes Rocha sustenta que é possível a reforma de cláusulas pétreas, mas que para isto seria imprescindível a utilização de instrumentos concretos de democracia direta para se aferir a legitimidade da reforma¹⁰².

A tese é refutada pela maior parte da doutrina de Direito Constitucional¹⁰³. Virgílio Afonso da Silva observa que há limites implícitos ao poder reformador da Constituição, dentre eles o próprio procedimento e limites materiais à reforma. Afirma ainda que o poder do constituinte derivado é concedido pelo constituinte originário e, em um ordenamento jurídico hierarquizado, fonte nenhuma poderia dispor sobre o seu próprio regime jurídico, de modo que apenas o outorgante do poder pode lhe modificar os limites, jamais o outorgado¹⁰⁴.

Dentre os extremos da imutabilidade absoluta de todos os aspectos que tocam as cláusulas pétreas e da possibilidade ampla de mudança, inclusive das próprias matérias vedadas, encontra-se a doutrina majoritária do Direito Constitucional¹⁰⁵, para quem as cláusulas pétreas alcançam o núcleo essencial dos princípios previstos no art. 60, §4º da CF/88, havendo o que se denomina espaço de conformação para além desse núcleo.

Por esta mesma razão é que em geral as constituições elencam princípios como cláusulas imutáveis, o que, dada a sua natureza de mandamentos de otimização, permite o ajuste de regras de acordo com a necessidade do momento,

¹⁰² ROCHA, Cármem Lúcia Antunes. Constituição e mudança constitucional: limites ao exercício do poder de reforma constitucional. **Revista de informação legislativa**, v. 30, n. 120, p. 159-186, out./dez. 1993.

¹⁰³ SAMPAIO, Nelson de Souza. **O poder de reforma constitucional**. Salvador: Progresso, 1954, p. 105; SARMENTO, Daniel. **Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho**. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 257; SILVA, José Afonso da. **Teoria do conhecimento constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 274; BULOS, Uadi Lâmega. Elaboração e reforma das constituições. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 203, p. 75-106, jan./mar. 1996.

¹⁰⁴ SILVA, Virgílio Afonso da. Ulisses, as sereias e o poder constituinte derivado: sobre a inconstitucionalidade da dupla revisão e da alteração ao quórum de 3/5 para aprovação de emendas constitucionais. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 226, p. 11-32, out./dez. 2001.

¹⁰⁵ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 901; SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002; CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 122; CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 1069; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Temas de federalismo fiscal brasileiro**. Rio de Janeiro: Gramma, 2016, p. 13; VIEIRA, Oscar Vilhena. A Constituição como reserva de justiça. **Lua Nova Revista de Cultura e Política**, São Paulo, n. 42, p. 53-97, 1997.

desde que alcançada maioria qualificada do parlamento e preservado o núcleo essencial dos princípios protegidos pelo poder constituinte originário¹⁰⁶.

Depreende-se que as cláusulas pétreas não imutabilizam o texto constitucional ou as regras que materializam os princípios protegidos, mas o núcleo essencial destes princípios. Não se preserva a redação do texto, mas evita-se a ruptura pelo mandamento de preservação da estrutura e da essência da Constituição¹⁰⁷.

O desafio, então, é saber em que medida a alteração do sistema constitucional impacta no princípio federativo, justamente para evitar que de forma abrupta ou paulatina se venha a modificar regras constitucionais no sentido de aumentar o poder central e esvaziar a proteção a forma federativa de Estado¹⁰⁸.

Note-se que, sendo o princípio federativo um dos elementos centrais do sistema constitucional, elevado à categoria de cláusula pétrea, há uma relação de reciprocidade entre ambos, de modo que a modificação do sistema constitucional impacta no princípio federativo ao passo que qualquer modificação deste influencia a estrutura do sistema constitucional.

É, ao fim, em cada caso concreto que se deve averiguar se a modificação proposta viola ou não o núcleo essencial do princípio federativo. Sendo este o ponto central da tese, abordaremos, ao longo do desenvolvimento, determinadas hipóteses em que as modificações do texto constitucional por emenda seriam possíveis ou vedadas.

¹⁰⁶ BARROSO, Luis Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 169-170.

¹⁰⁷ O STF interpreta a Constituição também desta forma. Ao julgar o MS 23.047 MC, em que se discutia a possibilidade de tramitação de proposta de EC que versava sobre reforma previdenciária, o Min. Sepúlveda Pertence asseverou que os limites materiais ao poder reformador “não significam intangibilidade literal da respectiva disciplina na Constituição originária, mas apenas a proteção do núcleo essencial dos princípios e institutos cuja preservação nelas se protege”. Especificamente em relação ao princípio federativo, citando o voto que proferiu no julgamento da ADI n. 1.749, defendeu o entendimento de que não são pétreos “todos os pormenores constitucionais relativos à Federação, de tal modo que qualquer alteração deles, como na distribuição de rendas ou dos encargos a cada um dos entes federativos, significasse violação ao limite material do poder de reforma constitucional”.

¹⁰⁸ Esta é a preocupação central quando se trata da mudança na configuração das federações. Georg Jellinek já advertia: *“Pero no deja de ser posible que lentamente, y por transformación constitucional se vaya transformando cada vez más la cualidad de los Estados miembros, de modo que a la postre, considerando desde un punto de vista jurídico, no se les pueda asignar el nombre de Estados. Pueden existir, por ejemplo, tipos constitucionales mediante los cuales sea preciso someter los Estados miembros a todas las modificaciones de la Constitución del Estado federal, a cual puede ser exigida a todos los gobiernos que se vayan sucediendo en los Estados. En los federales republicanos existen de hecho instituciones que sólo necesitan ser desarrolladas para que la federación se transforme enteramente, sin notarlo, en un Estado unitario.”* (JELLINEK, Georg. **Teoría general del estado**. México: FCE, 2000, p. 283).

2.8 Possibilidade, em abstrato, de modificações de competência tributária

A partir de tudo o que foi exposto, é possível fixar a premissa de que a competência tributária pode ser alvo de modificações, desde que estas não venham a afetar o núcleo essencial do princípio federativo.

Não se pode depreender das normas constitucionais, especialmente daquela que estabelece o princípio federativo como cláusula pétrea, que qualquer modificação promovida por emenda à Constituição ao arranjo das competências tributárias desenhado pelo poder constituinte originário será necessariamente inconstitucional.

A competência tributária não é imutável, porém suas modificações devem preservar o núcleo essencial do princípio federativo, especialmente da autonomia financeira dos entes federados, sem a qual o exercício do autogoverno e a autonomia política são prejudicados.

A mutabilidade das competências por EC é tema aceito pela doutrina de Direito Tributário, como se observa da lição de Paulo de Barros Carvalho¹⁰⁹, para quem a alterabilidade é ínsita ao quadro das prerrogativas de reforma da Constituição. Na mesma linha Roque Antonio Carrazza¹¹⁰ ensina que emenda que venha a redefinir as competências tributárias é possível, mas exige um cuidado especial do legislador para que não menoscabe, especialmente, a autonomia financeira dos entes federados.

O desafio, então, passa a ser a definição de premissas específicas em relação à cada possibilidade de mudança no arranjo constitucional de competências originário, como se verá a seguir.

Deve-se advertir, de logo, que sendo o tributo não apenas mecanismo de arrecadação, mas também de alcance da igualdade, da proteção de direitos fundamentais e de estímulo ao desenvolvimento nacional, é inevitável que a análise perpasses também pela influência que as modificações nas competências tributárias teriam nestes outros princípios protegidos pela Constituição.

¹⁰⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 226.

¹¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 566.

3 PRINCÍPIO FEDERATIVO E CONTRIBUIÇÕES

Emana do princípio federativo o dever de lealdade entre os entes federados, do qual decorre o mandamento que veda que o exercício das atividades de um ente dentro da sua esfera de autonomia venha a ferir as prerrogativas dos demais membros do pacto.

A federação brasileira está lastreada em um equilíbrio cooperativo entre União, Estados, Municípios e DF, que, em termos de fontes de financiamento, dispõem de receitas originárias e derivadas, em um modelo híbrido que contempla a repartição material da competência tributária e a divisão do produto da arrecadação.

A divisão do produto da arrecadação dos tributos, por sua vez, é considerada um potente mecanismo de equalização das divergências nacionais e de integração dos membros da federação.

No modelo Constitucional de 1988, como já visto, o produto da arrecadação dos principais impostos instituídos pela União é repartido com Estados e Municípios, inclusive aqueles decorrentes do exercício da competência residual. O mesmo não ocorre com as contribuições, tributos que têm finalidade específica e, em geral¹¹¹, não são repartidos.

A análise da arrecadação da União Federal revela que as contribuições ganham cada vez mais preponderância na arrecadação. Entre os anos de 1994 e 2002, o volume de recursos amealhados pelo governo federal saltou de 11% para 48% do total arrecadado¹¹². Segundo os dados oficiais da arrecadação em 2018¹¹³, a arrecadação com as contribuições destinadas à seguridade social e com as demais contribuições alcançam aproximadamente 64% da arrecadação total.

Diante deste quadro, os Estados e Municípios se ressentem do crescimento da participação das contribuições no quadro geral de arrecadação e veem na prática uma tentativa da União de aumentar o próprio recolhimento, sem o devido repasse

¹¹¹ Dizemos em geral, pois a arrecadação com a CIDE Combustíveis é repartida, conforme art. 150, III, da CF.

¹¹² MELO, Marcus André. O sucesso inesperado das reformas de segunda geração: federalismo, reformas constitucionais e política social. **Dados – Revista de Ciências Sociais**, Rio de Janeiro, v. 48, n. 4, p. 845-889, 2005.

¹¹³ O relatório de 2018 foi o último disponibilizado pela Receita Federal do Brasil no seu website. (BRASIL. Receita Federal. Ministério da Economia. **Carga Tributária do Brasil 2018**. Análise por Tributos e Bases de Incidência. Março 2020. Disponível em:

<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf> Acesso em: 15 dez. 2020).

da quota parte que lhes caberia caso o instrumento utilizado fosse o exercício da competência residual para a instituição de impostos, conforme previsão originária do constituinte, causando, assim, desequilíbrio de forças entre os entes federados.

Assim, é importante analisar o instituto contribuições como espécie autônoma de tributos, compreender a evolução do seu perfil ao longo da vigência da CF/88, para, então, verificar se há limites decorrentes do princípio federativo para a modificação de competências tributárias em relação às contribuições.

3.1 Contribuições no regime constitucional de 1988

A instituição de contribuições está prevista no art. 149 da CF, segundo o qual “compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas”.

É também previsto, no art. 195 da CF, que a seguridade social será financiada por contribuições sociais e que as receitas destinadas ao seu custeio constarão em orçamento apartado, não integrando o orçamento geral da União.

Além das contribuições da União, a Constituição vaticina a possibilidade de os Estados e Municípios instituírem contribuição para o custeio dos regimes próprios de previdência dos seus servidores (art. 149, §1º da CF) e do DF e Municípios instituírem contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (art. 149-A da CF).

Dentro da estruturação do sistema constitucional tributário, é possível verificar que as contribuições possuem um regime jurídico próprio, o que torna útil a sua classificação como espécie tributária autônoma, ao lado dos impostos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios.

Face a existência de um regime próprio para as contribuições, há estudiosos que defendem que estas não teriam caráter tributário, sendo uma figura *sui generis* no regime constitucional de 1988, especialmente por conta do rol do art. 145 da CF, que traz apenas os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria como tributos passíveis de serem instituídos pelos entes federados. Afirma-se, ainda, que o fato de o art. 149 da CF dispor que se aplicam às contribuições as normas gerais de direito

tributário, com a criação de exceções às regras da legalidade, irretroatividade e anterioridade, demonstraria que elas não estão dentro do âmbito tributário¹¹⁴.

O entendimento que predomina, contudo, é de que as contribuições são uma espécie do gênero tributo, já que possuem as características exigidas para o enquadramento no conceito de tributo, fixado implicitamente na Constituição¹¹⁵, que abarca todas as exigências coativas, de cunho patrimonial, feitas pelo Estado, a serem satisfeitas em dinheiro, e que não tenham caráter de indenização, sanção por ato ilícito ou obrigação contratual¹¹⁶.

Diferencia-se três espécies de contribuições da União: são as contribuições sociais, as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas e as contribuições de intervenção no domínio econômico.

As contribuições sociais são destinadas a financiar a seguridade social, conforme prevê o art. 195 da CF, que em seus respectivos incisos enumera as possíveis hipóteses de incidência e bases de cálculo a serem adotadas.

Outras fontes de financiamento não especificadas no rol do art. 195 da CF podem ser criadas para custear a manutenção ou expansão da seguridade social, conforme previsão do §4º do referido artigo, desde que sejam criados mediante LC, sejam não-cumulativas e não tenham base de cálculo ou hipótese de incidência próprios dos outros impostos discriminados na Constituição.

Ainda há a previsão de instituição de contribuições sociais específicas, não diretamente ligadas ao custeio da seguridade social, como o salário educação, destinado à educação básica pública, (art. 212, §5º da CF), das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), destinadas a partir da promulgação da CF/88 para custeio do programa do seguro-desemprego (art. 239 da CF), e as contribuições pagas pelos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical (art. 240 da CF).

¹¹⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições**: uma figura sui generis. São Paulo: Dialética, 2000, p. 79-80.

¹¹⁵ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. Na mesma linha: BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 117.

¹¹⁶ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições**: regime jurídico, destinação e controle. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 90.

Também há a possibilidade de a União instituir contribuições sociais gerais, espécie do gênero contribuições sociais que não se confunde com as destinadas ao custeio da seguridade social e com as específicas, tema que suscita debates pertinentes ao princípio federativo e será retomado em seguida.

As contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas são aquelas que podem ser instituídas pela União, nos termos do art. 149 da CF, e se destinam a custear a atividade das entidades criadas para regular e fiscalizar o exercício de determinadas atividades econômicas ou profissionais, além de representar determinada categoria. Em geral são arrecadadas por estas mesmas entidades, em hipótese típica de parafiscalidade.

As contribuições de intervenção no domínio econômico, por sua vez, como o próprio nome denota, servem como instrumento de intervenção no domínio econômico por parte da União. Têm natureza excepcional e regulatória, sendo um instrumento de atuação tipicamente extrafiscal¹¹⁷.

Pela redação do art. 149 da CF, percebe-se que a competência para a instituição de contribuições foi outorgada com a utilização de técnica diversa da utilizada para os impostos, para os quais o próprio texto constitucional traz bem desenhado o arquétipo dentro do qual os legisladores complementar e ordinário podem atuar¹¹⁸.

No caso das contribuições, a competência é outorgada para a consecução de determinada finalidade, o que abarca, além do motivo para a criação da contribuição em si, a vinculação da destinação dos valores arrecadados para o alcance do fim previsto, ou seja, o ente tributante passa a ter o dever jurídico de destinar o montante arrecadado ao respectivo fundo, despesa ou órgão que deu causa à instituição da contribuição¹¹⁹.

Assim, ensina Marco Aurélio Greco¹²⁰, enquanto as normas que instituem os impostos são validadas conforme critério de inclusão (“a norma inferior será válida se tiver previsto fatos que pertençam ao conjunto abrangido pela previsão

¹¹⁷ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Contribuições e federalismo**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 100.

¹¹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 491.

¹¹⁹ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 118.

¹²⁰ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: uma figura sui generis**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 122-124.

constitucional”), as normas que instituem contribuições são validadas conforme a sua compatibilidade (“a lei será constitucional porque a sua previsão é compatível com a obtenção da finalidade qualificada”).

Deste modo, as contribuições têm sua validação verificada a partir da análise da sua compatibilidade com a finalidade para a qual foi instituída e do destino da arrecadação para a consecução do objetivo proposto.

3.2 Contribuições, a partilha de rendas tributárias e o equilíbrio federativo

Diversos são os estudos em torno das contribuições do direito tributário brasileiro. Para o corte proposto, interessa investigar o tema contribuições na intersecção com o princípio federativo, especialmente no que este limita o exercício e a modificação de competências tributárias por EC.

Vislumbra-se potencial impacto no princípio federativo em casos de bitributação e na instituição de contribuições sociais gerais e de intervenção sobre o domínio econômico que venham a afetar o repasse destinado aos demais entes federados ou avançar sobre as hipóteses de incidência reservadas privativamente para impostos destes.

3.2.1 Bitributação, *bis in idem* e os limites para a União instituir contribuições sem ferir o princípio federativo

Como já demonstrado, a CF/88 repartiu a competência tributária entre os entes federativos de forma distinta a depender da espécie tributária. Em relação aos impostos, a regra geral é a privatividade da competência de cada um dos entes federados, do mesmo modo que as taxas e contribuições de melhoria, tributos vinculados, cabem àqueles entes que prestam o serviço ou exercem o poder de polícia ou realizam a obra pública que gera valorização imobiliária.

Em relação às contribuições a União tem prerrogativa exclusiva para a sua instituição, salvo as exceções da contribuição para custeio da iluminação pública e do regime de previdência própria dos Estados e Municípios.

Acontece que, dada a verificação da validade das contribuições pela finalidade da sua instituição, não pela materialidade constitucionalmente prevista, surgem potenciais conflitos federativos em função da possibilidade de bitributação.

Bitributação é a circunstância de um mesmo fato jurídico vir a ser tributado por dois ou mais entes federativos, enquanto o *bis in idem* ocorre quando um mesmo ente político tributa o mesmo fato mais de uma vez, através de tributos distintos.

A existência de bitributação ou mesmo de *bis in idem* não é dogma insuperável no desenho do sistema tributário na CF/88, ao contrário, há hipóteses previstas no texto constitucional de ambos os casos.

Por exemplo, em relação aos impostos, onde há repartição rígida, a Constituição prevê a hipótese de exercício da competência extraordinária, através da qual a União, nos casos excepcionalíssimos de guerra externa ou sua iminência (art. 154, II, da CF), que pode instituir impostos que venham a alcançar hipóteses de incidência previstas na competência de Estados e Município, o que representa bitributação.

Havia, ainda, originalmente, a previsão de convivência no sistema do IR, de competência da União, e do adicional de IR, que competia aos Estados, caso evidente de tributação do mesmo fato jurídico por entes diferentes.

Outra hipótese de bitributação seria a importação de serviços, sujeita ao ISS, de competência dos Municípios, e da contribuição para financiamento da seguridade social, que, segundo os ditames do art. 195, IV, da CF, pode ser cobrada do importador de serviços.

O *bis in idem* também está presente em determinadas hipóteses, com autorização do constituinte originário. O exemplo mais claro é o próprio IR e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) das empresas, ambos de competência da União, que incidem sobre a mesma hipótese.

É importante notar que ambas as hipóteses – bitributação e *bis in idem* – pressupõem a tributação do mesmo fato jurídico mais de uma vez, o que exclui dessas categorias tributos que têm hipótese de incidência distinta, mas que podem eventualmente se concretizar através do mesmo evento, como ocorre, por exemplo, em uma operação de importação, que está sujeita ao Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), PIS, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRRM), ICMS e Imposto de Importação.

No que se relaciona com o princípio federativo, as hipóteses de *bis in idem* não geram impacto¹²¹, já que não há transferência de receitas de um ente para o outro, mas apenas o mesmo ente arrecadando de fontes diversas. A depender da forma do exercício da tributação, o *bis in idem* pode trazer preocupações do ponto de vista da regra que veda a tributação com efeito de confisco, mas esta não se relaciona diretamente com o federalismo.

É a bitributação causa maior preocupação ao pacto federativo. Isto decorre do fato de que a capacidade contributiva dos sujeitos submetidos à bitributação é limitada, de modo que, se um ente avançar de modo exacerbado sobre a base tributável, pouco ou nada sobrar para o outro ente também competente para instituir tributos sobre a mesma hipótese¹²².

Tal conflito é retratado nos problemas recentes enfrentados no país em função do preço dos combustíveis, um dos principais pontos que originou a greve dos caminhoneiros que parou o país em 2018¹²³. Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), os tributos incidentes sobre o preço do combustível alcançam impressionantes 61,95% para a gasolina e 42,18% para o diesel¹²⁴, produtos que sofrem a incidência de PIS, COFINS e CIDE-Combustíveis, por parte da União, e ICMS instituído pelos Estados. Tal situação gera conflitos federativos, na medida que a necessidade arrecadatória cresce e está esgotada a capacidade de absorção de mais aumentos de tributos pela população.

A forma como as contribuições vêm sendo usadas pela União representam, neste contexto, um grande problema federativo. Na construção original do sistema tributário em 1988, os combustíveis só poderiam ser tributados pelo Imposto Sobre a Venda a Varejo de Combustíveis (IVVC), de competência dos Municípios, o ICMS de competência dos Estados e a os impostos de exportação e importação da União,

¹²¹ Anote-se que a possibilidade de um ente se esquivar de um repasse constitucionalmente previsto através da instituição de uma contribuição não um problema é decorrente do *bis in idem* propriamente, sendo este a consequência de uma prática desleal.

¹²² MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária**: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 59.

¹²³ UOL ECONOMIA. **Greve dos caminhoneiros**: a cronologia dos 10 dias que pararam o Brasil, 30 maio. 2018. Disponível em: <https://economia.uol.com.br/noticias/bbc/2018/05/30/greve-dos-caminhoneiros-a-cronologia-dos-10-dias-que-pararam-o-brasil.htm> Acesso em: 17 fev. 2020.

¹²⁴ OLENIKE, João Eloi. Alta tributação sobre combustíveis: uma trava no desenvolvimento do país. In: **Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT)**, s.d. Disponível em: <https://ibpt.com.br/alta-tributacao-sobre-combustiveis-uma-trava-no-desenvolvimento-do-pais/> Acesso em: 17 fev. 2021.

havendo previsão expressa de não incidência de mais nenhum tributo (art. 155, §3º, da CF).

Ocorre que a EC n. 33/2001, alterou a redação da Constituição e restringiu a vedação original para a incidência de novos tributos apenas para os impostos, abrindo campo para a União instituir contribuições, como de fato o fez com PIS e a COFINS e a CIDE-Combustíveis, a ser instituída pela União conforme autorizado pela própria emenda, ao introduzir o §4º no art. 177 da CF.

É possível, decerto, identificar na autorização da bitributação no plano original da CF/88, através das contribuições, a devida ponderação entre os valores protegidos pelo princípio federativo e a pela solidariedade social¹²⁵, que, uma vez realizada pelo poder constituinte originário, não pode ter a sua validade questionada.

O exercício da competência pela União, entretanto, deve ser objeto de análise quanto a sua adequação aos ditames constitucionais, especialmente através do exame de proporcionalidade, segundo o qual, a contribuição criada, para ser válida, precisa estar adequada às suas finalidades segundo os critérios de necessidade, adequação e observar a proibição de excesso¹²⁶.

Da mesma forma, estão sujeitas ao controle de constitucionalidade as emendas ao texto da Constituição que venham a ampliar a possibilidade de instituição de contribuições pela União. É de fundamental importância a avaliação do impacto que tal norma terá no equilíbrio federativo e a devida ponderação dos demais valores envolvidos, especialmente nos casos em que se autorize a bitributação, para que o equilíbrio entre os entes federados seja preservado, sob pena de inconstitucionalidade.

3.2.2 Limitações decorrentes do princípio federativo à instituição de contribuições sociais gerais

As contribuições sociais gerais são aquelas instituídas com esteio no art. 149 da CF/88, que não se confundem nem com as contribuições sociais específicas, previstas expressamente nos art. 212, §5º, art. 239 e art. 240 da CF, nem com as contribuições para custeio da seguridade social do art. 195 da CF.

¹²⁵ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Contribuições e federalismo**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 104.

¹²⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições**: uma figura sui generis. São Paulo: Dialética, 2000, p. 126-128.

A possibilidade de instituição destas contribuições, em si, tem despertado interesse na doutrina, especialmente frente a possibilidade de desorganização do sistema tributário e de mácula ao princípio federativo.

O art. 149 da CF/88 preconiza que é de competência exclusiva da União a instituição de “contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas”, desde que “observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, da CF e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, da CF, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”

A literalidade do texto permite duas interpretações. A primeira seria que as contribuições sociais seriam gênero, do qual as contribuições de intervenção no domínio econômico, de interesse das categorias econômicas e profissionais e as contribuições de custeio da seguridade social seriam espécies. A segunda conclui que as contribuições sociais seriam mais uma espécie do gênero contribuições, com regime próprio, semelhante aos demais, mas com especificidades que justificam sua classificação apartada.

A grande questão é que as chamadas contribuições sociais gerais teriam como limite apenas a observância do quanto disposto no arts. 146, III, e 150, I e III da CF, que não trazem qualquer requisito que limite a materialidade das hipóteses de incidência, inclusive aquelas que são privativas dos demais entes federativos em relação aos impostos. Ou seja, os fatos jurídicos sobre os quais as contribuições poderiam vir a incidir seriam amplos.

Ives Gandra Martins defende que a rigidez do sistema constitucional e as limitações decorrentes da estrita legalidade retiram o espaço para a criação das contribuições sociais gerais, sob pena de todo o capítulo da Constituição destinado ao sistema tributário ser desnecessário, já que poderia ser contornado pelo uso deste instrumento¹²⁷. Hugo de Brito Machado antevê que “admitir uma fonte de recursos que, fora do alcance de muitas limitações constitucionais ao poder de tributar, e como instrumento exclusivo da União Federal, terminará por destruir o sistema tributário nacional e a própria federação¹²⁸”.

¹²⁷ MARTINS, Ives Gandra. As contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003.

¹²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 440.

Outro argumento interessante, suscitado por Hugo de Brito Machado Segundo¹²⁹, é a ausência de determinação constitucional previamente estabelecida para estas contribuições, que poderiam, em última análise, alcançar qualquer fato, já que “praticamente todas as atividades desenvolvidas pela União envolvem aspectos sociais”. Neste sentido, acrescenta Humberto Bergmann Ávila¹³⁰, que não pode haver outras finalidades sociais que não aquelas que a própria Constituição já intitulou de sociais, cujas fontes de receita já estão especificadas no art. 195 da CF.

Por fim, outro impacto no princípio federativo seria a possibilidade de a União contornar, através das contribuições sociais gerais, o quanto disposto no art. 195, §4º, da CF, que trata da possibilidade de instituição de outras fontes de custeio da seguridade social, desde que observadas as restrições do art. 154, I, da CF: uso de LC, não-cumulatividade e impossibilidade de adoção de base de cálculo e fato gerador próprio dos impostos já discriminados na Constituição.

É indubitável que, caso se interprete o art. 149 da Constituição de forma a extrair do texto a construção de norma que permite que a União venha a instituir contribuições sociais gerais sobre qualquer fato, sem que haja observância dos direitos individuais dos contribuintes e da competência já outorgada aos demais entes federativos, estaríamos diante de entendimento contrário aos pilares que sustentam o sistema tributário nacional.

Parece-nos, contudo, que há espaço para outra construção hermenêutica sobre a autorização para a União instituir contribuições sociais gerais, como leciona Paulo Ayres Barreto¹³¹.

