



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**



**Tributação Indutora e ICMS
A guerra fiscal no federalismo brasileiro**

FABIANA AUGUSTA DE ARAÚJO PEREIRA

Dissertação de Mestrado

Recife

2015

FABIANA AUGUSTA DE ARAÚJO PEREIRA

Tributação Indutora e ICMS
A guerra fiscal no federalismo brasileiro

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito do Recife / Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Pernambuco como requisito parcial para a obtenção do grau de mestre.
Área de concentração: Estado, Constitucionalização e Direitos Humanos.

Orientador: Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti

Recife
2015

Fabiana Augusta de Araújo Pereira
“Tributação Indutora e ICMS. A guerra fiscal no federalismo brasileiro”

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito da Faculdade de Direito do Recife / Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Pernambuco PPGD/UFPE, como requisito parcial para a obtenção do grau de mestre.

Área de concentração: Teoria Dogmática do Direito.

Orientador: Prof. Dr. Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti

A banca examinadora composta pelos professores abaixo, sob a presidência do primeiro, submeteu a candidata à defesa, em nível de Mestrado, e a julgou nos seguintes termos:

MENÇÃO GERAL: _____ **APROVADA** _____

Prof. Dr. **Aurélio Agostinho da Bôaviagem** (Presidente/UFPE)

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr^a. **Theresa Christine de Albuquerque Nóbrega** (1^a Examinadora externa/UNICAP)

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. **Marcos Antônio Rios da Nóbrega** (2^o Examinador interno/UFPE)

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Recife, 09 de fevereiro de 2015

Coordenador Prof. Dr. **Cláudio Roberto Cintra Bezerra Brandão.**

Aos meus pais, Alexandre Antônio e Léa Augusta, por tudo e sempre.

Ao meu amor, Filipe, pela compreensão e apoio incondicional durante toda essa jornada.

AGRADECIMENTOS

Não há conquista sem agradecimento. Não há vitória solitária.

Essa dissertação, assim como qualquer outra conquista, não teria sido concluída se eu não fosse rodeada de pessoas incrivelmente atenciosas.

A Deus, como não poderia ser diferente, entrego meu primeiro agradecimento. Sem suas mãos em meu caminho, sem seu dedo de justiça em meu coração, nada teria sentido.

À minha maravilhosa família, especialmente ao meu pai e minha mãe, agradeço sempre e constantemente, pois é neles que encontro minha fortaleza.

Ao meu amado Filipe, companheiro de todos os momentos, agradeço pela dedicação e paciência, virtudes que lhe são inatas.

Ao meu orientador, exemplo de jurista e brilhante Professor Dr. Francisco Queiroz, agradeço, não apenas pela paciência, mas por ser inspiração e contribuir decisivamente para a formação do pensamento jurídico.

Agradeço à Juíza Federal Dra. Ivana Mafra, por ter despertado em mim o amor ao Direito Tributário e ao Procurador do MPCO-TCE Dr. Gilmar Lima, por ter nutrido em mim o zelo pelo Direito Público. Igualmente agradeço aos Professores Dr. Marcos Nóbrega e Dr. Edilson Nobre, pela constante atenção e disponibilidade em contribuir com este propósito.

Um agradecimento especial para Carminha e Seu Aldemir, funcionários extremamente solícitos e atenciosos. Também endereço meu agradecimento à Mani, Carminha e Gilka Maria, funcionárias brilhantes da Faculdade de Direito do Recife e deste Programa de Pós-Graduação, às quais dedico meu respeito e através das quais estendo meu agradecimento a todos os funcionários da Faculdade de Direito do Recife e do Programa de Pós Graduação.

Aos meus colegas de turma, dessa incrível e marcante jornada, agradeço pela companhia, troca de ideias e, é claro, prazerosas risadas.

Finalmente, à minha amada casa, Faculdade de Direito do Recife, agradeço por despertar e nutrir em mim o amor ao Direito, desde a primeira aula na Graduação.

Se, quando eu lia um livro meus pais me permitissem visitar as regiões nele descritas, julgaria ter dado um passo inestimável na conquista da verdade. Pois, se temos sempre a sensação de estar cercado pela própria alma, não quer dizer que ela nos cinja como os muros de uma prisão imóvel; antes somos como que arrastados com ela em um perpétuo impulso para ultrapassá-la, para atingir o exterior, com uma espécie de desânimo, ouvindo sempre, em torno de nós, essa idêntica sonoridade, que não é o eco de fora, mas o ressoar de uma vibração interna. Tentamos achar nas coisas, que por isso nos são preciosas, o reflexo que nossa alma projetou sobre elas, e desiludimo-nos ao verificar que as coisas parecem desprovidas, na natureza, do encanto que deviam, em nosso pensamento, à vizinhança de certas ideias; e, muitas vezes convertemos todas as forças dessa alma em habilidade, em esplendor, para influir em seres que sentimos situados fora de nós e que jamais alcançaremos.

Marcel Proust, *Em busca do tempo perdido*.

RESUMO

PEREIRA, Fabiana Augusta de Araújo. **Tributação indutora sobre ICMS: impactos da guerra fiscal no federalismo brasileiro.** 2015. 149 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Centro de Ciências Jurídicas / FDR, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2015.

A utilização de mecanismos extrafiscais para indução de comportamento tem sido atitude cada vez mais empreendida pelos governos, em diversos níveis. A partir de estímulos fiscais, o governo pode intervir na economia, conduzindo o mercado e a sociedade a adotarem os comportamentos desejados. Nesse âmbito, a concessão de benefícios sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços – ICMS, tem tomando grande destaque. Apesar de o referido tributo ter sido concebido com a função arrecadatória ou fiscal, desde a Reforma do Estado, nos anos 80 e, principalmente após a Constituição Federal de 1988, tem desempenhado relevante papel extrafiscal. Com efeito, a ausência de um plano estratégico elaborado no intuito de conduzir o país ao desenvolvimento de forma equânime e que possibilite a redução das diferenças econômicas regionais, transmite a impressão de que os entes devem elaborar estratégias próprias, independentemente dos objetivos federativos. Nesse sentido, os Estados-membros brasileiros têm concedido benefícios sobre o ICMS para atrair investimentos privados. Nada obstante, não raras vezes, tal mecanismo de tributação indutora tem sido empregado sem a necessária observância de postulados normativos, fato que tem conduzido a uma ruptura na harmonia do pacto federativo em ampla escala, além de desenhar um verdadeiro cenário de beligerância entre os Estados. No intuito de mitigar os efeitos perversos da hostilidade entre entes federativos através de armas chamadas de inventivos fiscais, foi proposta a Reforma Tributária, com medidas capazes de reverter a atual conjuntura, se bem empregadas. A *guerra fiscal* é, portanto, tema de insofismável relevância atual, não apenas por ser notório o desconhecimento de bases que fundamentam esta acirrada competição entre Estados, mas sobretudo, pela premente necessidade de melhor conhecer as reais consequências. A presente dissertação pretende, portanto, analisar os principais efeitos da guerra fiscal no federalismo brasileiro.

Palavras-chave: Tributação Indutora. ICMS. Guerra Fiscal. Pacto Federativo.

ABSTRACT

PEREIRA, Fabiana Augusta de Araújo. **Inducing taxation on VAT (ICMS):** impacts of the fiscal war in the Brazilian federalism. 2015. 149 p. Dissertation (Master's Degree of Law) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Centro de Ciências Jurídicas / FDR, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2015.

The use of extrafiscal tributes for economic behavioral induction has been increasingly performed by governments at all sorts of levels. With tribute manipulation, the government can intervene in the economy, leading the market and society to adopt desired behaviors. In this context, the benefits on the Tax on Circulation of Goods and provision of Services – VAT (known in Brazil as “ICMS”) is taking major highlight. Despite the referred tribute was designed with tax revenue function, since the State Reform in the 80s and, especially after the Federal Constitution of 1988, it has been playing an important role as an extrafiscal tribute. Indeed, the absence of a strategic plan in order to lead the country to develop equitably and achieve the reduction of regional economic differences, gives the impression that the entities should develop their own strategies, regardless of federal objectives. The Brazilian States have been granting benefits on the VAT - "ICMS" to attract private investment. Nonetheless, often, such inducing taxation mechanism has been used without the necessary compliance of normative postulates, a fact that has led to a break in the harmony of the federal agreement. It has drawn a real scenario of belligerency between the country States. In order to mitigate the adverse effects of hostility between federal entities through tax incentives, it was proposed a Tax Reform with measures to reverse the current situation. The *fiscal war* is a subject of indisputably current relevance, not only for being notorious the ignorance about the bases that underlie this fierce competition between states, but above all, the pressing need to better understand the real consequences. This work aims to analyze the main effects of the fiscal war in the Brazilian federalism.