Nesta linha, não é qualquer hipótese de contribuição social geral que macula o princípio federativo e destrutura o sistema tributário nacional, mas determinadas contribuições específicas que podem gerar desequilíbrios.

Seria factível, por exemplo, que a União, caso desejasse que o produto daquela arrecadação fosse destinado a um fim específico, viesse a instituir contribuições sociais gerais sobre a mesma base que já dispõe para criar impostos, desde que não houvesse previsão de repartição do produto da arrecadação daquele imposto.

¹²⁹ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Contribuições e federalismo**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 126.

¹³⁰ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 263.

¹³¹ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 102.

Seria, assim, plenamente admissível a criação de uma contribuição social geral que viesse a incidir sobre as importações, com a diminuição do imposto de importação, por exemplo.

Feriria o equilíbrio federativo, por sua vez, a contribuição social geral que viesse a substituir um imposto cujo produto da arrecadação é partilhado, como o caso do IR, partilhado com Estados e Municípios, ou mesmo o Imposto Territorial Rural, partilhado com os Municípios¹³².

Da mesma forma, feriria o princípio federativo, sendo inválida, a contribuição criada sobre bases destinadas privativamente a outros entes tributantes. O exemplo seria a instituição de contribuição social geral que tivesse como hipótese a propriedade de imóveis urbanos. Ao avançar sobre esta base e capturar a capacidade de contribuição dos proprietários de imóveis a União estaria, inexoravelmente, diminuindo a possibilidade de os Municípios exercerem de forma plena a sua competência para instituição de IPTU, resultando no desequilíbrio federativo. Seria um ato de deslealdade que não é aceitável no âmbito de uma federação.

No mesmo sentido se posiciona José Eduardo Soares de Melo, para quem a União pode instituir contribuições sociais gerais, porém não pode, através destas invadir as competências privativas dos Estados, do DF e dos Municípios¹³³.

Assim, a Constituição não autoriza a instituição de contribuições sociais sobre as mesmas bases destinadas aos impostos dos demais entes federativos, salvo nas hipóteses já previstas pelo poder constituinte originário.

Pensamos que esta premissa se aplica até mesmo às emendas constitucionais, que, caso autorizem a invasão de competências sem a devida previsão de contrapartida para as demais pessoas políticas, seriam inválidas por violarem o pacto federativo.

¹³² BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições:** regime jurídico, destinação e controle. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 103.

¹³³ MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário.** 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

3.2.3 Limites à instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico

As CIDEs, são espécie de contribuição prevista no art. 149 da Constituição que têm como pressuposto a intervenção do Estado em determinada atividade econômica.

Constituem-se, então, em mais uma opção de atuação direta da União como reguladora da ordem econômica, de modo que devem considerar o regramento Constitucional que estipula os princípios e diretrizes do sistema regulatório, fundado na livre iniciativa e na valorização do trabalho humano.

Paulo Ayres Barreto explica que a instituição da referida contribuição pela União deve ser temporária e excepcional, e só é possível se identificado desequilíbrio no mercado “que possa ser superado com a formação de um fundo que seja revertido a favor do próprio grupo alcançado pela contribuição interventiva¹³⁴”.

Diversas são as CIDEs já criadas pela União no âmbito do regime Constitucional de 1988, que suscitam interessantes debates na doutrina¹³⁵.

No que interessa ao princípio federativo, o que gera preocupação em relação às CIDEs se assemelha ao debate em torno das demais contribuições: o uso como instrumento arrecadatário sem a devida partilha do produto da tributação e o avanço sobre materialidades destinadas à tributação dos demais entes políticos através de impostos.

Aplicam-se, então, às contribuições de intervenção do domínio econômico as mesmas objeções já apontadas: serão inválidas por violação ao princípio federativo caso avancem sobre a competência destinada aos demais membros da federação sem a devida contrapartida, bem como se instituídas em substituição aos impostos da União que têm o produto da sua arrecadação partilhado com os Estados, Municípios e o DF.

¹³⁴ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições:** regime jurídico, destinação e controle. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 118.

¹³⁵ Por exemplo em: PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Contribuições de intervenção no domínio econômico.** São Paulo: Dialética, 2002 e HORVATH, Estevão. **Contribuições de intervenção do domínio econômico.** São Paulo: Dialética, 2009.

3.2.4 Impossibilidade de a União, através de contribuições, contornar a competência residual para instituição de impostos prevista no art. 154, I da CF

Ao construir o Sistema Tributário Nacional, o constituinte originário cuidou de repartir as possibilidades de instituição de tributos com a repartição de competências para impostos através da indicação das possíveis hipóteses de incidência.

A dinamicidade da vida, por sua vez, permite que outras manifestações de capacidade contributiva venham a surgir, fora das hipóteses originalmente previstas. Assim, o constituinte criou uma alternativa para que estes novos fatos pudessem vir a ser tributados por impostos. É a previsão de competência residual, destinada à União, conforme art. 154, I da CF.

Conforme redação do dispositivo constitucional, a União poderá instituir, mediante LC, impostos que não tenham sido previstos expressamente, desde que respeite a regra da não cumulatividade e que não tenham hipótese de incidência ou base de cálculo próprios dos demais impostos discriminados.

Em paralelo, a fim de manter o equilíbrio entre as receitas dos entes federados, previu-se no art. 157, II da CF que o produto da arrecadação dos impostos extraordinários será repartido com os Estados e DF no percentual de 20%.

Deve-se destacar o equilíbrio federativo proporcionado por esta regra. Como cada ente federativo arrecada os tributos que pressupõem a sua atuação (taxas e contribuições de melhoria) e as contribuições sociais têm destinação específica, sendo voltada para custear a seguridade social, ou atividades muito específicas, sempre vinculadas, é através dos impostos que os membros da federação poderiam aumentar a sua arrecadação geral, sem vinculação do produto da arrecadação.

Assim, como apenas a União tem a prerrogativa de exercer a competência residual, em tese poderia haver um incremento tamanho da receita deste ente, que o colocaria em situação de poderio financeiro privilegiada, o que impacta na autonomia dos demais entes¹³⁶, desequilibrando o pacto federativo.

A regra de partilha do produto da arrecadação dos impostos previstos na competência residual visa, portanto, manter o equilíbrio federativo, garantindo que a receita dos Estados seja incrementada toda vez que a União utilizar a competência prevista no art. 154, I da CF.

¹³⁶ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Contribuições e federalismo**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 195.

Ocorre que, passados 33 anos da promulgação da Carta Constitucional, a União jamais utilizou essa prerrogativa, embora tenha incrementado sua arrecadação de forma exponencial através de outros instrumentos, especialmente as contribuições, que passaram a corresponder a aproximadamente 64% da sua arrecadação.

E não apenas novas hipóteses de incidência foram abarcadas pelas contribuições, mas houve um movimento de desvio, pela União, da arrecadação realizada antes integralmente por impostos, cujo produto da arrecadação é partilhado, para as contribuições, que não estão em regra sujeitas à partilha.

Hugo de Brito Machado Segundo¹³⁷ cita o exemplo do IR cobrado das Pessoas Jurídicas (IRPJ). A alíquota do imposto, inicialmente, alcançava 35%¹³⁸. Quando sobreveio a criação da CSLL, a alíquota do imposto foi reduzida para 30%¹³⁹, depois para 25%¹⁴⁰ e, atualmente, 15%¹⁴¹, com previsão de um adicional de mais 10% para a parcela do lucro das empresas que exceder o limite previsto¹⁴². Em paralelo, a contribuição social que tem a mesma hipótese de incidência, com pequenas diferenças na base de cálculo, possui a alíquota geral de 9%, podendo alcançar até 20% para determinados setores.

É interessante também notar que, quando a União pretendeu instituir IPMF, materialidade não prevista na Constituição, ao invés de utilizar da competência residual do art. 154, I da CF, acabou optando por alterar a Constituição pela via da EC n. 3/1993, na qual previu expressamente que o produto da arrecadação do IPMF

¹³⁷ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Contribuições e federalismo**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 117.

¹³⁸ Decreto-lei n. 2.065/83, art. 16. (BRASIL. **Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983**. Altera a Legislação do Imposto sobre a Renda, Dispõe sobre o Reajustamento dos aluguéis Residenciais, sobre as Prestações dos Empréstimos do Sistema Financeiro da Habitação, sobre a Revisão do Valor dos Salários, e dá outras Providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2065.htm Acesso em: 17 fev. 2021).

¹³⁹ Lei n. 7.689/88, art. 10. (BRASIL. **Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988**. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm Acesso em: 17 fev. 2021).

¹⁴⁰ Lei n. 8.541/92, art. 3º, §1º. (BRASIL. **Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992**. Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8541.htm Acesso em: 17 fev. 2021).

¹⁴¹ Lei n. 9.249/95, art. 3º. (BRASIL. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm Acesso em: 17 fev. 2021).

¹⁴² Atualmente, de acordo com o art. 3º, §2º, da Lei n. 9.249/95, A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de IR à alíquota de dez por cento.

não seria repartido com nenhuma outra unidade federada e, não fosse o bastante, ainda previu o afastamento da imunidade recíproca, o que viola frontalmente o princípio federativo.

Em virtude das inconstitucionalidades da referida emenda, o STF veio a reconhecer a invalidade da norma, através do acórdão proferido no âmbito da ADI n. 939-7/DF, relatada pelo Min. Sydney Sanches.

Ocorre que, após o reconhecimento da inconstitucionalidade da emenda, a União recorreu a outro instrumento para alcançar aquela hipótese de incidência: a CPMF, autorizada pela EC n. 12/96 e que vigeu até o fim do ano de 2007.

Desde então a instituição de contribuições têm sido o principal meio de a União ampliar a sua arrecadação, com o crescimento da importância – e das alíquotas - das contribuições PIS e COFINS, bem como o uso das CIDEs, como a CIDE-Combustíveis, cuja finalidade, além do subsídio específico para a categoria atingida pela tributação, tem discutíveis destinações do produto da arrecadação, como o financiamento de programas de infraestrutura de transportes. Este quadro é bem ressaltado por Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gonet Branco¹⁴³:

As duas décadas que sucederam à promulgação da Carta de 1988 caracterizaram-se pela inversão do quadro de partilha de receitas traçado na Constituinte. Se antes o quadro fiscal na Constituição marcava-se pela forte descentralização de receitas, por meio da divisão de competências tributárias e, sobretudo, pelos elevados percentuais destinados ao FPM e FPE, no correr da década de 1990, assistiu-se ao espantoso avanço das contribuições no financiamento do Estado brasileiro.

Ao que tudo indica, a própria estrutura de partilha de receitas e atribuições firmada em 1988 parece ter sido a causa de sua inversão nos anos seguintes. A crescente necessidade de recursos públicos para o custeio dos direitos sociais, associada aos largos percentuais de partilha incidentes sobre os principais impostos federais, inclusive aqueles criados no uso da competência residual (art. 154, I), representou fator de grande estímulo ao emprego de contribuições. Se, de um lado, o constituinte desenhou um quadro fiscal fortemente descentralizado quanto aos impostos; de outro, deixou nas mãos da União, livres de qualquer partilha de arrecadação, outra espécie tributária: as contribuições.

O que se conclui é que a União, através do uso das contribuições, busca contornar as normas previstas no art. 154, II, combinado com o art. 157, II da CF,

¹⁴³ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 1563.

para alcançar o objetivo de aumentar sua arrecadação sem a devida partilha do montante arrecadado com os demais entes políticos, gerando desequilíbrio financeiro em seu favor, em detrimento dos demais membros da federação, que, portanto, passam a ter a sua autonomia enfraquecida, em violação ao equilíbrio federativo.

3.3 Análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

Os conflitos entre os entes federados em decorrência do uso crescente de contribuições por parte da União foram levados à apreciação do STF em diversas oportunidades. Inúmeros acórdãos da Excelsa Corte abordam discussões relativas à constitucionalidade de normas que instituem contribuições. Para cingirmos a exposição ao tema central do trabalho, selecionamos para análise o julgado através do qual o STF entendeu válidas as contribuições sociais instituídas pela LC n. 110/2001, reconhecendo a possibilidade de a União vir a instituir contribuições sociais gerais, hipótese que, como visto, é rechaçada por parte da doutrina.

3.3.1 A constitucionalidade das contribuições sociais gerais instituídas pela Lei Complementar n. 110/2001

O STF teve oportunidade de julgar, através da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 2.566/DF, relatada inicialmente pelo Min. Moreira Alves e, após a sua aposentadoria, pelo Min. Joaquim Barbosa, a constitucionalidade das contribuições sociais gerais instituídas pela LC n. 110/2001.

E breve síntese, a referida LC criou duas contribuições sociais: a primeira, de prazo indefinido, impunha a cobrança de adicional de 10% calculados sobre os valores do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), no caso de despedida de empregados sem justa causa. A segunda, com prazo de 5 anos e alíquota de 0,5%, a incidir sobre a remuneração devida ao trabalhador, devida pelo prazo de 60 meses. Ambas eram destinadas à recomposição do FGTS devido à necessidade de recomposição das perdas inflacionárias, obrigação da União decorrente de condenações judiciais, conforme julgado pelo STF no Recurso Extraordinário (RE) n. 226.855.

Diversos foram os argumentos suscitados pelo autor da ação. No que interessa ao debate o principal é que as contribuições criadas, por não terem destinação específica para financiamento da seguridade social, teriam natureza de impostos, razão pela qual deveria haver a partilha do produto da sua arrecadação, conforme manda o art. 154, I e 157, II da CF.

Já no julgamento da Medida Cautelar (MC) requisitada, o Min. Relator Moreira Alves, reconhece a existência de contribuições sociais gerais, que têm como fundamento o art. 149 da CF, e não se confundem com as contribuições de custeio do sistema de seguridade social previsto no art. 195 da Constituição. Por esta razão, acompanhado da maioria do Tribunal, afastou-se a violação aos arts. 154, I e 157, II da CF, aplicáveis aos impostos.

Em voto divergente, em que dava provimento total à MC, o Min. Marco Aurélio apontou que a destinação das contribuições não tinha finalidade social, mas a recomposição do caixa da União, afetado pelas decisões judiciais condenatórias, o que não é autorizado pela Constituição.

O mérito da ADI foi julgado já sob a relatoria do Min. Joaquim Barbosa. Na ocasião, embora defenda que a criação das contribuições somente se justifica se preservadas a sua finalidade e destinação, reconhece que “os dois tributos tinham por objetivo custear os dispêndios da União decorrentes de decisão do STF que considerou devido o reajuste dos saldos do FGTS (RE n. 226.855, rel. min. Moreira Alves, Pleno, DJ de 13.10.2000)”. Ainda assim, no mérito o relator, acompanhado pela maioria, considerou prejudicada a análise da constitucionalidade da contribuição cujo prazo havia se exaurido e reconheceu a validade da contribuição de 10% sobre o FGTS, reconhecendo a sua natureza de contribuição social geral, não vinculada à seguridade social do art. 195 da CF, e também a adequação da sua destinação específica.

Mantendo o seu posicionamento divergente, pela inconstitucionalidade das contribuições em tela, o Min. Marco Aurélio reiterou o argumento de que o reforço de caixa da União não é motivo legítimo para a criação de contribuição, embora tenha acompanhado o relator em relação à perda do objeto da ADI em relação à contribuição cujo prazo se exauriu.

Pensamos que o STF foi bem ao julgar a questão, na medida em que a contribuição social geral criada possuía como destinação específica a recomposição

do saldo do FGTS dos trabalhadores, a despeito da interpretação dada ao tema pelo Min. Marco Aurélio.

Deve-se ressaltar, também, que, sob o ponto de vista do princípio federativo, não houve o avanço da União sobre a base de outros impostos destinados aos demais entes federados nem a afetação da partilha da arrecadação, o que preserva a higidez da repartição constitucional de receitas, embora a Excelsa Corte não tenha adentrado diretamente no tema.

4 PRINCÍPIO FEDERATIVO E EXTRAFISCALIDADE

Os tributos possuem função fiscal e extrafiscal, sendo instrumento de arrecadação e de indução de comportamentos, para que se alcance os objetivos da República de construção de uma sociedade livre, justa e solidária, se garanta o desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização e se reduzam as desigualdades sociais e regionais, conforme preconiza o art. 3º da CF/88.

Desta forma, dentro da sua esfera de competência, os entes políticos têm a prerrogativa de construir a sua própria política fiscal, utilizando os tributos como meio de suprir os cofres públicos de recursos necessários para a implementação de políticas públicas e de estimular a iniciativa privada a adotar comportamentos desejáveis para a consecução dos objetivos que lhes são inerentes.

O princípio federativo tem relação estreita com a construção da política fiscal dos entes federados. Como visto, a organização de um país como federação tem como objetivo o aproveitamento das vantagens econômicas e militares decorrentes da união, com a proximidade dos governos subnacionais dos anseios da população locais, equilibrando a diversidade e a unidade.

Neste contexto, o federalismo permite que a população local, por meio dos seus representantes, escolha o modelo de política fiscal que melhor se adapta aos anseios e a realidade de cada lugar, concretizando assim, através da autonomia dos entes federados, o princípio democrático.

Diego Marcel Costa Bomfim¹⁴⁴ ensina que a necessidade arrecadatória de cada um dos entes da federação pode ser drasticamente diferente e as peculiaridades locais demandam políticas específicas. Assim, a população de cada local pode escolher um modelo com maior ou menor grau de distribuição de renda, se haverá distinção entre as alíquotas de IPVA entre os diversos tipos de veículos automotores, se determinada mercadoria é ou não essencial ou se é conveniente ou não tributar determinado serviço.

Um exemplo que ilustra essa realidade se dá com os serviços médicos. Uma capital populosa e que possua inúmeras universidades de medicina, provavelmente não terá dificuldades na oferta de médicos para a população, o que não é o mesmo

¹⁴⁴ BOMFIM, Diego Marcel Costa. **Extrafiscalidade:** identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Noeses, 2015, p. 215.

cenário de uma cidade dos rincões rurais do nosso país. Neste sentido, enquanto em alguns locais é fundamental atrair médicos, o que pode ser realizado, dentre outras formas, através da concessão de exonerações tributárias, em outros a preocupação não existe, sendo mais conveniente manter a tributação geral para este tipo de serviço.

Por outro lado, não se pode olvidar que o exercício abusivo da autonomia dos entes federados pode gerar cenários de desequilíbrio que afetam o princípio da lealdade e da integração, ínsitos ao federalismo.

Assim, o tema da extrafiscalidade, especialmente das exonerações tributárias¹⁴⁵, deve ser encarado sob o prisma da tensão entre diversidade e unidade inerente ao federalismo, para permitir a autonomia sem a perda das vantagens da união e dos laços que mantêm a agregação dos Estados e do povo.

Identifica-se a existência de pelo menos duas situações em que o princípio federativo pode vir a ser alvo de mácula no exercício das competências dos entes federados: (i) o caso de membros da federação da mesma categoria que instituem incentivos não autorizados para atração de investimentos, o que se denomina “guerra fiscal”; e (ii) a situação em que a União captura parte dos benefícios fiscais concedidos pelos demais entes federados com os seus próprios tributos.

Nestes casos, nos parece possível a edição de EC que venha a limitar o exercício da competência do ente federado, a fim que garantir que o exercício da sua autonomia não venha a ferir o princípio federativo na dimensão da lealdade e integração.

4.1 Constituição Federal e exonerações tributárias

O exercício da competência pelos entes políticos é expressão da sua autonomia e envolve o direito de escolher o seu modelo de política fiscal, dentro dos limites traçados pela Constituição.

Disto decorre que, aliados aos limites existentes ao exercício do poder de tributar, existem limites expressos e implícitos ao poder de exonerar determinadas situações de obrigações tributárias. A CF/88 trata dos contornos das exonerações fiscais em diversos dispositivos.

¹⁴⁵ Utiliza-se a expressão “exonerações fiscais” como gênero que engloba subsídio, isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão.

No art. 150, §6º da CF, está prescrito que as exonerações através de subsídio, isenções, reduções de base de cálculo, concessões de crédito presumido, anistia ou remissão, que se refiram a tributos, só poderão acontecer mediante a edição de lei específica de cada um dos entes federados, que venha a regular exclusivamente as hipóteses elencadas ou o próprio tributo.

O art. 151, I da CF, ao passo que proíbe a instituição pela União de tributos que não sejam uniformes em todo território nacional ou que venham a ser instrumento de distinção ou preferência em relação a Estados, DF ou a Municípios, em detrimento de algum outro, admite que sejam concedidos incentivos fiscais para “promover o equilíbrio sócio-econômico entre as diferentes regiões do país”, ou seja, reconhecendo a realidade da assimetria de desenvolvimento das diversas regiões do Brasil, a Constituição supera a dimensão da igualdade formal entre os seus membros para permitir que, através de incentivos, possa-se alcançar igualdade material, diminuindo as diferenças entre as regiões do país, em atenção ao princípio da integração federativa. É um mecanismo para a manutenção da unidade do país.

Também se encontra no art. 151, III da CF a vedação, dirigida à União, de instituição de isenções que venham a atingir tributos de competência dos demais entes federados, no que se denomina proibição de instituição de isenção heterônoma. Esta vedação decorre diretamente do princípio federativo e, embora não esteja expressamente prevista no texto, se estende aos demais entes da federação, que não podem legislar sobre tributos que estão fora da sua esfera de competência¹⁴⁶.

Há exceção admitida à instituição de isenções heterônomas no caso em que a União atua no cenário internacional como representante da República Federativa do Brasil na celebração de tratados e acordos internacionais¹⁴⁷, já que, nesta

¹⁴⁶ Sob a égide da Carta Constitucional de 1988 já houve a tentativa de imposição de exoneração de imposto municipal por norma Estadual, quando o Estado do Rio de Janeiro, na Constituição do Estado, inseriu dispositivo que ampliava a imunidade de livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão para alcançar também os veículos de radiodifusão. O caso foi analisado pelo STF na ADI n. 773/RJ, sob relatoria do Min. Gilmar Mendes, quando se entendeu pela violação do princípio da isonomia, pois a imunidade estaria restrita ao âmbito de um Estado, e do princípio federativo, já que a norma afetaria tributos também municipais. Assentou-se, ainda, que os dispositivos que outorgam imunidades de impostos na CF/88 são de reprodução obrigatória.

¹⁴⁷ José Souto Maior Borges, embora entenda pela possibilidade de concessão de isenções em tratados internacionais, ressalta que estas não podem ser classificadas como isenções heterônomas, já que não é a União enquanto ente federativo que a concede, mas enquanto representante da República Federativa do Brasil. (BORGES, José Souto Maior. Isenções em tratados internacionais de impostos dos estados-membros e municípios. In: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio (Org.). **Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba**, São Paulo: Malheiros, 1997, v. 1, p. 176).

situação a União está investida de poderes de representação da ordem jurídica total da República¹⁴⁸. Neste caso, a União não atua como pessoa jurídica de direito público interno, mas é representação da soberania do Estado Federal brasileiro enquanto sujeito de direito internacional público¹⁴⁹.

Esta interpretação está fundamentada no art. 5º, §1º da Constituição, que garante que os direitos e garantias previstos na Constituição não excluem outros decorrentes dos tratados internacionais de que o Brasil seja parte, assim como no art. 49 da CF, que dispõe que cabe exclusivamente ao Congresso Nacional “resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional” e no art. 84 da CF, segundo o qual compete privativamente ao Presidente da República celebrar tratados, convenções e atos internacionais, estando estes sujeitos ao referendo do Congresso.

Esta atuação em nível internacional, mesmo que para firmar tratados que concedem exonerações tributárias de quaisquer tributos, deve ser interpretada como instrumento de fortalecimento do princípio da integração, vertente do princípio federativo e não como menoscabo da autonomia dos entes federados, que, como já exposto, não se confunde com soberania e encontra limite na própria Constituição.

Reforçam o argumento as disposições do CTN (Lei n. 5.172/66) que no seu art. 98 dispõe que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

Assim, conclui-se que a Constituição autoriza que a União, enquanto representante da República Federativa do Brasil em nível internacional, firme tratados que envolvam exonerações de tributos de competência dos outros entes políticos.

¹⁴⁸ COSTA, Regina Helena. **Código tributário nacional em sua moldura constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 213.

¹⁴⁹ “O federalismo brasileiro é tal que centraliza na União a condução das políticas mais importantes, mormente no plano externo. Quem tem fim deve ter os meios. No âmbito da Organização Internacional do Comércio ou do Mercosul, a previsão, em tratado multilateral, de isenção de produto ou serviço, vale juridicamente. Caso contrário, seria a inabilitação da União para as políticas de harmonização tributária, justamente ela que detém a representação da República Federativa do Brasil, embora sejam o ICMS e o ISS impostos de competência estadual e municipal”. (COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 698-699).

Vislumbra-se outra hipótese em que norma da União pode resultar em exoneração tributária para os demais entes federados no art. 156, §3º, II da CF, que permite que LC exclua da incidência do ISS exportações e serviços para o exterior.

Na mesma situação se encontra o art. 155, §2º, XII “e” da CF, que permite que LC exclua da incidência do ICMS serviços e outros produtos nas exportações para o exterior que não estivessem previstos no art. 155, §2º, XII “a”, da CF, embora a ampliação da imunidade promovida pela EC n. 42/03 no caso tenha esvaziado o conteúdo da alínea “e”, quando previu que todas as exportações de produtos ou serviços estão abrangidas pela imunidade em questão relativa ao ICMS.

Seguindo na exposição da moldura constitucional relativa às exonerações tributárias, destaca-se também o art. 155, §2º, XXII, “g”, da CF, que atribui à LC a regulação da forma como mediante deliberação dos Estados e do DF poderão ser concedidos ou revogados isenções, incentivos e benefícios fiscais. Atualmente a LC que regula o tema é a LC n. 24/74, que exige unanimidade para a aprovação dos convênios, o que gera controvérsias, conforme será exposto em seguida quando tratarmos de competição ou guerra fiscal.

Percebe-se igualmente limitações às exonerações fiscais na Constituição quando se trata do estabelecimento de alíquotas mínimas para os tributos, como é o caso da alíquota de um por cento para o ouro como ativo financeiro ou instrumento cambial (art. 153, §5º da CF), ou da previsão de que as alíquotas internas de ICMS não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais (art. 155, §2º, VI da CF). Além disto em alguns casos o constituinte delega a tarefa de fixação de alíquotas para o Senado Federal, como ocorre a alíquota máxima do ITCMD (art. 155, §1º, IV da CF) e das alíquotas máximas e mínimas do ICMS (art. 155, §2º, V, “a” e “b” da CF), das alíquotas dos combustíveis, que, na hipótese de instituição de ICMS em regime monofásico, deverão ser unificadas e deliberadas em conjunto (art. 155, §4º, IV da CF), ou a alíquota mínima do IPVA (art. 155, §6º, I da CF). Também há delegação para o legislador complementar, como no caso das alíquotas mínimas e máximas do ISS (art. 156, §3º, I da CF).