Keywords: Inducing Taxation. ICMS (VAT). Harmony of The Federal Agreement. Fiscal War.

RÉSUMÉ

PEREIRA, Fabiana Augusta de Araújo. **Induisant la fiscalité sur la TVA (ICMS):** impacts de la guerre fiscale dans le fédéralisme brésilien. 2015. 149 p. Dissertation (Master en Droit) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Centro de Ciências Jurídicas / FDR, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2015.

L'utilisation de mécanismes extrafiscales pour l'attitude d'induction comportementale a été de plus en plus entrepris par les gouvernements à différents niveaux. A partir de la manipulation fiscale, le gouvernement peut intervenir dans l'économie et conduire du marché et de la société à adopter des comportements souhaités. Dans ce contexte, les avantages sur la Taxe sur la Circulation des Marchandises et la Fourniture de Services - TVA (connu au Brésil comme «ICMS») prend des atout majeur. Malgré cet impôt a été conçu avec la fonction des recettes fiscales ou fiscale, depuis la Réforme de l'Etat dans les années 80 et, en particulier après la Constitution fédérale de 1988, il joue un important rôle extrafiscal. En effet, l'absence d'un plan stratégique développé afin de conduire le pays à développer de manière équitable et que permet la réduction des disparités économiques régionales, donne l'impression que les entités devraient élaborer leurs propres stratégies, indépendamment des objectifs fédéraux. Dans ce sens, les États brésiliens ont accordé des avantages sur le TVA - "ICMS", pour attirer l'investissement privé. Néanmoins, souvent, un tel mécanisme d'imposition induction est utilisé sans le respect nécessaire des postulats normatifs, un fait qui conduit à une rupture de l'harmonie fédérale sur une grande échelle et d'en tirer un scénario réel de belligérance entre les États. Afin d'atténuer les effets néfastes de l'hostilité entre les entités fédérales grâce à des incitations fiscales, il a été proposé une Réforme Fiscale, avec des mesures qui peuvent être capable d'inverser la situation actuelle, si bien employées. La guerre fiscale est donc thème d'importance incontestable, non seulement pour fait de n'avoir pas la connaissance des bases qui sous-tendent cette concurrence féroce entre les États, mais surtout, le besoin urgent de mieux comprendre les conséquences réelles. Ce travail vise, donc, à analyser les principaux effets de la guerre fiscale dans le fédéralisme brésilien.

Mots-clés: Mécanismes Extrafiscales. L'harmonie Fédérale. TVA - "ICMS". Guerre Fiscal.

LISTA DE SIGLAS

ADC – Ação Declaratória de Constitucionalidade

ADIN – Ação Direta de Inconstitucionalidade

CF – Constituição Federal

CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária

CTN – Código Tributário Nacional

FPE - Fundo de Participação dos Estados

FPM - Fundo de Participação dos Municípios

ICM – Imposto sobre circulação de mercadorias

ICMS - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais.

IVC – Imposto sobre vendas e consignações

LC – Lei Complementar

PEC – Proposta de Emenda à Constituição

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SV – Súmula Vinculante

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 O MODELO FEDERALISTA E O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO	12
2.1 Introdução geral ao federalismo	12
2.1.1 A origem e formação do Estado Federal	12
2.1.2 Conceito de Estado Federal	16
2.1.3 Características e natureza jurídica do Estado Federal	18
2.2 O Estado federalista brasileiro	22
2.2.1 Formação do modelo federalista brasileiro	22
2.2.2 Princípios norteadores do federalismo brasileiro	24
2.2.3 Federalismo na Constituição de 1988	27
2.2.4 Repartição de competências no federalismo brasileiro	28
2.3 O Federalismo fiscal brasileiro	31
2.3.1 Repartição de competências tributárias	34
2.3.2 Repartição de receitas tributárias	36
3 MECANISMOS DE INTERVENÇÃO ESTATAL NO MODELO FEDERALISTA BRASILEIRO	42
3.1 Análise Econômica do Direito	42
3.1.1 Do intervencionismo ao Direito Econômico	42
3.2 Intervenção Estatal e desenvolvimento econômico	50
3.3 Formas de intervenção do Estado da economia	53
4 TRIBUTAÇÃO INDUTORA	59
4.1 A norma tributária indutora	59
4.2 A Construção lógica da norma tributária indutora	62
4.2.1 Perspectiva funcional da norma tributária indutora	62