Em todos esses casos, a previsão de alíquota mínima tem como função impedir que as exonerações tributárias resultem em competição desleal, em proteção ao princípio federativo.

Por fim, mas não menos importante, deve-se ressaltar a existência de limites materiais à concessão de exonerações tributárias, consubstanciado na observância

dos princípios que estruturam o direito tributário na Constituição, especialmente em relação ao princípio da igualdade.

Em se tratando de exonerações tributárias com fins extrafiscais, como é o caso dos incentivos fiscais, o critério de verificação da compatibilidade da norma com o sistema não pode se fundamentar apenas no princípio da capacidade contributiva¹⁵⁰, já que a finalidade do tributo deixa de ser a arrecadação mediante a repartição igualitária do ônus entre os contribuintes, e passa a englobar o incentivo a determinados comportamentos da sociedade.

Assim, o eixo do debate sobre a validade do incentivo desloca-se para a verificação da justificação constitucional do objetivo a ser alcançado com o incentivo, da adequação do meio eleito à finalidade e da regra de proporcionalidade em sentido estrito¹⁵¹.

Por exemplo, uma indústria localizada em algum Estado do Norte ou do Nordeste do Brasil pode apresentar a mesma capacidade contributiva de outra que se instalou no Sudeste, porém é compatível com a CF/88 a incidência tributária em graus distintos para contribuintes localizados em regiões distintas, com o intuito de promover o desenvolvimento e diminuir as desigualdades regionais¹⁵², como é característico das federações que adotam o modelo federalista de cooperação.

Assim é que os entes federativos podem utilizar as normas tributárias extrafiscais para o alcance dos seus interesses estratégicos, associados às necessidades e às prioridades coletivas da população local, desde que exerçam a sua autonomia nos limites autorizados pela Constituição.

4.2 Guerras fiscais no contexto federativo

As normas tributárias exonerativas que têm como finalidade o estímulo a comportamentos dos contribuintes para a atração de investimentos para os Estados

¹⁵⁰ “O princípio da capacidade contributiva é apenas um dentre vários fatores de discriminação, que guiarão a aplicação do princípio da igualdade.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 357).

¹⁵¹ BOMFIM, Diego Marcel Costa. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Noeses, 2015, p. 206.

¹⁵² José Eduardo Soares de Melo aponta ao menos seis dispositivos da CF que validam o desenvolvimento regional como critério de diferenciação dos contribuintes para o alcance da igualdade: o art. 1º, III, o art. 151, I, o art. 159, I, “c”, o art. 161, II, o art. 165, §7º e o art. 170, VII, todos da CF/88. (MELO, José Eduardo Soares de. Regime jurídico dos incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 324-325).

e Municípios denominam-se incentivos fiscais, que podem ser concedidos, dentro dos limites da Constituição, através de diferentes técnicas, como isenções, reduções de base de cálculo, diferimentos, anistias, remissões, reduções de alíquotas ou concessão de créditos presumidos.

No contexto federativo, o mau uso destes instrumentos é um grande problema. Em que pese sejam potentes mecanismos de desenvolvimento econômico dos entes políticos, a competição desenfreada acaba erodindo a base tributável na medida em que, para manter ou atrair investimentos, os governos tendem a conceder incentivos cada vez mais agressivos, levando ao que se convencionou chamar de corrida ao fundo do tacho¹⁵³, ou guerra fiscal.

A história recente do Brasil revela diversos episódios em que a competição dos entes políticos resultou em litígios judiciais. Neste contexto, cabe ao STF julgar os conflitos e decidir sobre a validade das normas editadas à luz da Constituição, mas cabe ao Congresso Nacional também exercer sua competência para editar emendas constitucionais, ou leis complementares nos casos autorizados pela Lei Maior, para a solução dos conflitos federativos, de modo a se alcançar o equilíbrio e harmonia entre os entes da federação.

Deve-se notar que a prerrogativa de o Congresso Nacional editar emendas constitucionais para modificar as normas que versam sobre competência tributária e exonerações fiscais pode ser exercida para aperfeiçoar a federação e diminuir conflitos entre os Entes federados, sendo possível em determinadas hipóteses a criação de mecanismos que limitem o espectro das possibilidades de concessão exonerações tributárias, a fim de evitar ou pacificar conflitos.

Esta limitação à autonomia, porém, não pode vir a aniquilar a possibilidade de os entes políticos usarem o tributo para atrair investimentos e promover o desenvolvimento econômico local, já que a redução das desigualdades regionais é um dos objetivos da República, além de diretriz do princípio federativo na dimensão da integração.

Em outras palavras, EC que viesse a suprimir a possibilidade de concessão de incentivos fiscais seria inconstitucional por violar o princípio federativo nas facetas da autonomia e integração.

¹⁵³ FERREIRA, Sérgio Guimarães. Guerra Fiscal: competição tributária ou corrida ao fundo do tacho? **Boletim da Secretaria de Assuntos Fiscais do BNDES – Informe-se**, Rio de Janeiro, n. 4, jan. 2000.

Neste contexto, cabe analisar os abusos perpetrados pelos entes no exercício da competência tributária e as soluções propostas pelo Congresso ou pelo STF para dirimir os conflitos. A guerra fiscal entre os entes políticos no Brasil se dá em diversos âmbitos. Em relação aos Estados, o problema ocorre em relação ao ICMS em três vertentes: os incentivos para atração de negócios, no comércio eletrônico e em relação às importações. No âmbito municipal a competição ocorre principalmente em relação ao ISS.

4.2.1 Guerra fiscal dos Estados

A guerra fiscal dos Estados em relação ao ICMS possui três frentes: a guerra fiscal clássica, que envolve exonerações tributárias sem autorização do CONFAZ, a guerra nas importações, em que a disputa se encontra nos incentivos voltados às empresas importadoras e na definição do sujeito ativo para a cobrança do imposto nas importações, e a guerra fiscal no comércio eletrônico, que diz respeito à repartição do imposto entre Estados de origem e destino em relação às operações realizadas via internet, telemarketing ou showroom.

A celeuma relativa aos incentivos fiscais para a atração de negócios como indústrias e fábricas para os Estados é denominada guerra fiscal clássica¹⁵⁴.

Nestes casos os Estados, visando o desenvolvimento socioeconômico com a criação de emprego e renda em seu território, passaram a criar toda a sorte de incentivos por leis, decretos e atos administrativos, envolvendo incentivos fiscais como isenções, reduções de alíquota, créditos presumidos, reduções de base de cálculo e diferimentos por longos prazos, além benefícios de outra natureza, como venda ou locação de imóveis por preços subsidiados ou subvenções.

Acontece que estes incentivos fiscais foram, em sua grande maioria, concedidos unilateralmente, sem a observância da prescrição da LC n. 24/75, recepcionada pela CF/88, que cumpre o quanto determinado pelo art. 155, §2º, XXII, “g” da CF e regula a forma como os Estados e o DF podem conceder e revogar os incentivos fiscais, exigindo a aprovação de convênio por unanimidade dos membros das unidades da federação representados no CONFAZ. A inobservância desta regra

¹⁵⁴ MELO, José Eduardo Soares de. A guerra fiscal: causas e consequências. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (Org.). **Estado federal e guerra fiscal no Brasil**. 2. ed. Belo Horizonte: Arraes, 2019, p. 15-33.

resulta na invalidade dos incentivos, o que gerou inúmeras ações diretas de inconstitucionalidade ajuizadas pelos Estados no STF, como será visto adiante.

Tal cenário levou à edição de normas internas pelos Estados que desconsideravam ou buscavam anular os efeitos dos benefícios concedidos pelos demais aos contribuintes sem autorização dos convênios, a exemplo da Portaria da Coordenação de Administração Tributária (CAT) n. 36/2004, do Estado de São Paulo, que impedia os contribuintes de usarem créditos presumidos concedidos pelas legislações de outros Estados.

Outro aspecto da guerra fiscal clássica está na edição de normas pelos Estados que, com o intuito de fomentar a o desenvolvimento local, estabeleciam tratamento privilegiado através de benefícios fiscais que alcançavam apenas as operações com mercadorias provenientes do seu território, violando a regra da não discriminação tributária entre bens e serviços em razão da sua procedência ou destino, prevista no art. 152 da CF, que é corolário do princípio federativo. Pode-se afirmar que mesmo que ausente a vedação expressa na Constituição, ainda assim a proibição de discriminação em razão da procedência de bens ou serviços seria aplicável, em decorrência direta dos deveres de lealdade, cooperação e integração que decorrem da forma federativa de Estado, especialmente no Brasil, onde se adotou o modelo cooperativo de federalismo.

A exigência de unanimidade dos Estados para a aprovação de incentivos fiscais, disposta no art. 2º, §2º da LC n. 24/75, é alvo de atenção pela doutrina.

Hugo de Brito Machado entende que a exigência de unanimidade impossibilita a concessão de incentivos no âmbito do ICMS, inviabilizando a utilização deste instrumento para a promoção do desenvolvimento regional e defende que os dispositivos da LC n. 24/75 “não foram recepcionados exatamente porque, a pretexto de regulamentar uma faculdade expressamente prevista no texto constitucional, tornam o exercício desta faculdade praticamente impossível¹⁵⁵”.

Na mesma linha, Fernando Facury Scaff e Alexandre Coutinho da Silveira¹⁵⁶ acrescentam que unanimidade não é quórum previsto nem mesmo para a alteração da Constituição. A previsão, então, concederia a qualquer dos Estados da federação

¹⁵⁵ MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 169-199.

¹⁵⁶ SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; SCAFF, Fernando Facury. Incentivos fiscais na federação brasileira. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 169-199.

o poder de bloquear qualquer incentivo, o que é uma “regra perniciosa no que contraria qualquer noção de democracia”.

Em sentido diverso, Ives Gandra Martins¹⁵⁷ leciona que exatamente pelo fato de a Constituição não ter estabelecido quórum menor para a aprovação dos convênios que tratam dos incentivos fiscais, é que a unanimidade é exigida. É preciso, então, haver a concordância de todos os Estados para que um incentivo seja posto, sendo esta uma decorrência direta da CF/88.

Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁵⁸ também entende pela recepção da LC n. 24/75. Ensina que “justamente para evitar o fenômeno degenerativo da Federação que é a guerra fiscal, o procedimento para se estatuírem benefícios fiscais quanto ao ICMS é complexo, custoso”.

Dentro do contexto do federalismo brasileiro, sendo o ICMS um tributo de estrutura complexa, que precisa ter a legislação harmonizada entre os Estados, entendemos que a exigência da unanimidade implica na necessidade de construção de consenso entre os membros da federação, protegendo a harmonia federativa. Assim, o quórum não é incompatível com o regime posto pela CF/88, de modo que a LC n. 24/75 foi recepcionada pelo regime vigente.

Pensamos, todavia, de forma diversa ao que defende Ives Gandra Martins, que o texto constitucional faculta ao Congresso Nacional, mediante a edição de LC, alterar este quórum.

É importante ressaltar que o Congresso Nacional, através da edição da LC n. 160/2007, atuou para pacificar a guerra fiscal entre os Estados, prevendo a edição de convênio, a ser aprovado por 2/3 das unidades federadas e 1/3 das unidades federadas integrantes de cada uma das 5 regiões do país, para convalidar os incentivos concedidos pelos Estados e pelo DF em período anterior à lei. Estabeleceu ainda regras de transição, como o limite temporal de vigência dos incentivos já concedidos. Por outro lado, a referida LC reforça as sanções aos Estados que venham a instituir novos incentivos desrespeitando os preceitos da LC n. 24/75.

¹⁵⁷ MARTINS, Ives Gandra. Isenções, incentivos e benefícios fiscais no ICMS em face da denominada guerra fiscal entre Estados. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 225-243.

¹⁵⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 698-699.

Entendemos que a atuação do Congresso se deu de forma legítima, compatível com o princípio federativo, que, na condição de cláusula pétrea da Constituição, permite que alterações sejam promovidas no sistema, desde que através de regras que o aperfeiçoem e fortaleçam, como é o caso.

Outra faceta da guerra fiscal ocorreu em relação às operações de comércio eletrônico. O art. 155, §2º, VII, “a” e “b” da CF/88, na sua redação original, dispunha que o ICMS nas operações interestaduais para consumidor final localizado em outro Estado seria devido ao Estado de origem, quando o destinatário fosse não contribuinte do imposto, e repartido entre os Estados de origem e destino, quando o destinatário fosse contribuinte, aplicando-se o valor da alíquota interestadual para a origem e a diferença entre este e a respectiva alíquota interna para o Estado de destino.

O crescimento do comércio eletrônico fez com que os hábitos dos consumidores fossem aos poucos mudando, o que impacta a arrecadação dos Estados. A compra pelo consumidor final que anteriormente era realizada em loja física passou aos poucos a migrar para os canais digitais, então o Estado em que este consumidor estava localizado, que anteriormente ficava com parte da arrecadação das compras em lojas físicas, passou a não arrecadar com as compras eletrônicas.

A reação dos Estados que se sentiam prejudicados por essa divisão de receita prevista originalmente foi a assinatura, no âmbito do CONFAZ, do Protocolo ICMS n. 21/11, como a participação de 21 Estados, que previa que nas compras remotas realizadas por internet, telemarketing ou showroom caberia ao Estado de destino parcela do imposto, estabelecendo que o remetente da mercadoria, na condição de substituto, seria responsável pelo recolhimento do ICMS.

A insurgência organizada pelos Estados a partir do Protocolo ICMS n. 21/11, partia da justificativa de que nas vendas não presenciais por meio eletrônico a empresa vendedora iria à cidade do consumidor final, onde seria realizada a operação, sendo o deslocamento da mercadoria simples transporte entre o galpão da vendedora e o endereço do destinatário, onde se perfectibilizaria a operação de venda. Ou seja, haveria um estabelecimento virtual do vendedor no Estado onde se localiza o consumidor final.

Pensamos que a edição do Protocolo ICMS n. 21/11 foi uma clara tentativa de contorno à regra então expressa no art. 155, §2º, VII, “b” da CF, em virtude da

insatisfação dos Estados com a política eleita como adequada pelo constituinte originário e representa violação direta à Constituição, sendo o protocolo inválido, assim como as leis e atos administrativos editados com base neste.

Neste ponto, cabe novamente apontar que o debate sobre a justiça da divisão do ICMS entre os Estados, após o quanto decidido pelo Supremo, foi deslocado para o âmbito correto, o Congresso Nacional, que exerceu a sua competência reformadora e, através da EC n. 87/2015, modificou o inciso VII do art. 155, §2º da CF, estabelecendo em todos os casos que ao Estado de origem cabe a alíquota interestadual do ICMS e ao Estado de destino o valor correspondente à diferença entre a alíquota interestadual e a interna.

Percebe-se, no caso, que, através da EC, houve verdadeira mudança de competência tributária no caso das vendas diretas a consumidor final realizada por meios eletrônicos, passando o Estado de destino a deter competência para, mediante edição de lei, tributar essas operações. A mudança de competência também afetou o Estado de origem, que antes poderia tributar toda a operação e passou a ter a competência restrita à tributação da operação pela alíquota interestadual.

Assim, a edição do protocolo por 21 Estados insatisfeitos é ato que atenta ao princípio federativo, gerando instabilidade na relação entre Estados e insegurança para o contribuinte. É ato de deslealdade inconcebível em um modelo de federação cooperativo.

Por outro lado, a EC que promoveu a mudança de competência contempla maior justiça na repartição de receitas entre os entes políticos envolvidos na operação, sendo o meio correto e democrático para aperfeiçoar o pacto federativo e pôr fim à guerra fiscal do comércio eletrônico, não cabendo a cogitação da sua inconstitucionalidade.

Outro capítulo importante da guerra fiscal entre os Estados se deu no âmbito do ICMS importação, que passou a ser denominada guerra dos portos¹⁵⁹. Neste caso, a controvérsia envolve o ICMS devido na importação de bens e envolve duas discussões: a primeira relativa à sujeição ativa para a cobrança do imposto e a

¹⁵⁹ MELO, José Eduardo Soares de. A guerra fiscal: causas e consequências. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (Org.). **Estado federal e guerra fiscal no Brasil**. 2. ed. Belo Horizonte: Arraes, 2019, p. 15-33.

segunda envolvendo os incentivos concedidos para a atração de investimentos, sem autorização do CONFAZ.

O primeiro tema é referente a interpretação a ser dada ao art. 155, §2º, IX, “a” da CF, segundo o qual o ICMS devido sobre a importação cabe “ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço”.

Acontece que nem sempre a importação é realizada pelo destinatário final da mercadoria, havendo previsão na legislação que autoriza a importação através de empresa comercial importadora e exportadora, também denominadas trading companies, contratadas para realizar a importação por conta e ordem do seu cliente, o destinatário final do bem. Assim, nos registros da importação devem constar todas as informações da empresa importadora, que efetivamente realiza a operação de importação e desembaraço aduaneiro, e da destinatária final da mercadoria.

Os Estados onde estão localizados os portos e estabelecidas as companhias responsáveis pela importação entendiam que são o sujeito ativo da obrigação tributária, cabendo-lhes o ICMS importação, enquanto os Estados onde estão domiciliados os contratantes das trading companies reclamavam para si o tributo, lavrando lançamentos contra os contribuintes.

Nos parece que nas importações por conta e ordem as companhias que realizam as importações em nome de terceiros, sob o risco comercial e jurídico destes, não são as destinatárias da mercadoria ou dos bens importados, atuam como prestadoras de serviços para viabilizar o despacho aduaneiro e a nacionalização do bem, sendo por tanto, o destinatário da mercadoria o contratante do serviço, de modo que o imposto é devido ao Estado em que este estiver localizado.

Deve-se, contudo, diferenciar as importações por conta e ordem das importações por encomenda, quando o importador realiza a operação de comércio internacional em nome próprio, mas a pedido de terceiro a quem irá revender a mercadoria. Nestes casos é o importador o destinatário jurídico final da mercadoria, que será alvo de posterior operação interna de venda, cabendo o tributo sobre a importação ao Estado onde estiver localizado o importador.

Em todas as hipóteses é importante notar que o local onde se encontra o porto ou aeroporto onde a mercadoria desembarca é mero elemento accidental da

operação, de modo que, por determinação constitucional, o imposto é devido ao Estado onde está domiciliado o destinatário jurídico do produto importado.

Neste sentido, o art. 11, “d” da LC n. 87/96, que estabelece que o local da operação para estabelecimento responsável para efeitos de cobrança do ICMS sobre mercadoria ou bem importado do exterior é onde ocorrer a entrada física não encontra amparo na Constituição.

A segunda faceta da guerra dos portos se relaciona com os incentivos fiscais. Visando atrair investimentos, os Estados passaram a conceder incentivos fiscais para que as trading companies e indústrias que adquirem insumo no exterior se instalem em seu território, como isenção, suspensão ou diferimento nas operações de importação, créditos presumidos nas operações interestaduais subsequentes¹⁶⁰.

Esses incentivos são inválidos por não serem autorizados pelo CONFAZ, violando o art. 155, §2º, XXII, “g” da CF e a LC n. 24/75, mas carregam ainda mais um vício grave: os Estados não têm competência para regular o comércio exterior, de modo que não poderiam utilizar o tributo de modo extrafiscal para a consecução de tal finalidade¹⁶¹, sendo esta prerrogativa exclusiva da União conforme art. 22, VIII da Constituição.

Também no caso da guerra dos portos, os Estados prejudicados passaram a adotar mecanismos de defesa, como a glosa dos créditos presumidos concedidos pelos Estados de forma inconstitucional, na tentativa de anular os efeitos dos incentivos inválidos.

A situação gerada pelos incentivos inválidos concedidos para a importação também foi submetida a julgamento pelo STF, que reconheceu a invalidade destes¹⁶². Novamente, a fim de mediar o conflito federativo e evitar a perpetuação das práticas ilegais, o Poder Legislativo atuou no sentido de solucionar o conflito entre os entes federativos.

Desta vez, o Senado Federal, utilizando a competência que lhe foi atribuída pelo art. 155, §2º, IV, da CF, editou a Resolução nº 13/2012, fixando a alíquota interestadual para os bens importados do exterior em 4%, minorando, assim, os

¹⁶⁰ Como exemplo, podemos citar o programa Pró-Emprego, do Estado de Santa Catarina, o Fundo de Desenvolvimento das Atividades Portuárias (FUNDAP) do Espírito Santo, a Lei n. 14.895/06 do Paraná, a Lei n. 7958/03 do Mato Grosso, o Programa para o Desenvolvimento de Pernambuco (PRODEPE), o Decreto n. 1.284/02 de Alagoas e o Decreto n. 23.210/02 da Paraíba.

¹⁶¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 351.

¹⁶² A jurisprudência do STF sobre o tema será exposta em tópico próprio ao final do capítulo.

efeitos dos incentivos em relação aos Estados de destino, que podem cobrar a diferença entre esta alíquota interestadual e a alíquota interna.

4.2.2 Guerra fiscal dos Municípios

Não só os Estados competem pela atração de investimentos dos contribuintes, os Municípios também protagonizam episódios de utilização de incentivos fiscais de forma não autorizada pela Constituição como forma de promover o desenvolvimento local.

O principal embate entre os Municípios se dá no âmbito do ISS. Em sua redação original, a CF/88 não previa expressamente mecanismos limitadores do exercício da competência municipal sobre este tributo, de modo que, existiam apenas limites decorrentes da LC prevista no art. 146, I, II e III da CF, que pode dispor sobre conflitos de competência, regular as limitações ao poder de tributar e estabelecer as normas gerais do imposto, e da LC prevista no art. 156, §4º, I e II da CF, que poderia fixar as alíquotas máximas e excluir a incidência do imposto na exportação de serviços para o exterior.

A ausência de limitação ao exercício da competência municipal, então, levou os Municípios a utilizarem o ISS para atrair investimentos, em alguns casos prevendo isenção total ou alíquota zero do imposto ou reduções de base de cálculo, gerando a insatisfação dos Municípios vizinhos, que perdiam investimentos de empresas prestadoras de serviço, em geral grandes geradoras de postos de trabalho.

O quadro normativo começou a mudar em 1993, com a EC n. 3/1993, que, dentre outras alterações, inseriu nas funções da LC do ISS a regulação da forma e condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados, conforme art. 156, §3º, III da CF.

Posteriormente, a EC n. 37/02 restringiu ainda mais a autonomia dos Municípios para a instituição do ISS, alterando o inciso I do art. 156, §3º, da CF para permitir que a LC fixasse alíquota mínima do imposto, incluindo ainda o art. 88 do ADCT para, até que a LC viesse a ser editada, fixar a alíquota mínima do ISS em dois por cento, proibindo ainda que as isenções, incentivos e benefícios fiscais resultem, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima.

Pode-se questionar se essas emendas constitucionais, ao restringir a autonomia dos municípios para instituir o ISS, violam o art. 60, §4º, I da CF, que estabelece a forma federativa de Estado como cláusula imodificável da Constituição.

Pensamos que não. Em que pese seja evidente a redução da autonomia municipal, o princípio federativo é formado por outros vetores que impõem o dever de lealdade, cooperação e integração entre os entes federados, de modo que, havendo situações de desequilíbrio federativo ocasionadas pelo exercício abusivo da competência por parte dos entes políticos, a EC que venha a introduzir normas na Constituição para regular o tema e minorar os efeitos negativos dessas práticas não tende a abolir a forma federativa de Estado, ao contrário, fomenta a integração e harmonia entre os entes políticos e fortalece o princípio federativo.

É interessante notar que a LC n. 116/02, que estabelece as normas gerais do ISS, não tratou das desonerações tributárias nem da alíquota mínima, o que somente veio a acontecer com a edição da LC n. 157/16, que introduziu o art. 8-A na LC n. 116/02, estabelecendo que a alíquota mínima é de dois por cento, exceto para os serviços previstos nos itens 7.02, 7.05 e 16.01¹⁶³ da lista de serviços anexa à lei, e dispondo que o ISS não poderá ser objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários, ou mesmo financeiros, que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima, inclusive a redução de base de cálculo ou a concessão de crédito presumido ou outorgado.

Há casos da guerra fiscal do ISS submetidos à apreciação do STF, que reconheceu a inconstitucionalidade das leis municipais que instituíam incentivos não autorizados pela Constituição e é interessante notar, também, a atuação do Congresso Nacional no sentido de utilizar a sua prerrogativa de reformar a Constituição para aperfeiçoar a forma federativa de Estado, impossibilitando os efeitos deletérios da guerra fiscal dos Municípios.

¹⁶³ 7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS); 7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS); 16.01 - Serviços de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros.

4.3 Impossibilidade de tributação, pela União, dos incentivos fiscais concedidos pelos demais entes federativos

O princípio federativo também é baliza para a interpretação das situações em que os conflitos ocorrem entre entes políticos de diferentes categorias. No que se refere à extrafiscalidade, há situações em que um dos entes federados pode vir a tentar capturar a capacidade contributiva revelada pelo contribuinte que foi alvo de exoneração tributária por outro ente federativo, com objetivos extrafiscais.

A situação narrada ocorreu entre a União e os Estados, em relação à possibilidade de cobrança de IR e CSLL sobre os valores que os Estados renunciaram de receita ao conceder incentivos fiscais.

Sob o a ótica exclusiva da legislação da União sobre os referidos tributos, os incentivos concedidos pelos Estados para atrair investimentos representam diminuição de custos do contribuinte, sendo classificados como subvenção de custeio, o que aumenta o lucro das pessoas jurídicas, compondo o seu resultado operacional, e deve ser considerado na composição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tributos cujas alíquotas somadas, em geral, alcançam 34%.

Ocorre que, em termos pragmáticos, a tributação destes incentivos pela União implica na paradoxal situação em que um ente federativo institui incentivo fiscal legítimo, previsto na Constituição como umas das formas de atrair investimentos para a promoção do seu desenvolvimento, de modo a viabilizar a redução das desigualdades regionais - o que é um dos objetivos fundamentais da República –, e outro ente captura para si parte importante do valor renunciado.

A questão, então, ultrapassa a simples análise da legislação do IRPJ e da CSLL e o conceito constitucional de renda, para abarcar os impactos da prática da União sob o ponto de vista do princípio federativo.

A partir da ideia de que princípios são mandamentos de otimização¹⁶⁴, que devem ser realizados na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas, e que o princípio federativo é um dos mais importantes do nosso sistema, a ponto de ser gravado de proteção especial, nos termos do art. 60, §4º, I da CF, sendo cláusula pétrea, a interpretação da controvérsia perpassa pela verificação de que ao tributar os valores renunciados pelos Estados a União age de forma desleal e

¹⁶⁴ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 90-91.

não cooperativa, indo de encontro ao objetivo fundamental da República de diminuição das desigualdades sociais e regionais.

Em outras palavras, não se coaduna com o princípio federativo a interpretação que a União poderia, por via oblíqua, retirar, ainda que parcialmente, o potencial atrativo dos incentivos fiscais concedidos pelos Estados ou mesmo pelos Municípios.

Como sói aos demais problemas federativos, o tema também foi alvo de análise pelo judiciário, como se verá adiante.

Novamente, o Congresso Nacional atuou para conferir solução adequada à celeuma, o fazendo através da LC n. 160/17. A solução adotada no caso para impedir a tributação por parte da União dos incentivos concedidos pelos Estados está no art. 9º da referida LC, que introduziu o §4º e o §5º no art. 30 da Lei n. 12.973/2014, prevendo que os incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS devem ser considerados subvenções para investimento, aplicando-se esta interpretação também para os casos administrativos e judiciais pendentes de julgamento. As subvenções desta natureza, segundo o caput do art. 30 da Lei n. 12.973/2014, não são computadas na determinação do lucro real.

Ressalta-se, assim, a dinamicidade do federalismo brasileiro, que enfrenta diversos desafios decorrentes da natural tensão entre unidade e diversidade inerentes à esta forma de organização do Estado, promovendo, pelos mecanismos previstos na Constituição de solução de controvérsias e reforma do texto da Constituição e das leis, o aperfeiçoamento da federação.

4.4 Análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

O princípio federativo como vetor interpretativo das normas da Constituição e das leis editadas pelos entes políticos é prestigiado pelo STF, como se verifica em diversos julgados da Excelsa Corte.

Não se pretende neste tópico a listagem de todos os julgamentos do STF que versam sobre as exonerações fiscais, são muitos. A ideia é, a partir da análise de acórdãos, apresentar de forma ilustrativa o que pensa a Corte Suprema sobre o tema, seguindo a ordem de apresentação dos tópicos anteriores.

4.4.1 Isenções concedidas por meio de tratados internacionais sobre tributos de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios

O STF teve a oportunidade de interpretar a extensão da norma do art. 151, III da Constituição, que veda a concessão de isenções pela União de tributos de competência dos Estados, do DF e dos Municípios, em pelo menos duas ocasiões em que a União atuou em âmbito internacional como representante da República Federativa do Brasil. São os casos da aplicação da regra da não discriminação, prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT¹⁶⁵), e do Acordo para a Isenção de Impostos Relativos à Implementação do Projeto do Gasoduto Brasil-Bolívia.

O GATT é um acordo internacional firmado por 23 países, dentre os quais o Brasil, após a Segunda Guerra Mundial para fomentar o livre comércio entre as nações, embrião que resultou na criação da Organização Mundial do Comércio. Dentre suas normas encontra-se a regra da não discriminação, segundo a qual o mesmo tratamento fiscal dado aos bens nacionais deve ser concedido aos bens importados dos países signatários.

Houve, então, situações em que os Estados membros concediam isenções de ICMS a produtos nacionais sem estendê-las aos produtos importados.

Ainda sob a égide da Constituição de 1967, o STF julgou o tema no sentido da aplicação do tratado e editou, em 1977, a Súmula n. 575, com o seguinte teor: “À mercadoria importada de país signatário do GATT, ou membro da ALALC¹⁶⁶, estende-se a isenção do imposto sobre circulação de mercadorias concedida a similar nacional.”

O tema foi submetido à corte novamente após a edição da CF/88, quando a corte julgou o RE n. 229.096-0/RS¹⁶⁷, relatado pelo Min. Ilmar Galvão, quando se confirmou o entendimento da Corte no sentido que à isenção prevista em tratado internacional não se aplica a vedação do art. 151, III da CF, justamente pelo fato de

¹⁶⁵ A sigla GATT é oriunda do nome do acordo em língua inglesa *General Agreement on Tariffs and Trade*. Preferimos manter esta versão no texto ao invés da sua tradução AGTC pelo fato do seu uso ser mais difundido nos julgados e trabalhos doutrinários sobre o tema.

¹⁶⁶ Associação Latino-Americana de Livre Comércio.

¹⁶⁷ BRASIL. STF, **RE 229096**, Relator(a): ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 16/08/2007, DJe-065 DIVULG 10-04-2008 PUBLIC 11-04-2008 EMENT VOL-02314-05 PP-00985 RTJ VOL-00204-02 PP-00858 RJTJRS v. 45, n. 275, 2010, p. 29-42.

o Presidente da República atuar em âmbito internacional como Chefe de Estado, representando a República Federativa no Brasil, e não Chefe do Governo da União.

É interessante notar trecho do voto do Min. Celso de Melo, que bem distingue a representação da ordem jurídica total do Estado brasileiro com as divisões internas nas ordens jurídicas parciais atribuídas aos entes políticos:

Estabelecidas tais premissas, torna-se possível constatar que a vedação constitucional em causa, fundada no art. 151, II da Constituição, incide, unicamente, sobre a União Federal, enquanto pessoal jurídica de direito público interno, responsável, nessa específica condição, pela instauração de uma ordem normativa autônoma, meramente parcial, inconfundível com a posição institucional de soberania do Estado Federal brasileiro, que ostenta, este sim, a qualidade de sujeito de direito internacional público e que constitui, no plano de nossa organização política, a expressa mesma de uma comunidade jurídica global, investida no poder de gerar uma ordem normativa de dimensão nacional e total, essencialmente diversa, em autoridade, eficácia e aplicabilidade, daquela que se consubstancia nas leis e atos de caráter simplesmente federal.

O tema das isenções concedidas por tratados internacionais voltou à pauta da Excelsa Corte diante da insurgência do Município de Doutor Ulysses no Paraná, contra o Acordo para Isenção de Impostos Relativos à Implementação do Projeto do Gasoduto Brasil-Bolívia, firmado entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Bolívia, em 1996, que, dentre outras deliberações, isentou da cobrança de ISS os serviços relativos à obra. O caso foi julgado no Agravo Regimental no RE n. 543.943/PR¹⁶⁸, relatado pelo Min. Celso de Mello, que em seu voto asseverou:

A cláusula de vedação inscrita no art. 151, inciso III, da Constituição - que proíbe a concessão de isenções tributárias heterônomas - é inoponível ao Estado Federal brasileiro (vale dizer, à República Federativa do Brasil), incidindo, unicamente, no plano das relações institucionais domésticas que se estabelecem entre as pessoas políticas de direito público interno.

Nada impede, portanto, que o Estado Federal brasileiro celebre tratados internacionais que veiculem cláusulas de exoneração tributária em matéria de tributos locais (como o ISS, p. ex.), pois a República Federativa do Brasil, ao exercer o seu treaty-making power, estará praticando ato legítimo que se inclui na esfera de suas

¹⁶⁸ BRASIL. STF, **RE 543943 AgR**, Relator(a): CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 30/11/2010, DJe-030 DIVULG 14-02-2011 PUBLIC 15-02-2011 EMENT VOL-02464-02 PP-00469 RT v. 100, n. 908, 2011, p. 470-479.

prerrogativas como pessoa jurídica de direito internacional público, que detém - em face das unidades meramente federadas - o monopólio da soberania e da personalidade internacional.

Pode-se concluir, então, que a jurisprudência do STF interpreta o art. 151, III da Constituição no sentido de que a vedação contida no dispositivo não alcança o poder da República Federativa do Brasil conceder isenções em tratados internacionais sobre tributos de quaisquer um dos seus entes políticos, na linha de que a soberania do Estado federal é una, embora as competências sejam repartidas nas relações internas.

4.4.2 Inconstitucionalidade dos incentivos que se destinam a dar tratamento privilegiado a bens produzidos em determinada unidade federada

Como narrado, uma parte da guerra fiscal clássica envolve a concessão de incentivos pelos Estados aplicáveis exclusivamente às operações com mercadorias provenientes do seu próprio território, o que viola a regra de não discriminação do art. 152 da Constituição.

Nestas situações, a insurgência dos Estados prejudicados foi apresentada ao STF, que, aplicando diretamente o art. 152 da CF, decidiu pela inconstitucionalidade das normas.

Caso concreto aconteceu com o Estado do Rio de Janeiro, que editou o Decreto n. 35.528/2004, reduzindo a base de cálculo das operações com café torrado ou moído produzido no próprio Estado. O caso foi julgado pelo Excelso Corte através da ADI n. 3.389/RJ¹⁶⁹, sob relatoria do Min. Joaquim Barbosa.

Sobreleva destacar, do voto do ministro relator, o reconhecimento de que o art. 152 da CF é norma que visa proteger o pacto federativo. Verbis:

Com efeito, a norma em exame estabelece benefício fiscal aplicável exclusivamente às operações com mercadorias provenientes do Estado do Rio de Janeiro, violando o art. 152 da Constituição. O dispositivo violado é manifestação da unidade político-econômica nacional e salvaguarda do modelo de pacto federativo adotado pela Constituição de 1988, por tem como objetivo, como lembra MIZABEL DERZI, “submeter bens e serviços a um tratamento equânime dentro de Estados ou de Municípios, de modo que possam circular

¹⁶⁹ BRASIL. STF, **ADI 3389**, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 06/09/2007, DJe-018 DIVULG 31-01-2008 PUBLIC 01-02-2008 EMENT VOL-02305-01 PP-00168.

livremente, sem barreiras fiscais estabelecidas por uns, em detrimentos de outros.

Verifica-se, assim, o acerto do STF ao reconhecer o mandamento de integração nacional decorrente do princípio federativo, afastando a norma impugnada do sistema.

4.4.3 Inconstitucionalidade dos incentivos concedidos pelos Estados sem aprovação mediante convênio pelo CONFAZ

São inúmeros os acórdãos do STF que reconheceram a inconstitucionalidade dos incentivos fiscais concedidos pelos Estados sem a aprovação dos demais Estados através de convênios, violando, portanto, o art. 150, §6º da CF e o art. 155, §2º, XII, “g” da CF.

A título de exemplo, podemos citar a ADI n. 4.276/MT, relatada pelo Min. Luiz Fux¹⁷⁰, que julgou isenção concedida pelo Estado do Mato Grosso para a aquisição de veículos por oficiais de justiça.

O STF julgou a norma inconstitucional por violação aos art. 150, §6º da CF e art. 155, §2º, XII, “g” da CF, em virtude da ausência de deliberação sobre o incentivo em convênio, havendo ainda reconhecido inconstitucionalidade material por violação à isonomia em razão da ausência de critério de *discrímen* autorizado entre os oficiais de justiça e os demais cidadãos.

Ressalta-se, do voto do ministro relator, a percepção da importância da deliberação dos demais Estados para a concessão dos incentivos como elemento importante para a manutenção da harmonia na federação, ressaltando os prejuízos da guerra fiscal. Vejamos:

A Constituição Federal instituiu regime particular a respeito do modo como tais exonerações fiscais devem ser colocadas em prática no campo do ICMS, exigindo, para que isso ocorra, a existência de deliberação entre os Estados-membros, nos termos de disciplina por LC, tal como proclamado pelo art. 155, § 2º, XII, ‘g’, da CF.

A finalidade por detrás da referida exigência consiste na preservação do equilíbrio horizontal na tributação, dada a relevância do regime do ICMS para a manutenção da harmonia do pacto federativo (TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro

¹⁷⁰ BRASIL. STF, **ADI 4276**, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 20/08/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-181 DIVULG 17-09-2014 PUBLIC 18-09-2014.

e tributário, vol. IV, Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2007, p. 295; PYRRHO, Sérgio. Soberania, ICMS e isenções – os convênios e os tratados internacionais, Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2008, p. 32).

Com efeito, se fosse lícito a cada ente federativo regional a instituição de exonerações fiscais de forma independente, o resultado que daí adviria seria a cognominada guerra fiscal, com a busca irrefreável pela redução da carga tributária em cada Estado de forma a atrair empreendimentos e capital para o respectivo território, em prejuízo, em última análise, para o próprio federalismo fiscal.

Outro julgamento do STF que merece destaque sobre o tema da necessidade de convênio para a validade das normas concessivas de incentivos fiscais pelos Estados é o da ADI n. 3421/PR¹⁷¹, relatada pelo Min. Marco Aurélio.

Neste caso, estava sob análise a constitucionalidade da Lei n. 14.586, do Estado do Paraná, que proíbe a cobrança de ICMS nas contas de serviços públicos estaduais, ainda que privatizados, de água, luz, telefone e gás de igrejas e templos de qualquer crença, desde que de propriedade ou posse das igrejas ou templos e utilizados para prática religiosa.

A situação é interessante, na medida que a imunidade dos templos relativa aos impostos prevista no art. 150, VI, “b” da Constituição os alcança na condição de contribuinte de direito, jamais enquanto contribuinte de fato, que é a condição que ostenta como consumidor de serviços.

A solução dada pela Egrégia Corte ao caso remete à interpretação teleológica das normas do art. 150, §6º e art. 155, §2º, XII, “g” da CF e da LC n. 24/75, no sentido de que, sendo a finalidade da exigência de deliberação dos demais Estados mediante convênio evitar a competição entre as unidades da federação, o benefício concedido unilateralmente que não carregue potencial de violação a direitos dos demais Estados, portanto ao princípio federativo, não precisa de autorização do CONFAZ.

Segundo o ministro relator, “a proibição de introduzir-se benefício fiscal, sem o assentimento dos demais estados, tem como móvel evitar competição entre as unidades da Federação e isso não acontece na espécie”. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

¹⁷¹ BRASIL. STF, **ADI 3421**, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 05/05/2010, DJe-096 DIVULG 27-05-2010 PUBLIC 28-05-2010 EMENT VOL-02403-01 PP-00126 RDDT n. 180, 2010, p. 199-201 RSJADV set., 2010, p. 42-44 LEXSTF v. 32, n. 378, 2010, p. 85-90 RT v. 99, n. 900, 2010, p. 150-153.

ICMS - SERVIÇOS PÚBLICOS ESTADUAIS PRÓPRIOS, DELEGADOS, TERCEIRIZADOS OU PRIVATIZADOS DE ÁGUA, LUZ, TELEFONE E GÁS - IGREJAS E TEMPLOS DE QUALQUER CRENÇA - CONTAS - AFASTAMENTO - "GUERRA FISCAL" - AUSÊNCIA DE CONFIGURAÇÃO. Longe fica de exigir consenso dos Estados a outorga de benefício a igrejas e templos de qualquer crença para excluir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços nas contas de serviços públicos de água, luz, telefone e gás.

Ao nosso ver, os julgados do STF sobre a necessidade de deliberação dos Estados sobre as exonerações tributárias estão em consonância com o princípio federativo, na medida em que privilegiam a autonomia dos Estados quando não há, nos benefícios, potencial de concorrência ou conflito com os seus pares, ao passo que preservam a lealdade, integração e cooperação ao invalidar incentivos unilaterais que podem potencialmente prejudicar a relação federativa, incentivando a guerra fiscal.

4.4.4 Recepção pela Constituição de 1988 da exigência de deliberação unânime entre os Estados para a aprovação dos incentivos fiscais

No contexto da guerra fiscal entre os Estados, o STF também foi chamado a decidir sobre a recepção, pela CF/88, da exigência de unanimidade dos Estados nas deliberações do CONFAZ sobre os incentivos fiscais.

O julgamento do tema se deu através da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) n. 198¹⁷², relatada pela Min. Cármen Lúcia, que proferiu voto vencedor no sentido da recepção da norma pela Constituição, que foi acompanhado pelos Ministros Gilmar Mendes, Luiz Fux, Roberto Barroso e Alexandre de Moraes, contra a divergência inaugurada pelo Min. Edson Fachin, acompanhada pelo Ministros Marco Aurélio, Rosa Weber e Ricardo Lewandowski.

A principal objeção constante dos votos divergentes à recepção da norma, que exige unanimidade para a aprovação dos incentivos, diz respeito à possibilidade de poder de veto aos incentivos por qualquer Estado, o que traz em si alto poder de obstrução, que não encontra paralelo em nenhum processo legislativo ordinário previsto na Constituição, nem mesmo para a modificação do texto constitucional.

¹⁷² BRASIL. STF, **ADPF 198**, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-243 DIVULG 05-10-2020 PUBLIC 06-10-2020.

Acrescenta-se que a exigência da unanimidade inviabiliza a autorização para a instituição de programas de incentivos baseados no ICMS, o que potencializa, pela via transversa, a guerra fiscal ao estimular a concessão unilateral dos benefícios.

Interessante notar que os votos vencidos e vencedores ressaltam a importância do princípio federativo e da harmonia entre os entes políticos. O Min. Edson Fachin asseverou:

Em uma primeira perspectiva, importante ter em conta que desde a Constituição de 1946, o que aperfeiçoado com a Constituição de 1988, vigora no Brasil um modelo de Federalismo Cooperativo a indicar que não só a execução das políticas públicas deve se realizar em cooperação, mas a própria atribuição e repartição de fontes arrecadatórias foi concebida, também, sob um modelo cooperativo.

Muito embora o caráter eminentemente nacional do ICMS, já se encontrava tal tributo sob a competência dos Estados ao que o CONFAZ desempenha importante mister constitucional de harmonização federativa, justamente, com o propósito de promover cooperação entre os Estados.

A Min. Cármen Lúcia também ressalta a importância da deliberação coletiva para obstar a competição entre os Estados e que a guerra fiscal enfraquece o princípio federativo:

Pela natureza de imposto incidente sobre a circulação de bens e serviços em todo o território nacional e sua relevância estratégica para o equilíbrio do pacto federativo, a Constituição instituiu mecanismo de equidade a obstar a competição conflituosa entre Estados federados, consubstanciada na redução de imposto de suas competências como atrativo para investimentos do capital privado, nos respectivos territórios.

(...)

A denominada guerra fiscal entre entes federados, além de contrariar o princípio federativo afronta também os objetivos fundamentais da República, que estabelece dever-se garantir o desenvolvimento nacional, reduzindo-se as desigualdades sociais e regionais (incs. II e III do art. 3º da Constituição).

(...)

Este Supremo Tribunal afirmou jurisprudência no sentido da necessidade de se impedir a persistência de cenário de guerra fiscal entre unidades federadas, o que enfraquece o princípio federativo.

A divergência, então, centra-se não na exigência de deliberação dos Estados, mas no efeito da exigência de unanimidade. Enquanto os votos divergentes ressaltam que a unanimidade fere o princípio democrático, os votos vencedores interpretam a questão de forma diferente, no sentido de que o princípio democrático

não se esgota na maioria, não se podendo falar em consenso sem a concordância de todos os envolvidos. Novamente cita-se a Min. Cármen Lúcia:

Nessa limitação ao poder de tributar, circunscrita ao imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, o princípio democrático, consubstanciado na exigência constitucional da al. g do inc. XII do § 2o do art. 155, afirma o primado do equilíbrio da unidade federativa, inadmitindo a exclusão ou o desfavorecimento de qualquer dos entes federados, o que seria incompatível com critérios majoritários ou juízos de proporcionalidade.

Anote-se que o princípio democrático não se esgota na fórmula rígida da opção majoritária. Ao contrário, garante também às minorias espaço político equânime.

(...)

As normas impugnadas mostram-se afinadas à imposição da al. g do inc. XII do § 2o do art. 155 da Constituição brasileira, em cujo dispositivo se afirma a necessidade insuperável de “deliberação dos Estados e do Distrito Federal” para a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS, não se havendo cogitar de consenso sem a concordância de todos os partícipes da negociação.

Por fim, vale destacar a posição do Min. Roberto Barroso, que reconhece que a norma da LC n. 24/73 não é incompatível com a Constituição, mas que seria conveniente a sua alteração pelo Congresso Nacional, não por imposição do STF, mas como fruto de uma decisão de política fiscal e federativa a ser tomada pelo Poder Legislativo.

Ressalta-se, novamente, a percepção de que o princípio federativo não se esgota na autonomia dos entes federados, devendo ser interpretado sob a influência de outros vetores como a lealdade, cooperação e integração federais.

4.4.5 Inconstitucionalidade do Protocolo ICMS n. 21/2001

O Protocolo ICMS n. 21/2011 foi a tentativa de 21 Estados da Federação, de forma oblíqua, sem cumprir os trâmites relativos à aprovação de emenda à Constituição, de modificar a forma de repartição do ICMS entre os Estados de origem e destino da mercadoria em operações realizadas por meios virtuais.

O tema foi julgado pelo STF no âmbito da ADI n. 4.628, relatada pelo Min. Luiz Fux.

A inconstitucionalidade da norma no caso é evidente e foi reconhecida de forma unânime pelos Ministros. O Min. Luiz Fux, em breve e elucidativo parágrafo, resume a controvérsia:

No caso sub examine, o que se discute é exatamente saber se podem os Estados membros, diante de um cenário que lhes seja desfavorável, instituir novas regras de cobrança de ICMS, a despeito da repartição estabelecida anteriormente pelo texto constitucional? A resposta é negativa.

Ressaltando a gravidade da medida sob o ponto de vista federativo, o relator foi enfático:

Por outro lado, a estrita observância dos imperativos constitucionais relativos aos ICMS se impõe como instrumento de preservação da higidez do pacto federativo. O fato de tratar-se de imposto estadual não confere aos Estados membros a prerrogativa de instituir, sponte sua, novas regras para a cobrança deste tributo, desconsiderando o altiplano constitucional.

Em que pese a alegação da existência de um cenário de desigualdades inter-regionais, em virtude da aplicação do art. 155 § 2o, VII, da Constituição, a correção destas distorções somente poderá emergir pela promulgação de emenda constitucional, operando uma reforma tributária, e não mediante a edição de qualquer outra espécie normativa.

Precisamente por não ostentar legitimidade democrática da Assembleia Constituinte ou do constituinte derivado, descabe ao CONFAZ ou a qualquer das unidades da Federação de forma isolada, estipular um novo modelo de cobrança de ICMS nos casos de operações interestaduais quando o destinatário final das mercadorias não for contribuinte.

Justamente por isso, o afastamento dessa premissa, além de comprometer a integridade nacional ínsita à Federação, gera um ambiente de anarquia normativa, dentro da qual cada unidade federada irá se arvorar da competência de proceder aos ajustes que entenderem necessários para o melhor funcionamento da Federação.

Daí por que a correção da engenharia constitucional de repartição de competências tributárias somente pode ocorrer legitimamente mediante manifestação do constituinte reformador, por meio da promulgação de emendas constitucionais, e não pela edição de outras espécies normativas (e.g., Protocolos, Resoluções etc.).

Ocorre que, em que pese a evidente inconstitucionalidade da norma do Protocolo ICMS n. 21/2011, aliado ao grave efeito que iniciativas dessa ordem, em que parte dos entes federados se arvoram tentar modificar por via oblíqua a

repartição de competências tributárias desenhada pela Constituição, pondo em cheque a própria estrutura e harmonia da federação brasileira, conforme reconhecido no voto do Min. Relator, o STF resolveu modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade para o momento da concessão da medida liminar na ADI, o que ocorreu em 2014, convalidando, assim, em relação aos contribuintes que não judicializaram o tema, as cobranças e pagamentos realizados entre 2011, ano da edição do protocolo e 2014.

Pensamos que o mérito da decisão do STF contempla o princípio federativo e confirma a tese de que apenas EC pode modificar competências tributárias, porém a modulação de efeitos da decisão tornou útil a atitude de insurgência inconstitucional dos Estados, o que é, sob o ponto de vista do princípio federativo, inadmissível, por estimular a repetição de condutas deste jaez, enfraquecendo a harmonia da federação, a rigidez da repartição de competências tributárias e a própria autoridade da Constituição a que cabe o STF zelar.

4.4.6 Definição do sujeito ativo da cobrança do ICMS nas importações

A guerra fiscal dos portos envolve duas discussões, relativas à necessidade de deliberação dos Estados, mediante convênio, para a concessão de incentivos fiscais e a definição do Estado que detém competência para a cobrança do ICMS sobre as importações.

A primeira das discussões envolve os mesmos argumentos já apontados no tópico 4.4.3., que trata dos julgamentos pelo STF sobre a interpretação do art. 150, §6º da CF e o art. 155, §2º, XII, “g” da CF, razão pela qual descabe nova explanação. Podemos apenas acrescentar que há precedentes específicos tratando de incentivos que envolvem também operações de importação, a exemplo do quanto decidido na ADI n. 4.985¹⁷³, relatada pelo Min. Alexandre de Moraes.

Já a questão da sujeição ativa para a cobrança do ICMS importação foi julgada pelo STF no âmbito do Agravo em Recurso Extraordinário (ARE) n. 665.134/MG, relatado pelo Min. Edson Fachin.

Do julgamento em questão, restou fixada a seguinte tese:

¹⁷³ BRASIL. STF, **ADI 4985**, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 30/08/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-270 DIVULG 06-12-2019 PUBLIC 09-12-2019.

O sujeito ativo da obrigação tributária de ICMS incidente sobre mercadoria importada é o Estado-membro no qual está domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação que deu causa à circulação da mercadoria, com a transferência de domínio.

O voto condutor do Min. Edson Fachin foi elucidativo, tendo explorado todas as espécies de importação, para a identificação do destinatário legal da operação:

Pela tese fixada, são os destinatários legais das operações, em cada hipótese de importação, as seguintes pessoas jurídicas:

a) na importação por conta própria, a destinatária econômica coincide com a jurídica, uma vez que a importadora utiliza a mercadoria em sua cadeia produtiva;

b) na importação por conta e ordem de terceiro, a destinatária jurídica é quem dá causa efetiva à operação de importação, ou seja, a parte contratante de prestação de serviço consistente na realização de despacho aduaneiro de mercadoria, em nome próprio, por parte da importadora contratada;

c) na importação por conta própria, sob encomenda, a destinatária jurídica é a sociedade empresária importadora (trading company), pois é quem incorre no fato gerador do ICMS com o fito de posterior revenda, ainda que mediante acerto prévio, após o processo de internalização.

Na ocasião, declarou-se também a inconstitucionalidade, sem redução de texto, do o art. 11, I, “d” da LC n. 87/96, para afastar a interpretação de que “o local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável pelo tributo, é apenas e necessariamente o da entrada física de importado”.

Assim, o STF pacificou a disputa entre os Estados, conferindo ainda segurança jurídica para os contribuintes.

4.4.7 Inconstitucionalidade de incentivos concedidos por Municípios

Da mesma forma que a Guerra Fiscal dos Estados, os embates envolvendo os incentivos fiscais concedidos pelos Municípios foram examinados pelo STF em diversos acórdãos.

Para fins exemplificativos, pode-se citar a ADPF 189¹⁷⁴ e a ADPF 190¹⁷⁵. Os casos, relatados respectivamente pelos Min. Marco Aurélio e o Min. Edson Fachin, são decorrentes de insurgência do DF contra leis dos Municípios de Barueri e de Estância Hidromineral de Poá, que instituíram incentivos fiscais que, através de reduções de base de cálculo, violavam a alíquota mínima de dois por cento prevista no art. 88 do ADCT.

Decidiu-se pela inconstitucionalidade das normas municipais, que não poderiam ter adotado base de cálculo diversa daquela estabelecida na LC n. 116/02, bem como por terem resultado em alíquota menor do que a alíquota mínima, o que é inconstitucional.