4.2.2	Função arrecadatória versus extrafiscalidade da norma tributária	64
4.3	Tributação indutora e instrumentos normativos da extrafiscalidade	66
4.4	Elementos da tributação indutora	71
4.5	Incentivos fiscais como despesa: o conceito do <i>tax expenditure</i>	76
5	ICMS	81
5.1	Considerações Gerais	81
5.1.1	ICMS na Constituição de 1988 e Lei Complementar nº 87 de 1996	82
5.1.2	Hipótese de Incidência e Regra Matriz de Incidência Tributária - ICMS	85
5.1.3	ICMS – circulação de mercadorias	88
5.1.4	Princípio da não cumulatividade e ICMS – circulação de mercadoria	90
5.1.5	ICMS – prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal	92
5.1.6	ICMS – prestação de serviço de comunicação	93
5.2	Repartição da receita do ICMS	95
5.2.1	Repartição de receitas tributárias	95
5.2.2	Repartição de Receita do ICMS na Constituição de 1988	100
6	GUERRA FISCAL	105
6.1	Concessão DE incentivos no âmbito do ICMS e Guerra Fiscal	106
6.1.1	Guerra Fiscal: um conflito federativo	107
6.1.2	Incentivos fiscais e ICMS: um problema?	111
6.2	Guerra fiscal e tax expenditure: análise à luz do art. 14 da LRF	115
6.2.1	Condições para renúncia fiscal	116
6.3	Reforma Tributária em matéria de ICMS	118
	CONSIDERAÇÕES FINAIS	125
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	130

1 INTRODUÇÃO

Ce que l'on conçoit bien s'énonce clairement, et les mots pour le dire arrivent aisément

Nicolas Boileau. Il est certains esprits...

A disputa, entre os Estados brasileiros, por investimentos e atração de novos empreendimentos tem repercutido frontalmente no emprego dos tributos como forma de aparelhar a competição por inversão econômica. Em tal corrida, as unidades federativas se utilizam da tributação indutora como arma, através da concessão de incentivos fiscais para captação de investimento privado. Nada obstante, não raras vezes, tais incentivos são concedidos sem a devida observância do princípio da legalidade, gerando prejuízos orçamentários e dilacerando não apenas o ordenamento jurídico, mas, principalmente, o equilíbrio federativo.

A concorrência desequilibrada através de incentivos tributários resulta em uma política fiscal perversa, suportada por um esquema de acirrada competição entre unidades da federação em busca de atração de riquezas. A partir da Constituição da República Federativa de 1988, este cenário se agravou. O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços – ICMS passou a ser amplamente utilizado como instrumento na corrida por investimentos privados, culminando no atual contexto de verdadeira beligerância entre Estados-membros, o qual reclama atenção por parte das autoridades políticas. A guerra fiscal é, portanto, corolário deste ambiente hostil, marcado por intensa disputa entre Estados-membros, municiados de incentivos fiscais.

A compreensão das circunstâncias ensejadoras da guerra fiscal, bem como as consequências provenientes desta conjuntura é tema deveras complexo. Na realidade, é preciso coragem e tenacidade no enfrentamento desta problemática, pois envolve um emaranhado de fatores, muitas vezes velados e, de tão inextricavelmente amalgamados, confundem o estudioso da matéria, levando a equívocos triviais, porém de grandes repercussões.

O presente estudo não se propõe a esgotar o tema, posto que esta tentativa representaria uma notável ingenuidade, ao contrário, intenta buscar, averiguar e estabelecer as bases fundamentadoras da guerra fiscal. *Buscar*, por que não se supõe como dadas as causas da guerra fiscal, ao revés, é parte do objeto desta obra levantar os possíveis elementos motivadores. *Averiguar*, haja vista a necessidade de examinar eventuais os fatores que justificam a concessão de incentivos sobre o ICMS, bem como as repercussões de tal procedimento, se positivas ou

negativas. E, finalmente, *estabelecer* o que se entende preliminarmente como cenário atual da guerra fiscal, apoiado em causas, consequências e possíveis soluções.

Os estudos ora propostos não seriam possíveis se não se tomasse como marco epistemológico inicial a formação do contexto no qual está inserida guerra fiscal. Nesta senda, a guerra fiscal no âmbito do ICMS toca diretamente a influência recíproca entre os Estados membros e a federação como um todo. Com efeito, a dinâmica estabelecida pela Constituição Federal de 1988 determina o trânsito de receita entre as unidades federativas, fato que repercute frontalmente nas finanças públicas.

De fato, a forma arraigada como se dá o envolvimento entre a União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios é resultante do modelo de organização estatal adotado. E, exatamente por tal razão, entende-se de insofismável importância conhecer o âmago do modelo federalista, examinar sua origem nos Estados Unidos, bem como o entendimento conceitual trazido pela doutrina e as características que o diferem de outras formas de organização do Estado.

Em seguida ao estudo geral sobre o federalismo, faz-se necessário adentrar no caso do federalismo Brasileiro. O exame da formação do modelo federalista no âmbito de um país com histórico de colonização diferente do norte-americano é imperioso. Isto por que o federalismo norte-americano foi conseqüência natural do que a sociedade, a política e o governo deste país experimentavam. A construção do federalismo norte-americano parte de uma lógica histórica bem diversa da que se verificou no Brasil. Precisamente por tal razão, será necessário traçar os princípios norteadores do federalismo no específico caso brasileiro. A partir de então, o estudo segue através da análise da Constituição Federal de 1988 e o formato de distribuição de competências.

A partir de tais estudos preliminares, será possível estabelecer as bases do federalismo fiscal brasileiro e a repartição de competências e receitas tributárias. Nesse ponto será fundamental averiguar o volume de transferências realizadas entre os entes federativos e o impacto orçamentário que promovem. Não será objeto, neste ponto, o estudo aprofundado acerca da repartição da receita oriunda do ICMS, haja vista ser esta análise ponto fulcral desta obra, havendo, portanto, capítulo dedicado especificamente a tal desiderato.

Tomando-se como consolidada as bases do federalismo fiscal, a dissertação segue pela análise sobre os mecanismos de intervenção econômica promovida pelo Estado federalista brasileiro. Nesse ponto, são feitas análises acerca dos mecanismos de intervenção adotados no contexto federalista brasileiro, a saber a indução, regulação, participação e absorção. Insta salientar, neste oportuno, que não é propósito desta obra apresentar estudo bastante aprofundado

deste ponto. Na realidade, apenas são traçadas as bases necessárias à compreensão do tópico posterior: a tributação indutora.

O estudo sobre a tributação indutora desponta com inequívoca importância. Com efeito, é a utilização do caráter extrafiscal presente em alguns tributos que norteia a intervenção estatal por indução. Neste aspecto, conforme explanado, a guerra fiscal entre Estados membros surge justamente como conseqüência do mau emprego da tributação indutora sobre o ICMS como mecanismo de atração de investimentos privados. Por conseguinte, faz-se imperioso analisar detidamente o espírito deste mecanismo de tributação.

Para tanto, buscou-se investigar a construção lógica da norma tributária indutora, ponderando-se, em sua funcionalidade, de um lado o anseio arrecadatório do Estado e, de outro, a indução de comportamento, ou seja, o caráter extrafiscal da norma tributária indutora.

A partir da compreensão da tributação através do viés extrafiscal, foi possível melhor entender o convívio entre incentivos fiscais e o pacto federativo. Com efeito, a modulação de caracteres da norma tributária indutora no ímpeto de induzir comportamento econômico afeta inexoravelmente o fluxo orçamentário dos entes componentes da federação.