Na ocasião do julgamento da ADPF n. 190, fixou-se a seguinte tese de repercussão geral:

É inconstitucional lei municipal que veicule exclusão de valores da base de cálculo do ISSQN fora das hipóteses previstas em LC nacional. Também é incompatível com o Texto Constitucional medida fiscal que resulte indiretamente na redução da alíquota mínima estabelecida pelo art. 88 do ADCT, a partir da redução da carga tributária incidente sobre a prestação de serviço na territorialidade do ente tributante.

Nos votos dos eminentes ministros, não se verifica menção ao princípio federativo ou a necessidade de evitar guerra fiscal em âmbito municipal, embora seja este o contexto da insurgência manifestada pelo DF.

4.4.8 Inconstitucionalidade da tributação por IR e CSLL dos incentivos fiscais concedidos pelos Estados

Por último, e não menos importante, surge a relevante questão da inconstitucionalidade da tributação, por parte da União, dos incentivos fiscais concedidos pelos Estados para atrair investimentos para os seus territórios.

¹⁷⁴ BRASIL. STF, **ADPF 189 AgR**, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 31/08/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-285 DIVULG 02-12-2020 PUBLIC 03-12-2020.

¹⁷⁵ BRASIL. STF, **ADPF 190**, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-087 DIVULG 26-04-2017 PUBLIC 27-04-2017.

O tema chegou ao pleno STF através do Recurso Especial n. 1.052.227/SC¹⁷⁶, relatado pelo Min. Dias Toffoli, porém, por maioria, vencidos os Ministros Marco Aurélio, Gilmar Mendes e Celso de Mello, a Corte entendeu que a controvérsia tem natureza infraconstitucional e reconheceu ausência de repercussão geral, de modo que o tema não foi enfrentado.

Entendemos que a Suprema Corte errou ao firmar este entendimento, já que, conforme expusemos, a controvérsia não se resume à interpretação da legislação que regula o IRPJ e a CSLL, e diz respeito diretamente ao princípio federativo, cláusula pétrea da Constituição.

Há, contudo, julgamentos do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre o tema, dentre os quais destaca-se os Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 1.517.492/PR¹⁷⁷, relatado pelo Min. Og Fernandes, que teve voto divergente vencedor proferido pela Min. Regina Helena Costa.

Neste caso, observa-se que o STJ solucionou a controvérsia interpretando a questão à luz da CF/88, conferindo especial enfoque ao princípio federativo.

Observa a Min. Regina Helena Costa, que “a outorga de crédito presumido de ICMS insere-se em contexto de envergadura constitucional, instituída por legislação local específica do ente federativo tributante”, visando induzir o desenvolvimento econômico regional, de acordo com as diretrizes do art. 3º, III, 151, I e 155, §2º, XII, alíneas “e”, “f” e “g” da Constituição. O voto em comento constitui verdadeira lição sobre o princípio federativo. Observe-se:

No modelo federativo fiscal, a Constituição dita o que pode cada pessoa política realizar em matéria tributária, demarcando os respectivos âmbitos de atuação, no intuito de evitar conflitos entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios.

O modelo federativo por nós adotado abraça a concepção segundo a qual a distribuição das competências tributárias decorre dessa forma de organização estatal e por ela é condicionada.

A rigor, em sua formulação fiscal, revela-se o princípio federativo um autêntico sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, por isso mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados.

¹⁷⁶ BRASIL. STF, **RE 1052277 RG**, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-191 DIVULG 28-08-2017 PUBLIC 29-08-2017.

¹⁷⁷ BRASIL. STJ, **EResp 1517492/PR**, Rel. Ministro OG FERNANDES, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/11/2017, DJe 01/02/2018.

Como corolário desse fracionamento de competências, o art. 155, XII, g, da Constituição da República, atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS – e, por consequência, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os pressupostos de LC.

Anote-se tratar-se de tributo que, por constituir uma das principais fontes de receita para custeio do aparato estatal, assegura condições para o exercício desembaraçado da autonomia constitucionalmente conferida às unidades da Federação.

A concessão de incentivo por Estado-membro, observados os requisitos legais, configura, portanto, instrumento legítimo de política fiscal para materialização dessa autonomia consagrada pelo modelo federativo.

Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.

No caso concreto, verifica-se, de fato, interferência na política fiscal adotada pelo Estado-membro mediante o exercício de competência federal.

Examinada a questão sob valores ético-constitucionais da Federação, limitadores do próprio exercício dessa competência, como também pelo princípio da subsidiariedade, fator de salvaguarda da autonomia dos entes federados perante a atividade tributante federal, constata-se que a concorrência desses elementos, adiante sopesados, é capaz de inibir a pretensão de incidência tributária defendida pela União.

Com efeito, o juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação, insculpidos no art. 3º da Constituição da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III), finalidade da desoneração em tela, ao permitir o barateamento de itens alimentícios de primeira necessidade e dos seus ingredientes, reverenciando o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa brasileira (art. 1º, III, C.R.).

Desse modo, a tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em despreço à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação.

Verifica-se, pois, que a matéria foi decidida pelo STJ a partir da interpretação da eficácia do princípio federativo, tema que é eminentemente constitucional.

Assim, conclui-se que a controvérsia sobre a possibilidade de a União tributar através de IRPJ e CSLL é matéria relativa à interpretação da Constituição, pois diz

respeito diretamente ao princípio federativo, de modo que a posição do STF em não reconhecer o caráter constitucional da controvérsia e a sua repercussão geral merece ser revista.

5 PRINCÍPIO FEDERATIVO E IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

As imunidades tributárias delimitam negativamente a competência outorgada pela Constituição para os entes políticos instituírem tributos¹⁷⁸.

Na construção originária do sistema constitucional tributário, previu-se imunidades que têm como escopo conferir eficácia ao princípio federativo, como a imunidade dos entes políticos e a imunidade das operações que destinem a outros Estados da federação petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.

Além das imunidades que são diretamente decorrentes do princípio federativo, as demais imunidades tocam o princípio, na medida em que, delimitando o âmbito de competência do ente federado, impedem a instituição de tributos sobre determinadas hipóteses, afetando, portanto, a autonomia dos membros da federação.

Disto decorre que a criação de qualquer imunidade restringe a competência tributária dos entes federativos e a sua supressão amplia o espectro das possibilidades de instituição de tributo por estas pessoas políticas.

Assim, *prima facie*, a criação de qualquer imunidade impacta negativamente no princípio da autonomia dos entes federativos, tanto na dimensão financeira quanto na dimensão de autogoverno, já que diminui os potenciais arrecadatário e indutor que aquela competência conferiria. Do mesmo modo, a extinção de alguma imunidade ampliaria estes potenciais, em benefício da autonomia do ente federado.

Como também é característica inerente às normas imunizantes a presença de forte conteúdo axiológico, decorrente da materialização de princípios constitucionais, é importante verificar os conflitos entre normas que ocorrem em relação à modificação de imunidades por EC.

5.1 Imunidade dos entes políticos

A imunidade recíproca ou mútua dos entes políticos é prevista no art. 150, VI, “a”, da CF, segundo o qual é vedado que os entes federados institua impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços uns dos outros. De acordo com o §2º do

¹⁷⁸ Vide Subitem 2.3.2

mesmo artigo, a imunidade alcança as autarquias e as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, nas atividades vinculadas ou decorrentes das suas finalidades essenciais.

Não há vedação, contudo, para que um ente venha instituir taxas, contribuições de melhoria ou contribuições sociais sobre as atividades dos demais entes, já que os tributos vinculados demandam uma atuação onerosa do ente através da prestação de um serviço específico e divisível, do exercício do poder de polícia ou pela destinação dos recursos arrecadados à finalidade prescrita em lei¹⁷⁹.

Esta imunidade decorre diretamente do princípio federativo e é condição necessária da sua eficácia, na medida em que impede que um ente venha a interferir na atuação dos demais através da instituição de impostos¹⁸⁰. Assim se garante que a autonomia de uma pessoa política não possa ser exercitada de modo a vulnerar a autonomia das demais, o que ao mesmo tempo contempla o princípio federativo nas facetas da lealdade e da própria autonomia protegida. É um instrumento de garantia da harmonia federal.

A imunidade em questão pode ser fundamentada também em função da igualdade jurídica entre os entes, já que a imposição do tributo pressupõe um estado de sujeição de quem é tributado em relação ao tributante¹⁸¹, o que não é compatível na relação entre os entes federados.

Esta imunidade é tão importante que, caso não fosse expressa no art. 150, VI, “a” da Constituição, ainda assim, defende-se que o seu conteúdo normativo poderia ser construído diretamente a partir do próprio princípio federativo¹⁸².

A imunidade dos entes políticos, então, é do tipo ontológica, o que significa que decorre diretamente do princípio federativo e do princípio da isonomia, já que também se funda na ausência de capacidade contributiva dos entes federados, que, no exercício das suas funções típicas, devem destinar todos os recursos

¹⁷⁹ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da jurisprudência do STF. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 153.

¹⁸⁰ Nesta, Regina Helena Costa pontua que a imunidade recíproca no nosso sistema tem inspiração em instituto similar do direito norte americano, reconhecido pela Suprema Corte quando do julgamento do caso “McCulloch x Maryland”, de 1819. Neste caso, o juiz John Marshall cunhou a sempre lembrada frase: “*the power to tax involves the power to destroy*”. (COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da jurisprudência do STF. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 150-151).

¹⁸¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 619

¹⁸² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 620; e COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da jurisprudência do STF. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 152.

arrecadados à função pública, ao custeio e prestação dos serviços que lhes incumbem.

Neste aspecto, com argúcia, o constituinte estabeleceu contornos precisos à imunidade e dispôs que esta não se aplica ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. Também não exonera o promitente comprador da obrigação de pagar impostos relativamente ao bem imóvel (art. 150, §3º da CF).

Quando o poder público age no exercício de atividade em regime de concorrência com a iniciativa privada, a imunidade recíproca não se aplica, sob pena de desequilibrar a concorrência e vulnerar o princípio da livre iniciativa.

Houve uma tentativa de afastar o seu alcance no caso IPMF, cuja competência foi conferida para a União pela EC n. 03/93. No art. 2º, § 2º da emenda, constava regra segundo a qual ao imposto não se aplicaria as imunidades previstas no art. 150, VI da CF.

Embora exista quem defenda que a imunidade do art. 150, VI, “c”, da CF, não alcançaria a movimentação financeira, hipótese de incidência do IPMF, e que as baixas alíquotas aplicáveis, aliada ao caráter transitório do imposto não vulnerariam o princípio federativo¹⁸³, pensamos de forma diversa.

Primeiro, deve-se ressaltar que ao imunizar os impostos sobre renda, patrimônio e serviços dos entes federados, o constituinte criou uma imunidade ampla, que abrange todos os impostos de forma genérica e não utilizou a técnica de delimitação do alcance da imunidade a partir da discriminação de competências. De todo modo, os valores movimentados em conta corrente representam patrimônio financeiro dos entes federados.

Em segundo lugar, o princípio federativo é dotado de alta estatura constitucional e não há justificativa plausível em vulnerá-lo, mesmo que provisoriamente, especialmente quando o intuito do seu afastamento é o interesse arrecadatório da União, que pode vir a ser alcançado de outras formas, como, por exemplo, a elevação de alíquotas dos demais impostos. Ao instituir a imunidade dos entes políticos, o constituinte de 1988 vedou a instituição de impostos de um ente

¹⁸³ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. O IPMF é constitucional. **Revista de Informação Legislativa**, n. 121, p. 199-210, jan./mar. 1994.

sobre os demais, o que impossibilita qualquer debate sobre a razoabilidade da alíquota.

Portanto, defende-se que não há justificativa constitucionalmente plausível para que o poder constituinte derivado venha, por emenda, restringir a imunidade das pessoas políticas em toda a sua extensão, inclusive no que se refere as autarquias, fundações ou mesmo empresas públicas que atuem fora do regime de concorrência ou prestando serviço público essencial. Assim, a imunidade recíproca não pode ser restrita em nenhuma hipótese, sob pena de se ferir o núcleo essencial do princípio federativo.

5.2 Imunidade em relação ao ICMS das operações que destinem petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica a outros Estados

A imunidade em relação ao ICMS das operações que destinem petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica a outros Estados é prevista no art. 155, §2º, X, “b” da CF/88.

Via de regra, nas operações interestaduais, o ICMS é repartido entre o Estado de origem e o Estado de destino, conforme previsão do art. 155, §2º, VII da CF. Neste caso, utiliza-se a técnica de adoção da alíquota interestadual, fixada em resolução pelo Senado, cabendo ao Estado de origem o percentil referente a esta alíquota e ao Estado de destino a diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

No caso das operações relativas a petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica, o constituinte resolveu adotar repartição diferente, imunizando as operações para outros Estados, de modo que, sem a adoção da alíquota interestadual, o tributo passa a ser arrecadado exclusivamente para o Estado de destino da mercadoria.

Esta escolha do constituinte originário é uma forma de promover maior equilíbrio arrecadatário dentre os Estados da federação, já que nem todos possuem recursos naturais para a produção de energia ou exploração do petróleo. Deve-se lembrar, ainda, que os Estados produtores já são contemplados pelo maior recebimento de royalties, conforme art. 20, §1º da CF/88.

Deste modo, a imunidade em questão contempla e materializa o princípio federativo na medida em que busca promover o reequilíbrio entre Estados produtores e Estados consumidores, que precisam de recursos para promover o seu desenvolvimento.

5.2.1 A necessária manutenção de créditos de ICMS nas operações interestaduais imunes com lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo

Deriva da imunidade das operações interestaduais que destinem petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica a outros Estados, uma situação que tem passado ao largo dos debates sobre o tema, que é a interpretação a ser dada ao art. 155, §2º, II, “a” e “b” da CF em conjunto com a opção do constituinte em destinar a arrecadação do ICMS incidente sobre combustível ao Estado de consumo da mercadoria.

Como é cediço, o ICMS é um imposto submetido à regra da não cumulatividade, conforme art. 155, §2º, I da Constituição, segundo o qual a não cumulatividade do imposto se opera “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 DF”.

Roque Antonio Carrazza¹⁸⁴ ensina que o referido dispositivo “confere, de modo direto, ao sujeito passivo do ICMS, o direito de abatimento, oponível, ipso facto, ao Poder Público no caso de este agir de modo inconstitucional”, a instituição ou cobrança do tributo”.

Todavia, a própria Constituição traz exceções ao princípio da não cumulatividade no art. 155, §2º, II, “a” e “b” da CF, segundo o qual, salvo em determinação em contrário da legislação, a isenção ou não incidência, “não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes” e “acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores”, o que é excetado expressamente nos casos de operações que destinem mercadorias para o exterior, caso em que se garante o aproveitamento do imposto pago nas operações e prestações anteriores, conforme art. 155, X, “a” da CF.

¹⁸⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 319.

Nas operações regulares a interpretação da Constituição não traz maiores problemas, sendo claro que, salvo se a legislação permitir, os créditos de ICMS das operações anteriores devem ser anulados.

No caso, porém, das operações que destinem petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica a outros Estados prevista no art. 155, §2º, X, “b” da CF/88, classificada como imunidade, pensamos que há uma exceção implícita na Constituição à regra que determina a anulação do crédito.

Tomemos o exemplo de uma operação com querosene de aviação, derivado de petróleo que não está incluído no regime de substituição tributária do ICMS em todos os Estados, adquirido por uma distribuidora de combustíveis, que em geral realiza operações de compra e revenda dos produtos.

Quando a distribuidora adquire o querosene de aviação em operação interna, dentro do Estado, o vendedor recolhe para os cofres deste Estado o ICMS devido naquela operação, gerando assim crédito a ser utilizado na operação subsequente.

Da mesma forma acontece quando esta distribuidora adquire o querosene de aviação de vendedor proveniente de outro Estado da federação, situação em que a remessa entre os Estados é imune de ICMS, não se aplicando a alíquota interestadual, mas permanece a obrigação do adquirente recolher o ICMS para o Estado em que localizada a distribuidora, pagamento que, naturalmente gera créditos.

Se esta distribuidora revende o querosene de aviação para uma companhia aérea (consumidor final) no próprio Estado, utiliza os créditos das operações anteriores na apuração do ICMS a ser pago, não havendo qualquer dificuldade.

O mesmo não ocorre quando operação de revenda é realizada para outros Estados da federação, situação em que, embora tenha recolhido ICMS para o Estado onde está localizada, a distribuidora, pela interpretação literal da norma do art. 155, §2º, II, “b” da CF, sendo a operação interestadual imune, deve anular os créditos tomados do imposto pago ao Estado de origem e ainda assim recolher o imposto para o Estado de destino da operação.

Desta forma, ocorrem duas situações que são incompatíveis com a Constituição: o contribuinte sofre com a bitributação, já que o imposto é recolhido para dois entes federativos distintos, e o Estado em que está estabelecida a distribuidora, que não é o Estado de destino ou consumo da mercadoria, acaba por

arrecadar o ICMS sobre situação não autorizada constitucionalmente, já que o constituinte organizou o sistema tributário de modo a destinar o ICMS para o Estado de destino, onde ocorre o consumo da mercadoria.

O fato de o Estado de consumo dos combustíveis ser eleito constitucionalmente para obter a arrecadação do ICMS sobre os produtos em questão é confirmado pela disposição do art. 155, §4º, I da Constituição, inserido pela EC n. 33/2001, segundo o qual expressamente se consigna que, na hipótese de edição da LC prevista no art. 155, §2º, XII, “h”, da CF (até então não editada), que venha a tornar o ICMS monofásico nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, “o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo”.

Assim, levando em conta que a Constituição deve ser interpretada de forma sistemática, não é permitida a hermenêutica gramatical que implique resultados incompatíveis com as demais normas constitucionais, que é exatamente o resultado da interpretação isolada do art. 155, §2º, II, “b” da CF. Ou seja, caso anulado o crédito, haverá bitributação e a percepção de receita do ICMS por Estado a quem não cabe o imposto.

Por esta mesma razão, a interpretação gramatical aqui criticada viola o princípio federativo e a repartição de competências constitucionais, na medida em que resulta em arrecadação para Estado diverso daquele eleito pela Constituição, ferindo também o princípio da não cumulatividade ao impor ao contribuinte o recolhimento do mesmo imposto para dois Estados.

Defendemos, então, que a interpretação sistemática do regramento do ICMS na Constituição implica no reconhecimento de que há uma exceção implícita à regra do art. 155, §2º, II, “b” da CF, não se aplicando a obrigação de anulação do crédito de ICMS tomado quando da compra da mercadoria, quando a saída subsequente estiver albergada pela imunidade do ICMS nas operações que destinem petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica a outros Estados, prevista no art. 155, §2º, X, “b” da CF/88.

5.3 Possibilidade de ampliação de imunidades

A criação ou expansão de imunidades ampliam as situações em que os entes federados não podem instituir tributos, diminuindo, assim, a sua autonomia. Por esta

razão, as situações de imunidades criadas pelo poder constituinte derivado devem ser analisadas com cuidado, levando em conta o necessário equilíbrio da ampliação de direitos fundamentais ou o alcance de objetivos da República com a autonomia e capacidade arrecadatória dos entes federados.

Neste contexto, pensamos que é necessário a distinção das situações que implicam em grande perda arrecadatória das de baixo impacto financeiro para os entes políticos. Quanto maior o impacto nas finanças dos membros da federação prejudicados, mais robusta deve ser a justificativa para a criação da imunidade e mais efetivos devem ser os mecanismos compensatórios.

Temos um excelente exemplo no nosso ordenamento de EC que modificou a competência dos Estados, ampliando a imunidade em caso de grande impacto arrecadatório: é o caso da alteração promovida pela EC n. 42/2003, que alterou o art. 155, §2º, X, “a” da CF/88.

A redação originária do dispositivo constitucional impedia a instituição de ICMS por parte dos Estados sobre operações que destinassem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semielaborados. Deste modo, havia a possibilidade de os Estados tributarem as exportações de produtos primários e semielaborados, o que era uma grande fonte de receita.

Em verdade, já havia uma tentativa de desoneração das exportações através de isenção criada pela LC n. 87/96, que além de prever a não imposição de ICMS sobre mercadorias exportadas, criou um mecanismo de compensação financeira para os Estados.

A partir da promulgação da EC n. 42/2003, passaram a ser imunes ao ICMS todas as operações que destinassem para o exterior mercadorias e serviços tributáveis pelo imposto, uma inegável restrição do alcance da competência tributária estadual.

A referida expansão da imunidade foi justificada pela necessidade de maior integração do Brasil às cadeias de comércio e de produção internacional, com o favorecimento das exportações, o que fomenta o desenvolvimento nacional, um dos objetivos fundamentais da República.

Diante deste cenário, alguns estudiosos do direito tributário levantaram a tese da inconstitucionalidade da EC n. 42/2003, por violação ao princípio federativo, em

função do esvaziamento completo da competência estadual para tributar exportações¹⁸⁵.

Deve-se registrar que, ao passo que diminuiu a competência dos Estados, a EC n. 42 criou um mecanismo de compensação das perdas dos Estados com a desoneração das exportações, através da modificação do art. 91 do ADCT, impondo à União a entrega de um montante de recursos aos Estados prejudicados, a ser definido em LC.

Temos neste caso um exemplo interessante de tensão entre os princípios derivados do princípio federativo, já que se contrapõem o princípio da autonomia dos entes federados, afetado pela diminuição do espectro de competência, que por sua vez afeta a capacidade arrecadatória e de definição de políticas fiscais e, em tese, extrafiscais, no que se refere as exportações, e o princípio da cooperação, que impõe que os entes federados colaborem para a consecução de um objetivo nacional. Vê-se, ainda, imunidade criada para fomentar um dos objetivos da República do Brasil, que é o desenvolvimento nacional.

Dentro deste cenário e da necessária ponderação dos princípios envolvidos, pode-se defender a constitucionalidade da EC n. 42, que ampliou a imunidade do ICMS sobre as exportações.

Primeiro, porque os Estados preservaram parte importante da sua competência impositiva do ICMS, sendo apenas uma parcela das operações em que o imposto incide imunizada, razão pela qual ainda restou um enorme espectro para o exercício das suas políticas fiscais.

Segundo, embora em um momento inicial se pudesse cogitar restrição à capacidade de usar o ICMS como instrumento extrafiscal dos Estados sobre as exportações, essa possibilidade já não existia, pois para o legítimo exercício da competência tributária de forma extrafiscal seria necessário a cumulação da competência tributária com a competência regulatória da matéria¹⁸⁶, porém competência para tratar de comércio exterior é privativa da União, conforme art. 22, VIII da CF.

¹⁸⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 718

¹⁸⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 351.

Terceiro, as perdas arrecadatórias dos Estados foram compensadas pelo mecanismo previsto no art. 91 do ADCT, o que esvazia o argumento de que haveria perda real de autonomia financeira por parte dos Estados¹⁸⁷.

Quarto, por fim, a imunidade em questão está fundamentada na persecução de um objetivo constitucional legítimo, que é a desoneração das exportações, em prol do desenvolvimento nacional, previsto como objetivo fundamental da República (art. 3º, II da CF).

Temos, pois, que a constitucionalidade da EC n. 42/2003 está assentada na conjugação destes argumentos, sendo a compensação da perda arrecadatória dos entes federativos prejudicados condição necessária para a validade de qualquer modificação das competências tributárias que gerem perdas de receita significativas.

Como exemplo da imunidade com baixo impacto arrecadatório, temos a imunidade dos fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros, que foi criada pela EC n. 75/2013.

Neste caso, dado o baixo impacto da medida na arrecadação dos entes federados, não há necessidade de compensação financeira para sustentar a constitucionalidade da emenda, sendo suficiente que a imunidade criada contemple uma situação cuja proteção seja legitimada pelo texto constitucional. No caso, como representa uma medida de fomento à cultura, liberdade de manifestação do pensamento e de expressão da atividade artística, a imunidade criada pela emenda é válida.

Assim, podemos concluir que é possível a criação ou expansão de imunidades por EC, desde que a imunidade criada tenha por finalidade expandir a proteção a um direito fundamental ou fomentar algum dos objetivos da República, e, caso o impacto arrecadatório seja relevante para as finanças dos entes federativos prejudicados, é essencial que a emenda preveja mecanismos eficazes de compensação, que pode se dar através da ampliação de repasses ou mesmo a criação de nova competência tributária.

¹⁸⁷ Embora se reconheça que houve problemas na implementação do mecanismo compensatório, o que foi reconhecido pelo STF na Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) n. 25.

5.4 Impossibilidade de restrição ou supressão das imunidades por emenda constitucional

Outro ponto que merece atenção é a análise de possibilidade de EC vir a restringir ou suprimir imunidades.

Deve-se compreender que as imunidades, ao passo que são regras que delimitam negativamente a competência dos entes federativos, também garantem direito subjetivo público ao destinatário da norma e são expressão concreta de princípios constitucionais. Assim, as escolhas do constituinte originário - ou mesmo as do constituinte derivado - que venham a contemplar direito público subjetivo de não se submeter à tributação, encontram-se no rol de direitos e garantias fundamentais dos contribuintes. Estão, portanto, protegidos pelo disposto no art. 60, §4º, IV da CF/88, sendo cláusula pétrea.

Conforme explanado anteriormente, as cláusulas pétreas não protegem o texto da Constituição de qualquer mudança, mas demandam a preservação do seu núcleo essencial. No caso específico de proteção a direitos fundamentais, contudo, a análise das possibilidades de alteração constitucional deve observar, inexoravelmente, o que se denomina princípio da vedação ao retrocesso.

A doutrina identifica a vedação ao retrocesso como princípio implícito no sistema constitucional brasileiro, que decorre, como leciona Ingo Wolfgang Sarlet¹⁸⁸: (i) do princípio do Estado democrático e social de Direito, que exige segurança jurídica contra atos de cunho retrocessivo; (ii) do princípio da dignidade da pessoa humana, inviabilizando medidas que voltem na determinação de existência condigna para todos; (iii) do princípio da máxima eficácia e efetividade das normas que definem direitos fundamentais, decorrentes do art. 5º, §1º da CF; (iv) de manifestações específicas e expressas do texto constitucional, como a proteção aos direitos adquiridos, da coisa julgada ou do ato jurídico perfeito, bem como a proteção à segurança jurídica amparada no caput do art. 5º da CF; (v) do princípio da proteção da confiança como elemento nuclear do Estado de Direito, que demanda certa estabilidade e continuidade na ordem jurídica; (vi) da autovinculação dos

¹⁸⁸ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 465-466. Ver também CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 321; MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 583.

órgãos estatais em relação aos seus próprios atos anteriores; (vii) bem como da própria efetividade constitucional; (viii) além da própria cláusula pétrea do art. 60, §4º, IV da CF.

Na doutrina do Direito Tributário, Roque Antonio Carrazza¹⁸⁹ defende a aplicação do princípio, asseverando que o progresso adquirido pela sociedade em função de mudanças e transformações proíbe o Estado de retroceder na matéria, mesmo que através de EC, já que os direitos decorrentes da proteção engendrada estariam incorporados definitivamente ao patrimônio social dos cidadãos. Deste modo, quando uma EC avança na proteção de direitos fundamentais, não há espaço para retroação ao estado de coisas anterior.

O princípio que veda o retrocesso em direitos fundamentais, assim, é uma importante baliza quando se estuda as possibilidades de modificação das competências tributárias, já que nem EC poderá suprimir direitos e garantias individuais dos contribuintes, sejam aquelas materializadas em imunidades ou em regras que limitam o poder de tributar.

Assim, pode-se afirmar que as imunidades não podem, em nenhuma hipótese, ter o seu espectro restrito ou suprimido por EC, reputando-se inconstitucional qualquer emenda que venha a extinguir ou restringir o alcance de imunidade, seja ela genérica, específica ou de taxas¹⁹⁰.

Há, contudo, na história do regime constitucional de 1988, uma ocasião em que houve a supressão de imunidade através de EC. É o caso do art. 17 da EC n. 20/98, que suprimiu a imunidade do IR que alcança os rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão pagos a pessoa maior de 65 anos cuja renda for constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho, prevista no art. 153, §2º, II da CF.

Neste caso, na esteira do que defendemos, o art. 17 da EC n. 20/98 é inconstitucional por violar a cláusula pétrea que veda a modificação da Constituição para a supressão de direitos e garantias individuais.

Ricardo Lobo Torres denomina esta imunidade de imunidade dos velhos ao IR e defende que, sendo a sua revogação inconstitucional, ela persistirá como

¹⁸⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 612.

¹⁹⁰ Por exemplo: CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 612 e COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 74.

imunidade implícita até que recupere sua visibilidade no texto da Constituição¹⁹¹. Em verdade pensamos que, sendo inconstitucional o art. 17 da EC n. 20/98, a imunidade do art. 153, §2º, II, da CF, permanece válida e eficaz¹⁹², é imunidade expressa e não implícita.

Reitere-se que mesmo as imunidades que venham a ser criadas pelo constituinte derivado através de emendas, desde que válidas, incorporam-se ao acervo de direitos e garantias individuais do cidadão, sendo vedado o retrocesso, ou seja, mesmo que instituídas por emendas constitucionais as imunidades não podem vir a ser suprimidas.

5.5 Análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

O STF foi instado a julgar demandas que envolvem imunidades tributárias em suas relações com o princípio federativo em, ao menos, três oportunidades.

A primeira se refere à criação do IPMF, de competência da União, criado pela EC n. 03/93, que previa o afastamento da imunidade dos entes políticos.

A segunda envolve uma série de casos em que se discute a extensão da imunidade dos entes políticos em relação às empresas públicas, como os Correios e a Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária (INFRAERO).

A terceira diz respeito às medidas compensatórias previstas para os Estados em função da perda de arrecadação decorrente da expansão da imunidade do ICMS para todos os produtos exportados promovida pela EC n. 42/2003.

5.5.1 Inconstitucionalidade da restrição à imunidade dos entes políticos

A EC n. 03/1993, no art. 2º, concedeu à União competência para instituir, mediante LC, IPMF, prevendo, dentre outras regras, a não aplicação das imunidades constitucionais para impostos previstas no art. 150, VI da CF, dentre as quais se encontra a imunidade dos entes políticos.

A constitucionalidade da emenda foi questionada perante o STF através da ADI n. 939/DF, relatada pelo Min. Sydney Sanches. O âmbito de abrangência da

¹⁹¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário, vol. III: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 192.

¹⁹² COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 211.

ação envolve a discussão não só da invalidade do afastamento da imunidade dos entes políticos, mas também outras inconstitucionalidades representadas pela violação a direitos fundamentais do contribuinte como a regra de anterioridade e as demais imunidades a impostos afetadas.

Foi a primeira vez, no regime Constitucional de 1988, que uma EC teve sua inconstitucionalidade reconhecida pelo STF.

No que se relaciona com o princípio federativo, interessa a análise da posição do STF apenas sobre o afastamento da imunidade recíproca para a cobrança do IPMF. Em suma, a discussão levada à Excelsa Corte nessa parte se concentra na verificação sobre a violação à cláusula pétrea insculpida no art. 60, §4º, I da CF, que protege a forma federativa de Estado.

A conclusão do julgamento foi, por maioria, pela declaração de inconstitucionalidade da expressão “o art. 150, III, b e VI, nem”, contida no §2º do art. 2º da EC n. 03/93, mas todos os votos ressaltaram a impossibilidade de afastamento da imunidade dos entes políticos por EC, concentrando-se as divergências em outros pontos sob análise dos julgadores.

É interessante notar que os votos dos ministros demonstram a importância da imunidade recíproca como decorrência direta e inafastável do princípio federativo, já que seria uma contradição a convivência da paridade entre os membros da federação, que demanda ausência de hierarquia, com a possibilidade de exercício do poder de tributar uns aos outros.

Destaca-se trecho do voto do Min. Celso de Mello:

A constituição do Brasil, ao institucionalizar o modelo federal de Estado, perfilhou, a partir das múltiplas tendências já positivadas na experiência constitucional comparada, o sistema do federalismo de equilíbrio, cujas bases repousam na necessária igualdade político-jurídica entre as unidades que compõem o Estado Federal.

Desse vínculo isonômico, que parifica as pessoas estatais dotadas de capacidade política, deriva, como uma de suas consequências mais expressivas, a vedação – dirigida a cada um dos entes federados – de instituição de impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços uns dos outros.

A imunidade tributária recíproca – consagrada pelas sucessivas Constituições republicanas brasileiras – representa um fator indispensável à preservação institucional das próprias unidades integrantes da Federação.

Assim, o STF, ao reconhecer a inconstitucionalidade do afastamento do preceito do art. 150, VI, “a” da CF/88 por violação à cláusula pétrea que protege o princípio federativo, deixou claro que o poder de tributar conferido aos entes políticos não pode, nem por EC, ser utilizado em detrimento das demais unidades federadas, que devem manter suas relações preservando a autonomia, a lealdade e o equilíbrio que proporcionam a integração do Estado brasileiro.

5.5.2 Extensão da imunidade dos entes políticos às empresas públicas

O STF, em diversas ocasiões, foi chamado a decidir sobre a extensão da imunidade dos entes políticos, especialmente por conta da interpretação a ser dada ao art. 150, §2º e §3º da CF, segundo os quais a imunidade é extensiva às autarquias e às fundações mantidas pelo Poder Público em relação ao patrimônio, renda e aos serviços vinculados ou decorrentes das suas finalidades essenciais, não, se aplicando, porém, com relação à exploração de atividade econômica pelo Estado regida pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou remuneradas pelos usuários por tarifas ou preços.

Como exemplo dos debates na Corte está o caso da imunidade da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (EBCT), julgado pelo STF no RE n. 407.099, sob relatoria do Ministro Carlos Velloso, interposto contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que decidiu que a imunidade recíproca alcança apenas autarquias e fundações, não sendo extensível às empresas públicas, especialmente porque a empresa cobra tarifas dos usuários pelos serviços prestados.

O STF decidiu pela extensão da imunidade do art. 150, VI, “a” EBCT, fazendo uma distinção entre as empresas públicas que atuam em regime de concorrência, regidas pelas normas relativas às empresas privadas, e as empresas públicas que atuam como delegatárias de serviços públicos ou de atos de poder de polícia, já que estas são *longa manus* dos entes políticos na consecução das suas funções básicas e essenciais, sendo o serviço de correios exclusivo e de prestação obrigatória pela União, conforme art. 21, X, da CF.

Em outro caso EBCT, no Agravo Regimental na Ação Cível Originária (ACO) n. 811, sob relatoria do Ministro Gilmar Mendes, o STF analisou o caso sob a perspectiva das atividades da empresa que têm nítida natureza econômica, como o

serviço bancário “Banco Postal” e o Serviço de Encomenda Expressa Nacional (SEDEX), quando se confirmou que ainda assim a imunidade não poderia ser afastada.

A imunidade recíproca, todavia, foi negada aos serviços notariais e de registros públicos delegados a particulares, no julgamento da ADI n. 3.089, relatada pelo Min. Carlos Ayres Brito, sendo o relator para o acórdão o Ministro Joaquim Barbosa. A Corte, por maioria, entendeu que os serviços em questão são atividades próprias do Poder Público, porém obrigatoriamente prestados em caráter privado, pela disposição do art. 236 da Constituição.

Há um caso interessante também envolvendo o Instituto Nacional de Reforma Agrária (INCRA), julgado pelo STF no RE n. 242.827, relatado pelo Ministro Menezes Direito. Na ocasião, a autarquia, por conta de uma desapropriação, absorveu uma unidade agroindustrial, passando a exercer a atividade diretamente, pelo que o Estado de Pernambuco efetuou lançamento de ICMS sobre a circulação de mercadorias promovida pelo órgão. A Excelsa Corte entendeu que a imunidade recíproca deve ser mantida, tendo em vista que o exercício da atividade pelo INCRA se deu no âmbito da sua destinação social em área de conflito, não havendo interesse econômico ou intuito lucrativo.

A INFRAERO também foi alvo de tentativa de tributação por parte dos entes federados. O STF julgou o ARE n. 638.315, relatado pelo Min. Cezar Peluzo. Na ocasião foi reconhecida que a empresa é alcançada pela imunidade recíproca, já que prestadora de serviço público.

Outro debate interessante no STF se encontra na extensão imunidade dos entes políticos em relação ao IPTU cobrado aos arrendatários ou locatários dos bens da INFRAERO. O entendimento da Corte era no sentido da aplicação imunidade, pois os possuidores do bem detinham posse precária em decorrência de contrato de concessão de uso, e, sendo o bem da União, o art. 150, VI, “a” da CF o protegeria da tributação, conforme foi decidido no RE n. 451.152, relatado pelo Min. Gilmar Mendes.

A Excelsa Corte, entretanto, reviu o seu entendimento no julgamento do RE n. 434.251, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, posteriormente substituído pelo Ministro Edson Fachin. Na ocasião do seu voto, o Ministro Joaquim Barbosa trouxe interessante sistematização sobre a imunidade recíproca:

- 1) A imunidade é “subjativa”, isto é, ela se aplica à propriedade, bens e serviços utilizados na satisfação dos objetivos institucionais iminentes do ente federado, cuja tributação poderia colocar em risco a respectiva autonomia política. Em consequência, é incorreto ler a cláusula de imunização de modo a reduzi-la a mero instrumento destinado a dar ao ente federado condições de contratar em condições mais vantajosas, independentemente do contexto;
- 2) Atividades de exploração econômica, destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares, devem ser submetidas à tributação, por apresentarem-se como manifestações de riqueza e deixarem a salvo a autonomia política. Em decorrência, a circunstância de a atividade ser desenvolvida em regime de monopólio, por concessão ou por delegação, é de todo irrelevante;
- 3) A desoneração não deve ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre-concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita. Em princípio, o sucesso ou a desventura empresarial devem pautar-se por virtudes e vícios próprios do mercado e da administração, sem que a intervenção do Estado seja favor preponderante.

A exposição do Ministro Joaquim Barbosa é ilustrativa da evolução da interpretação do STF sobre o tema, na medida em que reconhece que a imunidade recíproca é uma proteção ao pacto federativo, e não ao contribuinte particular. Deste modo, permitir a tributação do particular que usa bem público não gera risco ao equilíbrio entre os entes federativos e salvaguarda o princípio da livre concorrência previsto no art. 170, IV, da CF.

Assim, concluímos que o STF interpreta de forma adequada o tema relativo à extensão das imunidades dos entes políticos, que é uma imunidade ontológica, salvaguarda do princípio federativo, não podendo servir de justificativa para a obtenção de vantagens competitivas em situações em que o Poder Público concorre com o particular ou que represente vantagens competitivas para agentes de mercado.

5.5.3 Compensações à perda de arrecadação em função da ampliação de imunidades

O art. 155, §2º, X, “a” da CF/88, na sua redação original, imunizava do ICMS as operações que destinavam ao exterior produtos industrializados, excluídos os produtos semielaborados definidos em LC.

A EC n. 42/2003 modificou o dispositivo para expandir a imunidade do ICMS para todas as exportações de mercadorias para o exterior, inclusive os serviços

prestados a destinatários no exterior, sendo assegurado ao contribuinte o direito ao crédito do imposto pago nas operações anteriores.

A alteração engendrada resultou em significativas perdas de arrecadação para os Estados, especialmente aqueles cuja atividade de exportação representam importante segmento da atividade econômica.

Como forma de manter o equilíbrio federativo, a mesma emenda criou um mecanismo de compensação para os Estados através da inserção do art. 91 no ADCT, segundo o qual a União entregará recursos adicionais aos Estados, conforme critérios a serem definidos em LC, “podendo considerar as exportações para o exterior de produtos primários e semielaborados, a relação entre as exportações e as importações”, bem como “os créditos decorrentes de aquisições destinadas ao ativo permanente e a efetiva manutenção e aproveitamento do crédito do imposto” decorrentes das exportações.

Enquanto não editada a referida LC, seriam utilizados os critérios de partilha então vigentes, previstos no art. 31 e anexo da LC n. 87/96.

Ocorre que até 2013, ou seja, passados mais de dez anos da edição da EC n. 42/2003, a LC prevista no art. 91 do ADCT não havia sido editada, razão pela qual o Governador do Estado do Pará ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) n. 25, relatada pelo Min. Gilmar Mendes, requerendo, ante a omissão do Congresso Nacional, que fossem tomadas medidas necessárias tendentes a conferir efetividade a previsão do art. 91 do ADCT, fixando-se prazo para a ação do poder legislativo.

Nos seus votos, os Ministros do STF expressam a importância que o federalismo fiscal e a partilha de recursos representam para a autonomia financeira dos entes políticos e, portanto, para o princípio federativo. O Ministro Gilmar Mendes assevera:

A inclusão da norma do art. 91 do ADCT veio, portanto, claramente no sentido de oferecer uma medida compensatória em face das perdas experimentadas de maneira especialmente gravosa pelos estados exportadores em prol de um objetivo nacional: o favorecimento das exportações.

De um lado, há razões para crer que a desoneração veio a bem do desenvolvimento nacional e pôs em prática o princípio que coíbe a exportação de impostos. De outro, não tenho dúvidas em afirmar que a supressão de competência tributária pode afetar, em certa medida, a autonomia financeira dos entes subnacionais, notadamente

aqueles em cujo território se desenvolve com mais ênfase a atividade de exportação de produtos primários e semielaborados.

Por isso, o mecanismo de transferência de recursos, em tese, poderia representar um importante instrumento de federalismo cooperativo, de sorte a atenuar os impactos financeiros decorrentes da desoneração promovida pela EC 42/2003 nas contas estaduais.

Nesta esteira, o STF julgou procedente a ação para declarar a mora do Congresso Nacional quanto à edição da LC prevista no art. 91 do ADCT e fixou prazo de 12 meses para que a omissão fosse sanada. Indo além, estabeleceu ainda que, persistindo a mora, caberá ao Tribunal da Contas da União, observando os critérios dispostos na norma do ADCT, fixar o montante total a ser repassado pela União, a ser repartido entre os Estados e o DF considerando os entendimentos a serem mantidos por estes no âmbito do CONFAZ.

A decisão em análise demonstra a importância da manutenção do equilíbrio entre a arrecadação dos entes federados. Ao nosso ver, o mecanismo compensatório previsto no art. 91 do ADCT é, além de uma justa e adequada forma de manutenção da autonomia da federação e harmonia entre seus membros, uma condição de validade da EC que, ao ampliar a imunidade das exportações, reduziu parcialmente competência dos Estados para instituir o ICMS.

6 MODIFICAÇÕES DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E AUTONOMIA DOS ENTES FEDERADOS

O princípio federativo, enquanto cláusula pétrea, impõe limites ao poder de reforma da Constituição e, conseqüentemente, às possibilidades de modificação das competências tributárias.

Embora não seja possível esgotar, em abstrato, todas as hipóteses de vulneração ao princípio federativo, é viável analisar algumas situações em que o princípio federativo, especialmente na dimensão da autonomia dos entes federados, seria afetado a partir das propostas debatidas por doutrinadores em nível acadêmico e, também, tendo em vista as modificações já realizadas pelo poder constituinte derivado neste âmbito.

Assim, prosseguiremos para esclarecer as premissas que derivam do princípio federativo e que impedem, ou condicionam, o poder reformador da Constituição.

6.1 Impossibilidade de garantia da autonomia dos entes federados apenas pela participação no produto da arrecadação dos tributos

Um debate que merece atenção e tem importantes consequências no tema central da tese é o que versa sobre exigência de que os entes federativos possuam competência tributária como condição para a autonomia financeira.

Estudiosos da doutrina nacional, como Tácio Lacerda Gama¹⁹³, Luís Eduardo Schoueri¹⁹⁴ e Raquel Cavalcanti Machado¹⁹⁵ defendem a ideia de que possuir competência tributária não é condição essencial para a autonomia dos entes federados, de modo que a matéria não é alcançada pela cláusula pétrea que protege o princípio federativo.

Os autores partem da premissa de que autonomia financeira estará presente sempre que o ente federativo disponha de recursos suficientes para exercer e realizar as competências que lhes são outorgadas constitucionalmente.

¹⁹³ GAMA, Tacio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009.

¹⁹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

¹⁹⁵ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014.

A partir dos ensinamentos de Antônio Roberto Sampaio Dória¹⁹⁶, que explica que a discriminação de receitas tributárias pode ocorrer tanto pela fonte (competência tributária) quanto pelo produto (o recebimento de repasses vinculados diretamente ou através de fundos), os referidos autores entendem a participação pelo produto pode assegurar as receitas necessárias para garantir a autonomia financeira dos entes federados.

Tácio Lacerda Gama¹⁹⁷ defende que a autonomia financeira não é dependente, exclusivamente, da instituição e arrecadação de tributos e conclui que, uma vez assegurada a participação no produto da arrecadação por parte do ente federado, a restrição ou ampliação de competências impositivas não compromete a sua autonomia financeira e, conseqüentemente, a forma federativa de Estado, admitindo, inclusive, o aumento no grau de concentração da arrecadação tributária por parte de um dos entes, sem que com isso se viole a cláusula pétrea.

Raquel Cavalcanti Machado afirma que, em tese, seria possível a existência de uma federação em que o ente central cobra todos os tributos e partilha, de forma compulsória e automática, o produto da arrecadação com os demais entes federados¹⁹⁸, embora em seguida reconheça que isto retiraria importante parcela da autonomia dos entes periféricos.

A doutrina em referência tem como argumento central a ideia de que autonomia financeira se relaciona com a obtenção de recursos necessários para as suas atividades, não se confundindo com a competência tributária, que seria apenas um dos meios de garantir a arrecadação.

É importante anotar, neste ponto, que a lição de Sampaio Dória não alcança as mesmas conclusões apresentadas pelos autores supracitados. O autor defende que a discriminação de rendas, especialmente a impressão de caráter privativo à competência tributária, é elemento accidental ou secundário da definição do federalismo fiscal, mas que a atribuição de competência tributária seria requisito axiomático para assegurar independência política da federação¹⁹⁹.

¹⁹⁶ DORIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de rendas tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 20.

¹⁹⁷ GAMA, Tacio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009.

¹⁹⁸ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 58.

¹⁹⁹ DORIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de rendas tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 15.

A perspectiva de que o princípio federativo não se esgota na autonomia financeira dos entes federados e de que o sistema tributário nacional engloba normas que tocam outros aspectos do nosso federalismo, leva a conclusões diferentes das apresentadas.

Neste sentido, para que se preserve o princípio federativo, não é bastante que os entes federativos tenham recursos financeiros, é essencial a existência de competência tributária para que cada ente possa estruturar sua política fiscal e, também, através da utilização de tributos de forma extrafiscal, induzir comportamentos.

Não se ignora a importância dos repasses obrigatórios. Em um modelo de federação cooperativa, os repasses de recursos entre os entes federados são fundamentais para fomentar a integração federativa e construir políticas de desenvolvimento regional²⁰⁰. O isolamento financeiro dos entes federativos não encontra guarida no modelo da CF/88, em que os repasses também são instrumentos de diminuição das desigualdades regionais.

Porém, a preservação de esfera de competência tributária própria para os entes federados é fundamental na medida em que garante não só a autonomia financeira, como a autonomia política do ente periférico²⁰¹, que é independente do poder central naquele âmbito de atuação.

Deve-se observar, ainda, que por mais que determinados repasses constitucionais sejam obrigatórios, é o ente que institui o tributo que constrói política fiscal e pode conceder isenções e benefícios, definir as alíquotas e determinar o montante a ser arrecadado, caso em que os entes periféricos estão integralmente sujeitos ao resultado das decisões do ente central²⁰².

O debate tem implicações relevantes. Informações do Senado Federal²⁰³ dão conta que no período entre 2008 e 2012, os Estados e Municípios perderam 190,1

²⁰⁰ SCAFF, Fernando Facury. Aspectos financeiros do sistema de organização territorial do Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 112, 2005.

²⁰¹ “A técnica de atribuição de competência é de grande importância porque tem a virtude de descentralizar o poder político” (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 35).

²⁰² Sobre o tema HOVARTH, Estevão. A questão do “incentivo com o chapéu alheio” entre União e Estados – RE 705.423/SE, tema 653/RG-STF. In: SCAFF, Fernando Facury et al. **Federalismo(s) em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019.

²⁰³ BRASIL. Senado Federal. **Receitas tributárias são concentradas pela União**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/emdiscussao/edicoes/pacto-federativo/partilha-dos-tributos> Acesso em: 22 nov. 2019.

bilhões de reais em decorrência de isenções concedidas pela União em impostos compartilhados.

Neste caso, deve-se observar, não se trata de isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, III da Constituição, mas do ente competente exercendo plenamente os seus poderes constitucionais, desonerando operações que estão sujeitas aos seus próprios tributos. Ocorre que os efeitos negativos das políticas do ente competente na arrecadação do tributo afetam o montante a ser repassado aos demais entes.

Verifica-se, então, que os repasses constitucionais, mesmo obrigatórios, dependem da política do ente que titulariza a competência tributária, de modo que os entes destinatários dos repasses estão sujeitos a perda de receitas pela concessão de isenções ou benefícios fiscais, ou mesmo por eventual não instituição dos tributos pelos destinatários da competência tributária, que, como se sabe, com exceção do ICMS, é facultativa. Em momentos de déficit, como lembra Andrei Pitten Velloso²⁰⁴, o ente federativo que depende exclusivamente de repasses não teria como incrementar a sua arrecadação.

Assim, defende-se que, embora as competências tributárias possam ser alvo de reorganização por EC, não se pode extinguir o poder dos entes federados instituírem tributos próprios, sob a justificativa de que haverá participação no produto da arrecadação de outro ente, sob pena de se violar o princípio federativo, cláusula pétrea. Mero repasse do produto da arrecadação não garante autonomia financeira aos membros da federação.

6.2 Impossibilidade de modificação de competências diminuir o potencial arrecadatário dos entes federados

Como visto, um aspecto relevante da autonomia federativa é capacidade de o ente político dispor de recursos em volume suficiente para fazer frente às suas missões constitucionais. Assim, embora se defenda que apenas dispor de recursos não é elemento suficiente para garantir a autonomia federativa, o potencial arrecadatário não deixa de ser fundamental para autonomia.

²⁰⁴ VELLOSO, Andrei Pitten. Repartição de receitas tributárias e autonomia federativa. In: GOMES, Marcos Lívio; ABRAHAM, Marcos; TORRES, Heleno Taveira: **Direito financeiro na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**: homenagem ao Ministro Marco Aurélio. Curitiba: Juruá, 2015, p. 92

Deste modo, pode-se afirmar que para não violar o núcleo essencial do princípio federativo, eventual EC que venha a modificar competências tributárias não pode resultar na diminuição da potência arrecadatória dos entes federados, especialmente dos entes periféricos, sob pena de incorrer em violação da cláusula pétrea do princípio federativo.

Vislumbra-se ao menos três hipóteses de modificações de competência que podem aquinhoar substancialmente a capacidade financeira dos entes federados: a instituição de imunidades que abranjam situações de alto potencial arrecadatório; a extinção parcial ou total de competência através da modificação do seu alcance material; ou a transferência de competência de um ente federado para outro ente federado.

Nestes casos defende-se que o ente que perdeu potencial arrecadatório deve ser compensado, sob pena de inconstitucionalidade da emenda.

A hipótese de ampliação de imunidades foi analisada na parte que tratamos das modificações de imunidades, quando se verificou que, havendo alto impacto arrecadatório, é fundamental que a EC preveja mecanismos de compensação para os entes federados prejudicados.

A hipótese de vulneração da capacidade arrecadatória das pessoas políticas através da extinção total de competência impositiva também está presente na realidade das modificações à CF/88. É o caso da EC n. 03/1993, que, dentre outras providências, tratou de extinguir a competência tributária dos Municípios para instituir IVVC líquidos e gasosos (art. 156, III da CF), bem como a competência dos Estados para instituir o adicional de IR (art. 155, II da CF).

Nesta ocasião, em que pese a extinção de competência tributária dos Estados e dos Municípios, não houve a previsão de qualquer compensação financeira pela perda de capacidade arrecadatória, restando, simplesmente, suprimida a competência dos entes federados para impor os tributos em questão.

Trata-se, pois, de hipótese de modificação de competência tributária promovida por EC que viola a cláusula pétrea do princípio federativo na sua dimensão de autonomia, na medida que, sem justificação constitucional plausível, vulnera a capacidade arrecadatória – ainda que potencial – dos Estados e dos Municípios sem a atribuição de contrapartida.

A possibilidade aventada de vulneração da autonomia do ente federado com a transferência da competência de determinado tributo para outro ente encontra

exemplo concreto após a promulgação da CF/88 também no caso da tributação sobre os combustíveis.

Como visto, a EC n. 03/1993 extinguiu a possibilidade de os Municípios instituírem o IVVC, porém a tributação da venda dos combustíveis passou a ser passível de tributação por parte da União através da CIDE prevista no §4º do art. 177 da CF/88, inserido pela EC n. 33/2001, que veio a ser instituída no mesmo ano pela Lei n. 10.336/2001.

Percebe-se, neste caso, a partir da conjugação das Emendas Constitucionais n. 03/91 e 33/01, que a extinção da competência municipal para tributar a venda a varejo de combustíveis foi, embora com um grande lapso de tempo, transferida à União que passou a poder gravar aquela materialidade com a CIDE.

Observe-se que havia, inclusive, previsão expressa na Constituição (art. 155, §3º) de não incidência de mais nenhum tributo sobre a venda de combustíveis, que não o IVVC, o ICMS e Imposto de Importação, previsão que foi alterada também pela EC que autorizou a instituição da CIDE-Combustíveis.