Toda a análise até aqui expendida tem a razão crucial de municiar o estudioso do tema de instrumentos necessários à compreensão do propósito capital desta obra: a articulação da tributação indutora sobre o ICMS e a conseqüente repercussão na federação brasileira. É nesse ponto, portanto, que se faz essencial discutir a essência do ICMS: a previsão Constitucional e regulação por Lei Complementar, a finalidade deste imposto, a aplicação do produto da arrecadação e, finalmente, os mecanismos utilizados pelos Estados para atrair investimentos externos, seja por creditamento, seja por redução de alíquota ou isenção.

O escopo precípua desta obra é atingido após todos os estudos ora apresentados. Chega-se, portanto, ao ponto fundamental: a análise da guerra fiscal. Neste momento, todos os conhecimentos construídos ao longo da dissertação tomam um só corpo, integrado em torno do objetivo principal que é a efetiva reflexão acerca da concessão de benefícios no âmbito do ICMS.

Neste mister, tornou-se obrigatório o estudo sobre os mecanismos de concessão de benefícios e o atendimento às regras constitucionalmente previstas. Ou seja, foi analisado se os Estados-membros estão obedecendo às normas previstas para o deferimento de incentivos sobre o ICMS e, em caso negativo, quais os efeitos.

Finalmente, são traçados os principais aspectos necessários à compreensão das seguintes indagações: i) há ganhos reais na concessão de benefícios fiscais; ii) em caso positivo,

quais são os verdadeiros beneficiários; iii) em caso negativo, quais são os efeitos maléficos oriundos da concessão de incentivos sobre o ICMS?

O estudo ora elaborado visa a guarnecer estudiosos do tema de ferramentas racionais indispensáveis à decisão acerca da implantação (ou não) de incentivos sobre o ICMS e como a concessão de incentivos deve(ria) se operacionalizar de maneira a atingir o ponto ótimo, balanceando-se os legítimos interesses dos entes federativos, dos fundos de participação, da sociedade e, logicamente, da harmonia federativa. Intenta-se, portanto, apurar se a guerra fiscal traz bons ou maus resultados e se há uma maneira de conciliar as aspirações federalistas envolvidas.

2 O MODELO FEDERALISTA E O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO

2.1 INTRODUÇÃO GERAL AO FEDERALISMO

Na história das ideias nunca há o início, e nada é mais vão e desesperador do que procurar o momento inicial, a fonte originária, o *Ursprung*.¹
Noberto Bobbio

O estudo de um tema tão complexo quanto o federalismo não poderia negligenciar as bases históricas às quais remonta sua formação estrutural. De fato, é imprescindível para tal investigação conhecer as circunstâncias e fatores motivadores do surgimento e evolução desse modelo de organização estatal.

Nessa senda, se de um lado é indispensável o exame das origens do federalismo, de outro, impõe-se a necessidade de realizar um corte epistemológico, sob pena de prejudicar a fluência natural do estudo. Entende-se, portanto, razoável delimitar o início da abordagem histórica a partir dos movimentos federalistas que ocorriam nos Estados Unidos em meados do século XVIII.

Assim, não se propõe, neste momento inicial, desenvolver uma profunda e complexa análise histórica da origem do federalismo, mas tão simplesmente compreender os principais fatores que conduziram ao surgimento do sistema federativo.

2.1.1 A origem e formação do Estado Federal

“We are not Englishmen; we are Americans!”
Panfleto *Common Sense* de Thomas Paine, 1776²

Em decorrência de um sistema de colonização britânica não tão rígido, em meados do século XVII, começavam a ressoar na América do Norte ideias de independência da metrópole

¹ BOBBIO, Noberto. **Teoria geral da política**: a filosofia política e as lições dos clássicos. Rio de Janeiro: Campos, 2000. p. 205.

² THOMPSON, John; MILLER, James. **Almanac of american history**. Washington: National Geographic, 2007. p. 105.

britânica que iam muito além do frugal anseio que os americanos até então tinham de tornarem-se cidadãos britânicos.

Conforme estudo sobre os processos históricos estruturantes das constituições brasileira e norte-americana elaborado por Marcelo Simões³, o território ultramarino norte-americano contava com ampla liberdade, inclusive legislativa, o que tornava cada vez mais atrofiado o controle pela Coroa Britânica.

A despeito desse cenário de liberdade que a colônia norte-americana experimentava, em 1764 e 1765, são editados pela Coroa Britânica respectivamente o Sugar Act e o Stamp Act, tributando o açúcar e o selo na colônia sem a autorização das legislaturas coloniais. Tal fato desencadeia a consternação da sociedade ultramarina, provocando a união das colônias em torno de um boicote aos comerciantes ingleses e culminando na revogação de tais medidas tributárias. O episódio trouxe à baila não apenas a sedimentação do repúdio à tributação sem representação, mas algo muito mais relevante: a sensação de que, juntas, as treze colônias poderiam conquistar força e independência.

Em 16 de dezembro de 1773, o *Boston Tea Party*⁴, seguido do Primeiro Congresso Continental⁵, de setembro de 1774, marcam definitivamente, a união na trilha da independência das treze colônias e lançam sementes ao federalismo.

Em face do Primeiro Congresso Continental e das exigências promovidas pelas treze colônias, o rei inglês Jorge III envia tropas à Lexington e encontra resistência dos colonos, que dão início à Revolução Americana, a qual culmina na Declaração da Independência Americana, em 04 de julho de 1776.

Nesse sentido, a Declaração de Independência Americana pode ser considerada documento inaugural da estruturação do federalismo que logo seria implantado nos Estados Unidos. Com efeito, a partir da articulação da independência americana, a forma como os novos

³ REIS, Marcelo Simões dos. O federalismo no Brasil e nos Estados Unidos: um estudo comparado numa abordagem histórica. **Revista do Programa de Mestrado em Direito do UniCEUB**. Brasília, v. 2, n. 1, p. 226-260, jan./jun. 2005.

⁴ “*This famed act of American colonial defiance served as a protest against taxation. Seeking to boost the troubled East India Company, British Parliament adjusted import duties with the passage of the Tea Act in 1773. [...] On the night of December 16, 1773, Samuel Adams and the Sons of Liberty boarded three ships in the Boston harbor and threw 342 chests of tea overboard.*” Tradução livre: Esse famoso ato da colônia americana foi uma forma de protesto contra a tributação. Buscando melhorar os problemas trazidos pela Companhia das Índias Orientais, o Parlamento Britânico ajustou a tributação de produtos importados através da Lei do Chá em 1773. [...] Na noite de 16 de dezembro de 1773, Samuel Adams e os Filhos da Liberdade embarcaram em três navios no porto de Boston e jogaram 342 caixas de chá ao mar. Disponível em: <<http://www.history.com/topics/american-revolution/boston-tea-party>>.

⁵ O Primeiro Congresso Continental, em rápidas palavras, foi uma convenção com doze ex-colônias norte-americanas (apenas não participou a Geórgia), numa tentativa de se fortalecerem para findar as disputas com a metrópole através de uma reivindicação de término da política rigorosa que a metrópole vinha lhes impondo.

Estados americanos se relacionariam passa a ser objeto de intensa preocupação, já que a conquista da liberdade fez nutrir a repulsão por qualquer sorte de dependência das ex-colônias entre si, como bem pondera Marcelo Reis:

Antes da guerra de independência ter começado, a declaração respectiva já mostrava traços da federação que, mais tarde, passaria a existir. O termo *United States* não passa despercebido aos olhos do leitor no último parágrafo: “*We, therefore, the representatives of United States of America, in general Congress assembled, [...], solemnly publish and declare, that these united colonies are, and of right ought to be, free and independent states. [...] [And] have full power to levy war, conclude peace, contract alliances, establish commerce, and to do all other acts and things which independent states may of right do*”. Contrários a um governo unificado, entretanto, as palavras *free* e *independent* são mais incisivas ainda do que o sentido de união representado por outros vocábulos. A confrontação entre as liberdades coloniais e a autoridade central, então, guiou a gestação do embrião da federação.⁶

Com efeito, a união entre as ex-colônias era medida que se impunha como única forma de combater a Inglaterra na Guerra da Independência. Nada obstante, era notória a expectativa de liberdade e igualdade entre os novos Estados que surgiam. Exatamente tendo em vista tal panorama, inicialmente, a união dos novos Estados se deu em forma de confederação.