Assim, em um primeiro momento a extinção do IVVC abriu espaço para a posterior instituição da CIDE-Combustíveis pela União, sem que houvesse qualquer garantia de compensação para os Municípios. Apenas em 2003, com EC n. 42, se previu a repartição de um percentual de 25% para os Estados (art. 159, III da CF), sendo também 25% deste montante destinado aos Municípios (art. 159, III, §4º da CF). O percentual dos Estados foi posteriormente ampliado pela EC n. 44/2004 para 29%.

Deste modo, embora não tenha havido uma transferência direta de competência dos Municípios para a União, pode-se defender que ocorreu a transferência de forma indireta, com a supressão de possibilidade de tributação por parte dos municípios com a posterior ampliação dos poderes da União para instituir a CIDE-Combustíveis, o que viola o princípio federativo.

Em síntese, defende-se que o princípio federativo não impede, *prima facie*, a modificação de competências tributárias, através da criação de imunidades, extinção ou transferência de competências, porém impõe condições para que estas mudanças sejam adequadas à Constituição.

É necessário que a mudança esteja amparada no fomento a princípio constitucional que a justifique e seja adequada para a consecução do objetivo almejado.

A perda arrecadatória decorrente de medida que remova parcialmente a competência tributária do ente federado pode ser compensada por aumento nos repasses a que o ente faz jus, desde que a referida mudança não implique na perda da capacidade de instituir sua própria política fiscal e utilizar o tributo com fins extrafiscais.

Caso a mudança implique na perda da capacidade de instituir sua própria política fiscal e utilizar determinado tributo com fins extrafiscais, o ente federado deve ser compensado com a atribuição de nova competência tributária, com potencial arrecadatório semelhante.

6.3 Possibilidade de modificação da privatividade de competências

Privatividade da competência tributária significa a exclusividade conferida ao ente federado para instituir tributo sobre determinada hipótese, o que implica na proibição de exploração daquele campo destinado a um dos entes políticos por qualquer outro membro da federação²⁰⁵.

A CF/88 atribuiu campos exclusivos para as diversas categorias de entes federados instituírem seus tributos, havendo ainda a possibilidade de a União instituir impostos extraordinários que, nos termos do art. 154, II da CF, poderiam alcançar impostos compreendidos na competência tributária dos demais entes federados no caso de guerra externa ou sua iminência. Além desta exceção, a outorga de competências para a instituição de impostos no regime atual é marcada pela privatividade.

É inegável que a rigidez da repartição dos campos de competência favorece a autonomia dos entes federados, na medida que impede os conflitos que decorreriam da imposição desordenada de tributos sobre as mesmas hipóteses de incidência. Como adverte Raquel Cavalcanti Machado²⁰⁶, existe a possibilidade de um ente federativo impor o tributo de tal forma gravoso que viesse a capturar toda a capacidade contributiva manifestada pelo contribuinte, retirando o espaço dos demais entes de tributar aquela hipótese. A possibilidade de bitributação poderia

²⁰⁵ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 106.

²⁰⁶ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 59.

ainda tender para a confiscatoriedade, em prejuízo a direitos fundamentais dos contribuintes.

Embora pertinente a preocupação, o estabelecimento campos privativos de competência é apenas uma forma de mitigar eventuais conflitos de competência e a tendência confiscatória da tributação de bases idênticas, sendo possível o uso de outros mecanismos, como, por exemplo, a limitação das alíquotas máximas a serem aplicadas por cada um dos entes.

Neste sentido, é interessante observar a experiência de outras federações. Geraldo Ataliba²⁰⁷, defensor da rigidez do sistema tributário e da repartição de competências, analisou os sistemas tributários de federações como os Estados Unidos, Argentina, Alemanha e México, concluindo que o aspecto da rigidez e repartição privativa de competências é uma peculiaridade do sistema brasileiro. Diante deste quadro, é difícil que se defenda que a repartição realizada da forma com que fez o constituinte de 1988 seja condição do princípio federativo.

Não se quer, com isso, dizer que tenhamos que importar outros modelos de federalismo que, como se sabe, possui formas adaptáveis às mais diversas realidades, sendo diferente em cada local, mas que o poder constituinte derivado, desde que adote determinados cuidados para não afetar o núcleo do princípio federativo e de direitos fundamentais do contribuinte, pode vir a deliberar pela mudança do modelo rígido de repartição de competências.

Nesta linha, Antônio Roberto Sampaio Dória²⁰⁸ ensina que a repartição de competências de modo privativo não é característica ínsita ao regime federativo, sendo plenamente possível – e assim o é em diversas federações – a atribuição de competências comuns para os entes federados.

Deve-se lembrar também que a CF/88, na redação original, contemplou o adicional de IR de competência dos Estados²⁰⁹, espécie de tributo que suplanta a característica da privatividade. A mesma Carta atribui à União, em determinadas hipóteses, o poder de exercer a competência extraordinária para alcançar bases reservadas aos demais entes federados, ou seja, o tema não pode ser visto como um dogma.

²⁰⁷ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 67-88.

²⁰⁸ DORIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de rendas tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972.

²⁰⁹ CONTI, José Maurício. **Federalismo fiscal e fundos de participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 24-25.

Temos no Brasil uma experiência semelhante no Simples Nacional, que, em que pese não represente uma unificação de competências propriamente dita, autoriza a arrecadação conjunta de oito tributos de competências de entes distintos (da União, o IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS e CPP; dos Estados, o ICMS; e dos Municípios, o ISS), que são calculados sobre a mesma base: a receita bruta do contribuinte.

O que se defende, então, é que embora o constituinte tenha optado pelo modelo de atribuições de competência de forma privativa, o princípio federativo, a priori, não seria um empecilho para que, através de emenda, houvesse a atribuição de competências comuns.

6.4 Impossibilidade de imposição de adoção de alíquotas únicas para os entes federados

A edição da EC para possibilitar a instituição de competências comuns para os entes federativos tributarem determinadas hipóteses é possível. Nestes casos, mecanismos de prevenção de conflitos, como o estabelecimento de alíquotas máximas para cada ente podem ser utilizados.

A atribuição de alíquotas máximas e mínimas para determinados tributos não é novidade no sistema constitucional tributário brasileiro. Inúmeros são os exemplos: há hipóteses de fixação no texto constitucional da alíquota mínima, como é o caso da alíquota de um por cento para o ouro como ativo financeiro ou instrumento cambial (art. 153, §5º da CF), e casos em que o constituinte delega a tarefa para o Senado Federal, como ocorre a alíquota máxima do ITCMD (art. 155, §1º, IV da CF) e das alíquotas máximas e mínimas do ICMS (art. 155, §2º, V, “a” e “b” da CF), das alíquotas dos combustíveis que são unificadas e deliberadas em conjunto (art. 155, §4º, IV da CF), ou a alíquota mínima do IPVA (art. 155, §6º, I da CF), ou o legislador complementar, como no caso das alíquotas mínimas e máximas do ISS (art. 156, §3º, I da CF).

A criação de um campo de restrição de alíquotas tem duas justificativas: evitar a competição fiscal predatória e, portanto, a erosão da base tributável²¹⁰, e impedir o agravamento da carga tributária para que não se alcance efeito confiscatório.

Dentro do exercício da competência comum ou concorrente, como exposto, há fundamento para a atribuição de faixas de alíquotas que podem vir a ser adotadas pelos entes federados, mas não há espaço para alíquota única.

Os defensores da alíquota única apontam como suas vantagens o favorecimento da arrecadação, a dispensa de classificação de bens e serviços, a promoção de poder do cidadão contribuinte, a não afetação dos preços relativos dos bens, a simplificação do sistema, a suposta garantia de isonomia, bem como o crescimento econômico²¹¹.

Como se percebe, não há nas ponderações em defesa da alíquota única nenhum ponto que demonstre preocupação com o princípio federativo.

Ao contrário do que se aponta, parece que a alíquota única violaria o princípio da isonomia, por ser regressiva e alcançar com a mesma gravosidade expressões distintas de capacidade contributiva²¹². Violaria, ainda, injustificadamente, o princípio federativo na faceta da autonomia, já que esta pressupõe a possibilidade de potencializar a arrecadação nos momentos de déficit fiscal e também utilizar os tributos de forma extrafiscal, o que seria impossibilitado.

Deste modo, para que seja constitucional eventual emenda que venha a atribuir competências comuns para os entes federados, embora seja possível o estabelecimento de alíquotas máximas, é fundamental que não se venha a tolher a possibilidade de que estes venham a fixar suas próprias alíquotas.

6.5 Garantia de participação dos entes federados nos órgãos colegiados

A atribuição de competências para que os entes federados instituem tributos sobre a mesma hipótese pode se dar a partir de um modelo em que a administração

²¹⁰ Também denominada de “corrida ao fundo do tacho”. FERREIRA, Sérgio Guimarães. Guerra Fiscal: competição tributária ou corrida ao fundo do tacho? **Boletim da Secretaria de Assuntos Fiscais do BNDES – Informe-se**, Rio de Janeiro, n. 4, jan. 2000.

²¹¹ CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **Alíquota Única do IBS**. Versão 4.0. São Paulo: CCiF, junho de 2017. Disponível em: <https://goo.gl/TnNWpf> Acesso em: 28 nov. 2020.

²¹² SOUZA, Hamilton Dias de; ÁVILA, Humberto; CARRAZZA, Roque Antônio. A reforma tributária que o Brasil precisa – parte I. **Conjur**, 08 nov. 2019. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2019-nov-08/opiniao-reforma-tributaria-brasil-parte> Acesso em: 22 nov. 2020.

do tributo ocorra de forma descentralizada, isto é, cada ente a cuidar de todos os aspectos normativos e operacionais da sua arrecadação, ou de forma unificada, através de órgão colegiado ou agência de arrecadação.

Em se tratando de federalismo, é admissível, a partir dos princípios da cooperação e da integração, que haja a coordenação dos assuntos que são comuns aos entes federados para que se obtenha maior eficiência na atividade arrecadatória. Há também inegáveis efeitos positivos para os contribuintes em função da redução da burocracia. Esta integração arrecadatória é defendida por Mizabel de Abreu Machado Derzi²¹³ e também por Heleno Taveira Torres²¹⁴, para quem a administração tributária tem dever de eficiência, de modo que não se pode conviver com administrações tributárias isoladas.

Para que se cogite a administração unificada das funções arrecadatórias dos tributos de competência comum é preciso cuidado especial com a autonomia dos entes federados. Se é certo que a cooperação e integração federativas apontam para a possibilidade desta escolha, o princípio da autonomia dos entes federados impõe que cuidados adicionais sejam observados na construção normativa da arrecadação e fiscalização conjuntas.

Primeiro, não se pode cogitar a concentração de todas as atividades em órgão subordinado a um ente federado sem que os outros possam participar das deliberações sobre os temas relacionados à arrecadação e fiscalização, em respeito também ao princípio da participação federativa.

Assim, é fundamental que se construa um órgão colegiado, em forma de agência, comitê gestor ou conselho, que tenha como princípio básico a representação de todas as categorias de entes federados que titularizem esta competência comum.

Deve-se, ainda, franquear acesso aos entes envolvidos às bases de dados e documentos relativos à atividade arrecadatória para que se possa averiguar que o repasse dos recursos a que faz jus acontece da forma correta.

²¹³ DERZI, Misabel Abreu Machado. Sobre confiança e desconfiança sistêmicas, federalismo e conflitos de competência. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado (Org.). **Competência Tributária**. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.

²¹⁴ TORRES, Heleno Taveira. Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico RFDPE**, ano 3, n. 5, p. 25-54, mar./ago. 2014. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/311934/mod_resource/content/1/D_HTO_Constitui%C3%A7%C3%A3o%20Finance.pdf Acesso em: 01 nov. 2020.

Há um exemplo recente no ordenamento brasileiro que caminha na direção da cooperação e integração federativa na arrecadação tributária. Trata-se da LC n. 175/2020, que institui o padrão nacional de obrigação acessória do ISS de qualquer natureza para os serviços previstos nos subitens 4.22, 5.3, 5.09, 15.01 e 15.09 da lista anexa à LC n. 116/2002, integrando Municípios e DF.

O referido instrumento legislativo prevê que o ISS destes serviços será apurado e declarado pelo contribuinte por meio de sistema eletrônico de padrão unificado em todo o território nacional, sendo que a definição do padrão e acompanhamento dos sistemas se dará através de regulação realizada pelo Comitê Gestor das Obrigações Acessórias do ISSQN (CGOA), criado pela mesma LC.

O referido comitê gestor será composto por representantes de Municípios de cada uma das regiões do Brasil, sendo metade dos assentos destinados a Municípios capital e a outra a Municípios não capital, por região, indicados pela Frente Nacional de Prefeitos (FNP) e pela Confederação Nacional de Municípios (CNM).

A participação de representantes dos entes federados dotados de competência tributária no colegiado e nas deliberações do Comitê Gestor é a materialização do princípio da participação federativa, de modo que, embora haja restrição na autonomia de cada um destes entes, há a comunhão de interesses na melhoria da eficiência arrecadatória.

Existem na norma, contudo, pontos criticáveis sob o ponto de vista federativo, como o impedimento de acesso amplo a dados, visto que, conforme art. 2º, §3º da lei, cada município acessará o sistema apenas em relação às informações da sua competência, o que acaba por impedir que o ente possa vir a exercer a atividade fiscalizatória e averiguar se há, por exemplo, contribuintes desviando a arrecadação para outros municípios que cobram alíquotas menores através da manipulação dos cadastros.

Há experiência de arrecadação conjunta, também, no caso do Simples Nacional. A EC n. 42/93 adicionou parágrafo único ao art. 146 da Constituição, prevendo a possibilidade de instituição de regime único de arrecadação de impostos e contribuições da União, dos Estados, do DF e dos Municípios, observando, dentre

outras premissas, que a arrecadação, fiscalização e cobrança poderiam ser compartilhadas²¹⁵.

Nesta esteira, a LC n. 123/06, que institui o Simples Nacional, também contempla um órgão colegiado de participação dos entes federados envolvidos: o CGSN, formado por 4 (quatro) representantes da União, 2 (dois) dos Estados e do DF e 2 (dois) dos Municípios.

Embora tanto no caso do Simples quanto da obrigação acessória unificada do ISS o assunto da participação nos conselhos tenha ocorrido em sede de LC, parece possível defender que a participação é exigência constitucional derivada do princípio federativo, sem a qual a unificação da atividade arrecadatória é inconstitucional.

Ante o exposto, pode-se afirmar que é legítima a opção de unificação das funções arrecadatórias e fiscalizatória dos tributos de competência comum, desde que garantida a participação dos entes federados competentes nos órgãos de deliberação colegiada, sem a qual haverá inexorável violação ao princípio federativo a ensejar a inconstitucionalidade da norma.

6.6 Análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

Em relação aos temas tratados relacionados à autonomia dos entes federados e o princípio federativo, apenas uma das controvérsias foi submetida à análise do STF, que julgou a possibilidade de exonerações tributárias concedidas por um dos entes políticos implicar em diminuição do repasse constitucionalmente previsto para os demais entes.

6.6.1 Efeitos das exonerações tributárias no repasse de recursos aos demais entes federados

O exercício da competência tributária implica na possibilidade de o ente tributante, nos limites impostos pela CF/88, exonerar parte ou totalidade da cobrança, como parte de construção da sua política fiscal.

Em relação aos tributos em que não há repartição do produto da arrecadação, o tema não enseja maiores discussões, porém quando se trata de tributos cujo valor

²¹⁵ SANTIAGO, Silas. **Simples nacional**: o exemplo do federalismo fiscal brasileiro. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 31.

arrecadado deve ser partilhado com os demais entes federativos, o tema ganha relevância sob o ponto de vista do princípio federativo face ao impacto que isto representa na arrecadação destes.

O STF teve oportunidade de julgar o tema em duas ocasiões.

No Recurso Extraordinário n. 572.762, relatado pelo Min. Ricardo Lewandowski, julgado com repercussão geral sob o tema n. 42, a Excelsa Corte apreciou o pleito do Município de Timbó contra o Estado de Santa Catarina, que havia instituído o Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense (PRODEC), através do qual, dentre outros incentivos, previa a postergação do ICMS de contribuintes que atendessem a determinados requisitos, levando, em consequência, o diferimento da arrecadação e dos repasses obrigatórios aos Municípios.

Neste caso há uma peculiaridade no incentivo, pois os recursos do ICMS eram arrecadados pelo Estado, repassados a um fundo que os transferia a um agente financeiro e, então, o valor era devolvido para a empresa no prazo de dois dias. Ocorre que o Estado de Santa Catarina deduzia o valor devolvido do cálculo dos repasses para os Municípios.

Os ministros reconheceram a inconstitucionalidade da norma do Estado de Santa Catarina. É interessante na análise dos votos que, além do argumento de que há a efetiva arrecadação do ICMS, posteriormente devolvido ao contribuinte e que o incentivo no caso era irregular pois foi concedido sem autorização do CONFAZ, avançou-se na fundamentação para consignar que mesmo em incentivos regulares os Estados não podem dispor da parcela equivalente ao repasse devido ao Município, o que representaria “cortesia com o chapéu alheio”. E mais, consignou-se que a parcela do imposto a que se refere o art. 158, IV, da CF, “não constitui receita do Estado, mas, sim, dos Municípios, aos quais pertencem de pleno direito”.

Em outra oportunidade, no RE n. 705.423, tema 653 de repercussão geral, de relatoria do Min. Edson Fachin, o STF voltou ao tema, desta vez para analisar a circunstância da diminuição da base de cálculo do FPM em decorrência da concessão de exonerações tributárias pela União do IR e do IPI. O Município de Itabi pleiteava que os repasses fossem realizados sobre o valor dos referidos tributos sem considerar as perdas decorrentes dos incentivos.

O caso difere daquele decidido no RE 572.762, já que naquela ocasião havia o ingresso dos recursos, com a posterior devolução, o que não ocorre no caso dos incentivos do IR e do IPI da União.

Da análise da fundamentação dos votos no RE 705.423, contudo, verifica-se que a Corte fixou premissas diametralmente opostas ao julgamento anterior, tendo decido no sentido de que é constitucional a concessão de incentivos pela União relativos ao IR e ao IPI em relação ao FPM e as respectivas quotas devidas às municipalidades, já que a competência tributária contempla o poder de exonerar o tributo.

Enquanto no caso dos Estados considerou-se que a receita da quota parte dos Municípios na arrecadação do ICMS não pertence aos Estados, no caso da União a premissa adotada foi no sentido de que no exercício da competência tributária as exonerações podem ser concedidas inclusive sobre a quota parte destinada ao repasse. É uma contradição.

Em voto divergente, em que defendia a aplicação das mesmas premissas já fixadas pela Corte nos casos anteriores que reconheceram a inconstitucionalidade da repercussão dos incentivos sobre os repasses obrigatórios, o Ministro Luiz Fux aponta a referida contradição e consigna:

É importante destacar que, embora a questão de fato em análise no presente caso não seja idêntica à do caso submetido à análise da Corte no RE 572.762, os fundamentos jurídicos utilizados naquele podem perfeitamente ser aplicados a este, sobretudo, no que concerne ao reconhecimento de que o direito do Município não estaria condicionado ao efetivo ingresso do tributo no erário estadual, porque constituiria receita própria do primeiro desde o seu surgimento, não podendo o Estado dela dispor livremente.

(...)

Daí porque o distinguishing entre o precedente firmado no RE 572.762 e o presente caso, conforme defendem alguns, revela verdadeira tentativa de alteração da jurisprudência desta Suprema Corte, aniquilando a tese que, por diversas vezes, foi e vem sendo aplicada pela jurisprudência deste Tribunal.

Assim, no cenário atual a jurisprudência do STF contempla dois temas de repercussão geral, de n. 42 e n. 653 respectivamente, com fundamentos absolutamente incompatíveis entre si, gerando insegurança para os jurisdicionados.

Ao nosso ver, as exonerações podem ser concedidas mesmo que impliquem em repercussão negativa aos repasses, caso contrário estar-se-ia criando uma

restrição ao exercício da competência tributária não prevista na Constituição, de modo que o STF deveria ter considerado no julgamento do RE 705.423 que houve uma evolução da jurisprudência, consignando expressamente a superação do precedente fixado no RE 572.762.

CONCLUSÕES

1. A CF/88 outorga competência aos entes federados através da utilização de conceitos e não de tipos. A noção de tipo para a outorga de competência permite resultados extensivos e analógicos incompatíveis não apenas com a segurança jurídica e os direitos fundamentais do cidadão, mas também com o princípio federativo, na medida em que a diminuição da certeza das hipóteses tributáveis potencializa os conflitos entre os membros da federação.

2. As características da competência tributária são inerentes ao regime jurídico que o texto constitucional impôs a esta figura. São um mecanismo útil de descrição do sistema, não se constituindo impedimentos às modificações de competência tributária por emenda à Constituição.

3. A CF/88, ao erigir ao status de cláusula pétrea a “forma federativa de Estado”, não torna imutável o desenho atual do conjunto de regras que regem os diversos aspectos da federação, mas consagra o princípio federativo como um dos mais importantes do sistema jurídico nacional. Assim, as competências tributárias podem ser modificadas por EC, porém suas mudanças devem se dar no sentido do aperfeiçoamento da federação e preservar o núcleo essencial do princípio federativo em todas as suas expressões.

4. Do princípio federativo derivam o princípio da autonomia dos entes federados, o princípio da participação, o princípio da lealdade federativa e o princípio da cooperação federativa e o princípio da integração. A autonomia dos entes federados deve ser vista em três dimensões: autonomia política, autonomia legislativa e autonomia financeira. O princípio da participação impõe a presença dos entes federados na formação das políticas nacionais. O princípio da lealdade preconiza que um ente não pode atuar em prejuízo dos demais entes federados, o que se aplica tanto nas relações verticais, entre entes de diferentes categorias, quanto nas relações federativas horizontais, entre os entes de mesmo nível. O princípio da cooperação federativa determina que os entes federados devem atuar em conjunto com os demais entes para a consecução de algum objetivo constitucionalmente definido. O princípio da integração demanda a diminuição das diferenças substanciais entre os entes federados. Sob o ponto de vista formal impõe a simetria na organização dos membros da federação. No âmbito material, determina o equilíbrio da existência de padrões mínimos na proteção de direitos

fundamentais e sociais entre os entes. Não se exige uniformidade plena, mas se protege a formação de antagonismos entre os membros da federação que poderiam levar a ruptura do pacto federativo.

5. O exercício da competência pelos entes políticos é expressão da sua autonomia e envolve o direito de escolher o seu modelo de política fiscal e conceder exonerações tributárias, dentro dos limites traçados pela Constituição. Os entes federativos podem utilizar as normas tributárias extrafiscais para o alcance dos seus interesses estratégicos, associados às necessidades e às prioridades coletivas da população local. O mau uso das normas extrafiscais representa grave problema na federação e os princípios da cooperação e da lealdade federativa autorizam o uso de emendas constitucionais para aperfeiçoar o sistema de repartição de competências e evitar a guerra fiscal, mesmo que isso implique na restrição de parcela da autonomia dos entes federados.

6. A imunidade recíproca ou mútua dos entes políticos decorre diretamente do princípio federativo e é condição necessária da sua eficácia, na medida em que impede que um ente venha a interferir na atuação dos demais através da instituição de impostos. Não há justificativa constitucionalmente plausível para que o poder constituinte derivado venha, por emenda, restringir a imunidade das pessoas políticas em toda a sua extensão, inclusive no que se refere às autarquias, fundações ou empresas públicas que atuem fora do regime de concorrência ou prestando serviço público essencial. Assim, a imunidade recíproca não pode ser restrita em nenhuma hipótese.

7. O princípio federativo demanda a interpretação sistemática do regramento do ICMS na Constituição, o que implica no reconhecimento de que há uma exceção implícita à regra do art. 155, §2º, II, “b” da CF, não se aplicando a obrigação de anulação do crédito de ICMS tomado quando da compra da mercadoria, quando a saída subsequente estiver albergada pela imunidade do ICMS nas operações que destinem petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica a outros Estados, prevista no art. 155, §2º, X, “b” da CF/88.

8. A criação ou expansão de imunidades por emendas à Constituição ampliam as situações em que os entes federados não podem instituir tributos, diminuindo, assim, a sua autonomia. A modificação é possível desde que a imunidade criada tenha por finalidade expandir a proteção a um direito fundamental

ou fomentar algum dos objetivos da República, e, caso o impacto arrecadatário seja relevante para as finanças dos entes federativos prejudicados, é essencial a previsão de mecanismos eficazes de compensação do ente federativo prejudicado, que pode se dar através da ampliação de repasses ou mesmo a criação de nova competência tributária.

9. As imunidades não podem ter o seu alcance restringido ou suprimido por EC, sob pena de violação da cláusula constitucional que veda o retrocesso em direitos fundamentais.

10. Embora as competências tributárias possam ser alvo de reorganização por EC, não se pode extinguir o poder dos entes federados instituírem tributos próprios, sob a justificativa de que haverá participação no produto da arrecadação de outro ente. Mero repasse do produto da arrecadação não garante autonomia financeira aos membros da federação.

11. O princípio federativo não impede, *prima facie*, a modificação de competências tributárias, através da criação de imunidades, extinção ou transferência de competências, porém impõe condições. É necessário que a mudança esteja amparada no fomento a princípio constitucional que a justifique e seja adequada para a consecução do objetivo almejado. A perda arrecadatária decorrente de medida que remova parcialmente a competência tributária do ente federado pode ser compensada por aumento nos repasses a que o ente faz jus, desde que a referida mudança não implique na perda da capacidade de instituir sua própria política fiscal e utilizar o tributo com fins extrafiscais. Caso a mudança implique na perda da capacidade de instituir sua própria política fiscal e utilizar determinado tributo com fins extrafiscais, o ente federado deve ser compensado com a atribuição de nova competência tributária, com potencial arrecadatário e indutor semelhante.

12. Em que pese o constituinte tenha optado pelo modelo de atribuições de competência de forma privativa, o princípio federativo não é um empecilho para que, através de EC, haja a atribuição de competências comuns, o que seria possível desde que criados mecanismos para mitigar potenciais conflitos federativos, como o estabelecimento das alíquotas máximas a serem aplicadas por cada um dos entes.

13. Para que seja constitucional eventual emenda que venha a atribuir competências comuns para os entes federados é fundamental que não se venha a tolher a possibilidade de que estes venham a fixar suas próprias alíquotas, sob pena

de violação ao princípio federativo na faceta da autonomia, já que esta pressupõe a possibilidade de potencializar a arrecadação nos momentos de déficit fiscal e também utilizar os tributos de forma extrafiscal, o que seria impossibilitado com a imposição de alíquota única.

14. É legítima a opção de unificação das funções arrecadatórias e fiscalizatória dos tributos de competência comum, desde que garantida a participação dos entes federados competentes nos órgãos de deliberação colegiada, sem a qual haverá violação ao princípio federativo a ensejar a inconstitucionalidade da norma.

BIBLIOGRAFIA

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALVES, Raquel de Andrade Vieira. **Federalismo fiscal brasileiro e contribuições**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

ALVIM, Eduardo Arruda; LEITE, George Salomão; STRECK, Lênio. **Curso de direito constitucional**. Florianópolis: Tirant Lo Blanch, 2018.

AMARO, Luciano. As cláusulas pétreas e o direito tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 21, p. 71-78, 1997.

_____. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ARRETCHE, Marta Teresa da Silva. **Democracia, federalismo e centralização no Brasil**. Rio de Janeiro: FGV e Fiocruz, 2012.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

_____. **República e constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **Segurança jurídica:** entre permanência, mudança e realização do direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **Competências tributárias:** um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018.

AZAMBUJA, Darcy. **Teoria geral do Estado.** 23. ed. Rio de Janeiro: Globo, 1984.

BACHOF, Otto. **Normas constitucionais inconstitucionais?** Trad. José Manuel M. Cardoso da Costa. Coimbra: Atlântico, 1977.

BACKER, Larry Catá. **Critical turnings in federalism.** Oklahoma: ECSA, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro.** 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

_____; DERZI, Mizabel de Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro: CTN comentado.** 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria geral do federalismo.** Rio de Janeiro: Forense, 1986.

_____. A federação e a revisão constitucional: as novas técnicas dos equilíbrios constitucionais e as relações financeiras. A cláusula federativa e a proteção da forma de estado na Constituição de 1988. **Revista de Direito Administrativo – RDA,** Rio de Janeiro, n. 202, out./dez. 1995.

_____. O princípio de subsidiariedade: conceito e revolução. **Revista de Direito Administrativo,** Rio de Janeiro, n. 200, p. 21-54, abr./jun. 1995.

_____. A federação e a revisão constitucional: as novas técnicas dos equilíbrios constitucionais e as relações financeiras, a cláusula federativa e a proteção da forma de Estado na Constituição de 1988. **Revista de Direito Administrativo,** Rio de Janeiro, n. 202, p. 49-60, out./dez. 1995.

BARCELOS, Ana Paula de. **Curso de direito constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições**: regime jurídico, destinação e controle. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. Conceitos constitucionais e competência tributária. In: SANTOS, Nélida Cristina dos; LIMA, José Antônio Balieiro; FRIGO JUNIOR, Gilberto (Coord.) **Temas de direito tributário**: estudos em homenagem a Eduardo Bottallo. Rio de Janeiro: Saraiva, 2013.

BARROS, Sérgio Resende de. Lei federal, lei federativa, lei nacional. In: RAMOS, Dircêo Torrecillas (Org.). **O federalista atual**: teoria do federalismo. Belo Horizonte: Arraes, 2013.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. Rio de Janeiro: Saraiva, 1996.

_____. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro: pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo. **Revista da EMERJ**, v.4, n.15, 2001.

_____. **Curso de direito constitucional contemporâneo**: conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Curso de direito constitucional contemporâneo**: conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Constitucionalismo democrático**: a ideologia vitoriosa do século XX. São Paulo: Migalhas, 2019.

_____. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

_____. Federalismo, isonomia e segurança jurídica: inconstitucionalidade das alterações na distribuição de royalties de petróleo. **Conjur**, Rio de Janeiro, 16 de junho de 2010. Disponível em:

<https://www.conjur.com.br/dl/parecer-luis-roberto-barroso-royalties.pdf>. Acesso em: 01 nov. 2020.

_____. Constitucionalidade e legitimidade da criação do Conselho Nacional de Justiça. **Interesse Público** [recurso eletrônico], Porto Alegre, v. 6, n. 30, p. 13-38, mar./abr. 2005. Disponível em:

<http://dspace.almg.gov.br/xmlui/bitstream/item/7708/PDlexibepdf.pdf?sequence=1>
Acesso em: 01 nov. 2020.

BASTOS, Celso. **A federação no Brasil**. Brasília: IASP, 1985.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Org.). **O federalismo na visão dos estados**: uma homenagem do Colégio Nacional de Procuradores Gerais dos Estados e do Distrito Federal – CONPEG – aos 30 anos de constituição. Belo Horizonte: Casa do direito, 2018.

BAUBÖCK, Rainer. **United in misunderstanding?** Asymetry in multinational federations. Vienna: Austrian Academy of Sciences, 2004.

BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos**: extrafiscalidade e não confisco. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2006.

_____. **Direito tributário e princípio federativo**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BIRD, Richard; VAILLANCOURT, François (Org.). **Perspectives of fiscal federalism**. Washington: The world bank, 2006.

BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Trad. Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

_____. **Teoria da norma jurídica**. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 4. ed. Bauru: Edipro, 2008.

_____. **Estado, governo e sociedade**: fragmentos de um dicionário político. Trad. Marco Aurélio Nogueira. 22. ed. Rio de Janeiro / São Paulo: Paz e Terra, 2019.

_____; MATEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**. 12. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 2004, v. 1.

_____. **Dicionário de política**. 12. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 2004, v. 2.

BOMFIM, Diego Marcel Costa. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Noeses, 2015

BONAVIDES, Paulo. **Ciência política**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. **Constituinte e constituição**: a democracia, o federalismo e a crise contemporânea. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1989.

_____. Isenções em tratados internacionais de impostos dos estados-membros e municípios. In: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio (Org.). **Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba**, São Paulo: Malheiros, 1997, v. 1.

_____. **Obrigação tributária: uma introdução metodológica**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 1 nov. 2020.

_____. **Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983**. Altera a Legislação do Imposto sobre a Renda, Dispõe sobre o Reajustamento dos aluguéis Residenciais, sobre as Prestações dos Empréstimos do Sistema Financeiro da Habitação, sobre a Revisão do Valor dos Salários, e dá outras Providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2065.htm Acesso em: 17 fev. 2021.

_____. **Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988**. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm Acesso em: 17 fev. 2021.

_____. **Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992**. Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8541.htm Acesso em: 17 fev. 2021.

_____. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm Acesso em: 17 fev. 2021.

_____. Receita Federal. Ministério da Economia. **Carga Tributária do Brasil 2018**. Análise por Tributos e Bases de Incidência. Março 2020. Disponível em:

<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudosetributarioseaduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf> Acesso em: 15 dez. 2020.

_____. Senado Federal. **Receitas tributárias são concentradas pela União.** Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/emdiscussao/edicoes/pacto-federativo/partilha-dos-tributos> Acesso em: 22 nov. 2019.

_____. STF, **RE 229096**, Relator(a): ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 16/08/2007, DJe-065 DIVULG 10-04-2008 PUBLIC 11-04-2008 EMENT VOL-02314-05 PP-00985 RTJ VOL-00204-02 PP-00858 RJTJRS v. 45, n. 275, 2010, p. 29-42.

_____. STF, **RE 543943 AgR**, Relator(a): CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 30/11/2010, DJe-030 DIVULG 14-02-2011 PUBLIC 15-02-2011 EMENT VOL-02464-02 PP-00469 RT v. 100, n. 908, 2011, p. 470-479.

_____. STF, **RE 1052277 RG**, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-191 DIVULG 28-08-2017 PUBLIC 29-08-2017.

_____. STF, **ADI 3389**, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 06/09/2007, DJe-018 DIVULG 31-01-2008 PUBLIC 01-02-2008 EMENT VOL-02305-01 PP-00168.

_____. STF, **ADI 4276**, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 20/08/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-181 DIVULG 17-09-2014 PUBLIC 18-09-2014.

_____. STF, **ADI 3421**, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 05/05/2010, DJe-096 DIVULG 27-05-2010 PUBLIC 28-05-2010 EMENT VOL-02403-01 PP-00126 RDDT n. 180, 2010, p. 199-201 RSJADV set., 2010, p. 42-44 LEXSTF v. 32, n. 378, 2010, p. 85-90 RT v. 99, n. 900, 2010, p. 150-153.

_____. STF, **ADI 4985**, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 30/08/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-270 DIVULG 06-12-2019 PUBLIC 09-12-2019.

_____. STF, **ADPF 189 AgR**, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 31/08/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-285 DIVULG 02-12-2020 PUBLIC 03-12-2020.

_____. STF, **ADPF 190**, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-087 DIVULG 26-04-2017 PUBLIC 27-04-2017.

_____. STF, **ADPF 198**, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-243 DIVULG 05-10-2020 PUBLIC 06-10-2020.

_____. STJ, **EResp 1517492/PR**, Rel. Ministro OG FERNANDES, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/11/2017, DJe 01/02/2018.

BRITO, Edvaldo. **Limites da revisão constitucional**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1993.

BRITTO, Carlos Ayres. A Constituição e o monitoramento das suas emendas. **Revista eletrônica de direito do Estado**, Salvador, n. 1, jan./mar. 2005.

BULMER, Elliot. **Federalism: international IDEA constitution-building primer** 12. Stockholm: IDEA, 2015.

BULOS, Uadi Lâmega. Elaboração e reforma das constituições. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 203, p. 75-106, jan./mar. 1996.

BURGESS, Michael. **Comparative federalism: theory and practice**. New York: Routledge, 2006.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

_____. O federalismo fiscal e o princípio da subsidiariedade. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes. (Orgs.). **Estado federal e guerra fiscal no Brasil**. 2. ed. Belo Horizonte: Arraes, 2019.

CAMARA, Maria Helena Ferreira da. O conceito moderno de federação. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, ano 18, n. 71, p. 23-42, jul./set. 1981.

CAMPOS, Leonardo Nuñez. Competência tributária: linguagem e definição. **Revista Tributária e de Finanças Públicas – RTRIB**, São Paulo, ABDT, v. 138, p. 96-118, 2018.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

_____. **Estudo sobre direitos fundamentais**. São Paulo Revista dos Tribunais, 2008.

_____; MOREIRA, Vital. **Fundamentos da constituição**. Coimbra: Coimbra, 1991.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes et al. (Coord.). **Comentários a Constituição do Brasil**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CARBONI, Giuliana Giuseppina. Fiscal federalism and comparative law. **Comparative Law Review**, Perugia, University of Perugia, v. 5, n. 2, 2014. Disponível em:

<http://www.comparativelawreview.unipg.it/index.php/comparative/article/view/29>

Acesso em: 26 set. 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

_____. **Direito tributário, linguagem e método.** 3. Ed. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência.** 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Curso de direito tributário.** 27. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS.** 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário.** 15. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. **Alíquota Única do IBS.** Versão 4.0. São Paulo: CCiF, junho de 2017. Disponível em: <https://goo.gl/TnNWpf> Acesso em: 28 nov. 2020.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

CONTI, José Maurício. **Federalismo fiscal e fundos de participação.** São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

_____. (Org.). **Federalismo fiscal.** São Paulo: Manole, 2004.

COPI, Irvin Marmer. **Introdução à lógica.** 2. ed. Trad. Álvaro de Cabral. São Paulo: Mestre Jou, 1978.

COSTA, José Maria da. **Manual de redação jurídica.** 6. ed. São Paulo: Migalhas, 2018.

COSTA, Nelson Nery. Dos municípios. In: ALVIM, Eduardo Arruda; LEITE, George Salomão. STRECK, Lênio. **Curso de direito constitucional**. Florianópolis: Tirant Lo Blanch, 2018.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993.

_____. **Praticabilidade e justiça tributária**: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da jurisprudência do STF. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. **Curso de direito tributário**: constituição e código tributário nacional. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

_____. **Código tributário nacional em sua moldura constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

_____. O bill of rights americano e o princípio federativo no âmbito tributário. In: CUEVA, Ricardo Villas Bôas; SOUTO, João Carlos. **Bill of rights Norte-Americano**: 230 anos. Salvador: Jus Podivm, 2021.

CUEVA, Ricardo Villas Bôas; SOUTO, João Carlos. **Bill of rights Norte-Americano**: 230 anos. Salvador: Jus Podivm, 2021.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **O estado federal**. São Paulo: Ática, 1986.

_____. **Elementos de teoria do estado**. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

DERZI, Misabel de Abreu. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

_____. **Modificações da jurisprudência no direito tributário:** proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. Machado. Sobre confiança e desconfiança sistêmicas, federalismo e conflitos de competência. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado (Org.). **Competência Tributária.** Belo Horizonte: Del Rey, 2011.

_____; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (Org.). **Estado federal e guerra fiscal no direito comparado.** Belo Horizonte: Arraes, 2015.

_____. **Estado federal e tributação:** das origens à crise atual. 2. ed. Belo Horizonte: Arraes, 2019.

_____. **Estado federal e guerra fiscal no Brasil.** 2. ed. Belo Horizonte: Arraes, 2019.

_____. **Estado federal e guerra fiscal:** uma perspectiva jurídico-filosófica. 2. ed. Belo Horizonte: Arraes, 2019.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas. Federalismo como princípio moral: novas tendências conceituais. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes. **Estado federal e tributação:** das origens à crise atual. Belo Horizonte: Arraes, 2019, v. 1.

DINIZ, Maria Helena. **Norma constitucional e seus efeitos.** São Paulo: Saraiva, 1998.

DIREITO, Carlos Alberto Menezes. O federalismo. **Revista de informação legislativa**, v. 16, n. 64, p. 49-56, out./dez. 1979.

DORIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de rendas tributárias.** São Paulo: José Bushatsky, 1972.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

_____. **Uma questão de princípio**. Trad. Luís Carlos Borges. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

ELAZAR, Daniel J. **Federalism**: an overview. Pretória: HSRC, 1995.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FERREIRA, Sérgio Guimarães. Guerra Fiscal: competição tributária ou corrida ao fundo do tacho? **Boletim da Secretaria de Assuntos Fiscais do BNDES – Informe-se**, Rio de Janeiro, n. 4, jan. 2000.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. O Estado federal brasileiro na Constituição de 1988. **Revista de Direito Administrativo**, n. 179/80, p. 1-10, jan./jun. 1990.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Significação e alcance das “cláusulas pétreas”. **Revista de Direito Administrativo**, n. 202, p. 11-17, out./dez. 1995.

FLEINER-GESTER, Thomas. **Teoria geral do estado**. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

GALLIGAN, Brian. **Comparative federalism**. Melbourne: Melbourne University, 2006.

GAMA, Tacio Lacerda. **Competência tributária**: fundamentos para uma teoria da nulidade. São Paulo: Noeses, 2009

GEORGE, Anderson. **Federalismo**: uma introdução. Rio de Janeiro: FGV, 2009. *E-book Kindle*, posição 189.

GOLDBERG, Daniel Krepel. Entendendo o federalismo fiscal: uma moldura teórica multidisciplinar. In: CONTI, José Maurício (Org.). **Federalismo fiscal**. São Paulo: Manole, 2004.

GOMES, Marcos Lívio; ABRAHAM, Marcos; TORRES, Heleno Taveira. **Direito financeiro na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**: homenagem ao Ministro Marco Aurélio. Curitiba: Juruá, 2015

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 11 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições**: uma figura sui generis. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. **Planejamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

GUASTINI, Riccardo. **Distinguendo: estudos de teoria y metateoría del derecho**. Barcelona: Gedisa, 1999.

HAMILTON, Alexander; MADSON, Jamos; JAY, John. **O federalista**. Belo Horizonte: Líder, 2003.

HART, Herbert Lionel Adolphus. **O conceito de direito**. Trad. Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Martins Fontes, 2012.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991.

_____. **Temas fundamentais de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

HÖFFE, Otfried. **A democracia no mundo de hoje**. Trad. Tito Lívio Cruz Romão. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

HOROWITZ, Donald. The many uses of federalism. **Drake Law Review**, Iowa, Drake University, v. 55, p. 953-966, 2007. Disponível em:

https://scholarship.law.duke.edu/faculty_scholarship/1855 Acesso em: 16 ago. 2020.

HORTA, Raul Machado. Natureza, limitações e tendências da revisão constitucional. **Revista de informação legislativa**, Brasília, ano 31, n. 121, p. 45-54, jan./mar. 1994.

_____. **Estudos de direito constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. **Contribuições de intervenção do domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2009.

_____. A questão do “incentivo com o chapéu alheio” entre União e Estados – RE 705.423/SE, tema 653/RG-STF. In: SCAFF, Fernando Facury et al. **Federalismo(s) em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019.

JELLINEK, Georg. **Teoría general del estado**. México: FCE, 2000.

KALU, John Otisi. True federalism? Illustrations with the Venn diagram. **European Scientific Journal**, v. 12, n. 8, mar. 2016. Disponível em:

<http://dx.doi.org/10.19044/esj.2016.v12n8p344> Acesso em: 16 ago. 2020.

KANT, Immanuel. **A paz perpétua**. Trad. Marco Zingrano. Porto Alegre: L&PM, 2008.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 1990.

_____. **Jurisdição constitucional**. Trad. Alexandre Krug. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

_____. **Teoria pura do direito.** 8. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito tributário:** teoria geral do tributo. Trad. Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2007.

LOBO, Rogério Leite. **Federalismo fiscal brasileiro:** discriminação de rendas tributárias e centralidade normativa. Rio de Janeiro: Lumen juris, 2006.

LOEWENSTEIN, Karl. **Teoría de la constitución.** 2. ed. Trad. Alfredo Gallego Anabitarte. Barcelona: Ariel, 1976.

MACCORMICK, Neil. **Argumentação jurídica e teoria do direito.** Trad. Waldéa Barcellos. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

_____. **Retórica e o estado de direito.** Trad. Conrado Hübner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. (Coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais.** São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária:** entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa. São Paulo: Malheiros, 2014.

MACIEL, Marco. **Revisão e pacto federativo.** Brasília: Senado Federal, 1994.

MALUF, Sahid. **Teoria geral do Estado.** 35. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

MARINHO, Josaphat. Rui Barbosa e a federação. **Revista de Informação Legislativa**, Ano 33 n. 130. Abril/jun. 1996.

MARTINS, Ives Gandra. As contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2003.

_____. (Coord.). **Comentários ao código tributário nacional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. Isenções, incentivos e benefícios fiscais no ICMS em face da denominada guerra fiscal entre Estados. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____; ELALI, André de Souza; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007.

MARTINS, Luciano Franco. **Princípio federativo e mudança constitucional**: limites e possibilidades na Constituição brasileira de 1988. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. **Eficácia das normas constitucionais e direitos sociais**. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MELLO, José Eduardo Soares de. **ICMS**: teoria e prática. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

_____. Regime jurídico dos incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. **Contribuições sociais no sistema tributário.** 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

_____. A guerra fiscal: causas e consequências. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (Org.). **Estado federal e guerra fiscal no Brasil.** 2. ed. Belo Horizonte: Arraes, 2019.

MELO, Marcus André. O sucesso inesperado das reformas de segunda geração: federalismo, reformas constitucionais e política social. **Dados – Revista de Ciências Sociais**, Rio de Janeiro, v. 48, n. 4, p. 845-889, 2005.

MENCK, José Theodoro Mascarenhas. **D. João VI e a construção das bases do Estado nacional:** obra comemorativa dos 200 anos da aclamação de D. João VI. Brasília: Câmara dos Deputados, 2018.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional.** 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

MENKE, Cassiano. **A proibição aos efeitos de confisco no direito tributário.** São Paulo: Malheiros, 2008.

MIRANDA, Jorge. **Teoria do estado e da constituição.** 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de. **O espírito das leis.** São Paulo: Martins Fontes, 1996.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional.** 33. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MORCHÓN, Gregório Robles. **As regras do direito e as regras dos jogos:** ensaio sobre a teoria analítica do direito. São Paulo: Dialética, 2011.

MOREIRA, André Mendes. O modelo de federalismo fiscal brasileiro. In: SCAFF, Fernando Facury (Coord.). **Federalismo (s)em juízo.** São Paulo: Noeses, 2019.

MOUSSALLEM, Tarek Moysés. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2005.

_____. **Fontes do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **The myth of ownership: taxes and justice**. Oxford: Oxford University Press, 2002.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009.

NAUD, Leda Maria Cardoso. O federalismo. **Revista de informação legislativa**, v. 4, n. 13/14, p. 149-168, jan./jun. 1967.

NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules**: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico. São Paulo: Martins Fontes, 2013.

OKHONMINA, Stephen. A review of the definition of federalism. **Nigerian journal of oolicy and development**, v. 5-6, p. 190-211, 2006-2007.

OLENIKE, João Eloi. Alta tributação sobre combustíveis: uma trava no desenvolvimento do país. In: **Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT)**, s.d. Disponível em: <https://ibpt.com.br/alta-tributacao-sobre-combustiveis-uma-trava-no-desenvolvimento-do-pais/> Acesso em: 17 fev. 2021.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Temas de federalismo fiscal brasileiro**. Rio de Janeiro: Gramma, 2016.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

PALERMO, Francesco; KÖSSLER, Karl. **Comparative federalism**: constitutional arrangements and case law. Oregon: Hart Publishing, 2017.

PECHMAN, Joseph A. **Federal tax policy**. 5. ed. Washington: Brookings Institution, 1987.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. **Direito tributário ambiental**. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **O Problema fundamental do conhecimento**. Porto Alegre: Globo, 1937.

PROUDHON, Pierre-Joseph. **Do princípio federativo**. São Paulo: Imaginário, 2001.

RAMOS, Dircêo Torrecillas (Org.). **O federalista atual: teoria do federalismo**. Belo Horizonte: Arraes, 2013.

_____. O federalismo assimétrico: unidade na diversidade. In: RAMOS, Dircêo Torrecillas (Org.). **O federalista atual: teoria do federalismo**. Belo Horizonte: Arraes, 2013.

_____. Composição da federação brasileira. In: RAMOS, Dircêo Torrecillas (Org.). **O federalista atual: teoria do federalismo**. Belo Horizonte: Arraes, 2013.

ROCHA, Cármem Lúcia Antunes. Constituição e mudança constitucional: limites ao exercício do poder de reforma constitucional. **Revista de informação legislativa**, v. 30, n. 120, p. 159-186, out./dez. 1993.

ROSSO, Paulo Sérgio. Federalismo brasileiro: origens históricas da tendência centralizadora. In: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Org.). **O federalismo na visão dos estados: uma homenagem do Colégio Nacional de Procuradores Gerais dos Estados e do Distrito Federal – CONPEG – aos 30 anos de constituição**. Belo Horizonte: Casa do direito, 2018.

SAMPAIO, Nelson de Souza. **O poder de reforma constitucional**. Salvador: Progresso, 1954.

SANTIAGO, Silas. **Simples nacional**: o exemplo do federalismo fiscal brasileiro. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. O IPMF é constitucional. **Revista de Informação Legislativa**, n. 121, p. 199-210, jan./mar. 1994.

_____; VASQUES, Sergio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org). **IVA para o Brasil**: contributos para a reforma da tributação do consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

SARMENTO, Daniel. **Direito constitucional**: teoria, história e métodos de trabalho. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

SCAFF, Fernando Facury. Aspectos financeiros do sistema de organização territorial do Brasil. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 112, 2005.

_____. et al. (Coord.). **Federalismo (s)em juízo**. São Paulo: Noeses, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

_____. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

SCHUTTER, Helder de. Federalism as fairness. **The journal of political philosophy**, v. 19, n. 2, p. 167-189, 2011.

SCHWARTZ, Bernard. **O federalismo norte-americano atual**. Rio de Janeiro: Forense 1984.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código tributário nacional**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

_____. **Contribuições e federalismo**. São Paulo: Dialética, 2005.

SHAH, Anwar. Globalization, the information revolution, and emerging imperatives for rethinking fiscal federalism. In: SHAH, Anwar (Org.). **Macro federalism and local finance**. Washington: World Bank, 2008.

SILVA, Carlos Sérgio Gurgel da; GUEDES, Yan Pedro Pereira. A origem do federalismo em Johannes Althusius. **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, Lisboa, Universidade de Lisboa, ano 3, n. 5, 2017.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **Teoria do conhecimento constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2014.

_____. **Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

SILVA, Virgílio Afonso da. Ulisses, as sereias e o poder constituinte derivado: sobre a inconstitucionalidade da dupla revisão e da alteração ao quórum de 3/5 para aprovação de emendas constitucionais. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 226, p. 11-32, out./dez. 2001.

_____. O proporcional e o razoável. **Revista dos Tribunais**, n. 798, p. 23-50, 2002.

_____. Princípios e regas: mitos e equívocos acerca de um distinção. **Revista latino-americana de Estudos Constitucionais**, n. 1, p. 607-630, 2003.

_____. O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e a eficácia das normas constitucionais. **Revista de direito do Estado**, n. 4, p. 23-51, 2006.

SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; SCAFF, Fernando Facury. Incentivos fiscais na federação brasileira. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015.

SOUZA, Hamilton Dias de; ÁVILA, Humberto; CARRAZZA, Roque Antônio. A reforma tributária que o brasil precisa – parte I. **Conjur**, 08 nov. 2019. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2019-nov-08/opiniao-reforma-tributaria-brasil-parte>
Acesso em: 22 nov. 2020.

STEPAN, Alfred. Federalism and democracy: beyond the U.S. model. **Journal of Democracy**, v. 10, n. 4, out. 1999.

STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição constitucional**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

_____; MORAIS, José Luis Bolzan de. **Ciência política e teoria geral do estado**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TOCQUEVILLE, Alexis de. **A democracia na américa**. Trad. Neil Ribeiro da Silva. São Paulo: Folha de São Paulo, 2010.

TORRES, Heleno Taveira. Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico RFDPE**, ano 3, n. 5, p. 25-54, mar./ago. 2014. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/311934/mod_resource/content/1/D_HTO_Constitui%C3%A7%C3%A3o%20Finance.pdf Acesso em: 01 nov. 2020.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

_____. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário, vol. III: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário, vol. IV: os tributos na Constituição**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

_____. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário, vol. V: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

_____. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário, vol. I: Constituição financeira, sistema tributário e Estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário, vol. II: valores e princípios constitucionais tributários**. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

UOL ECONOMIA. **Greve dos caminhoneiros: a cronologia dos 10 dias que pararam o Brasil**, 30 maio. 2018. Disponível em: <https://economia.uol.com.br/noticias/bbc/2018/05/30/greve-dos-caminhoneiros-a-cronologia-dos-10-dias-que-pararam-o-brasil.htm> Acesso em: 17 fev. 2020.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competência tributária**. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. Repartição de receitas tributárias e autonomia federativa. In: GOMES, Marcos Lívio; ABRAHAM, Marcos; TORRES, Heleno Taveira: **Direito financeiro na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**: homenagem ao Ministro Marco Aurélio. Curitiba: Juruá, 2015.

VIEIRA, Oscar Vilhena. A Constituição como reserva de justiça. **Lua Nova Revista de Cultura e Política**, São Paulo, n. 42, p. 53-97, 1997.

WATTS, Ronald L. **Comparing federal systems in the 1990s**. Ontário: Queen's University, 1996.

_____. **The federal idea and its contemporary relevance**. Ontário: Queen's University, 2007.

WEINSTOCK, Daniel. **Towards a normative theory of federalism**. Oxford: Blackwell, 2001.

WHEARE, Kenneth Clinton. **Modern constitutions**. London: Oxford University Press, 1967.

ZIMMERMANN, Augusto. **Teoria geral do federalismo democrático**. Rio de Janeiro: Lumen juris, 1999.