No entanto, a partir da vitória na guerra pela independência, novas questões que demandavam solução única por parte dos Estados americanos foi trazendo à baila a necessidade cada vez mais premente de uma união ainda maior entre os Estados. O liame jurídico trazido pelos Artigos da Confederação e União Perpétua⁷, assinado em 09 de julho de 1778, mostrava-se frágil e ineficiente, além de não responder suficientemente às novas demandas⁸.

⁶ REIS, Marcelo Simões dos. O federalismo no Brasil e nos Estados Unidos: um estudo comparado numa abordagem histórica. **Revista do Programa de Mestrado em Direito do UniCEUB**. Brasília, v. 2, n. 1, p. 237, jan./jun. 2005.

⁷ Transcript of Articles of Confederation (1777). Article I. The Stile of this confederacy shall be, “The United States of America.” Article II. Each state retains its sovereignty, freedom and independence, and every Power, Jurisdiction and right, which is not by this confederation expressly delegated to the United States, in Congress assembled. Article III. The said states hereby severally enter into a firm league of friendship with each other, for their common defense, the security of their Liberties, and their mutual and general welfare, binding themselves to assist each other, against all force offered to, or attacks made upon them, or any of them, on account of religion, sovereignty, trade, or any other pretence whatever. [...] Disponível em:

<<http://www.ourdocuments.gov/doc.php?flash=true&doc=3&page=transcript>>. Acesso em: 18 maio 2014.

⁸ Conforme demonstra Alexis de Tocqueville, “Enquanto durou a guerra com a mãe-pátria, a necessidade fez prevalecer o princípio da união. E conquanto as leis que constituíam essa união fossem defeituosas, o vínculo comum substituiu o despeito delas. Mas assim que a paz foi firmada, os vícios da legislação mostraram-se a descoberto: o Estado pareceu dissolver-se de repente. Cada colônia, tornando-se república independente, apoderou-se da soberania inteira. O governo federal, que sua própria constituição condenava à fraqueza e que o sentimento de perigo público já não sustentava, viu seu pavilhão abandonado aos ultrajes dos grandes povos da Europa, enquanto não podia encontrar recursos suficientes para enfrentar as nações indígenas e pagar os juros das dívidas contraídas durante a guerra de Independência. A ponto de perecer, declarou ele próprio oficialmente sua impotência e apelou para o poder constituinte” TOCQUEVILLE, Alexis de. **A democracia na América: leis e costumes**. Trad. Eduardo Brandão. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, v. 1, p. 128.

A essa altura, já havia um clima de ideias federalistas, mormente trazidas por Alexander Hamilton, o qual destacava identidade de origens, língua, costumes e até mesmo modelos de governo adotados nos Estados. Nesse sentido, a edição de um conjunto de artigos escritos por Alexander Hamilton, James Madison e John Jay, os quais compunham “O Federalista”, foi determinante para a propagação de ideias federalistas, abarcando a utilidade da União para o fortalecimento dos governos e a insuficiência do modelo confederado.

Assim, em 1787, os Estados norte-americanos reuniram-se em Convenção na Filadélfia para rediscutirem os Artigos da Confederação e analisarem a possibilidade de modificação da forma de união entre eles. Nesta ocasião, duas correntes de pensamento se contrapuseram.

De um lado, os federalistas acreditavam na necessidade de remodelação da forma da união, não sendo suficiente a mera reforma dos Artigos da Confederação, já que a manutenção da soberania de cada estado acarretava a deficiência da autonomia do governo da confederação. Assim, a reforma estrutural proposta pelos federalistas passaria basicamente pela exclusão da soberania dos Estados em prol de um governo centralizado e mais forte, com competência para decisões nacionais. Esse, no entanto, era justamente o pivô da negativa dos anti-federalistas.

Por outro lado, os anti-federalistas defendiam que tal decisão de mudança da forma de estado estaria despida de validade jurídica, uma vez que os representantes dos Estados foram convocados tão somente para decidirem acerca de reformas nos Artigos da Confederação, não dispendo, portanto, de competência para outra matéria. Além disso, também argumentavam que a retirada de soberania dos Estados em torno do fortalecimento de um Estado único subjugaria aqueles Estados e aniquilaria as diferenças socioculturais existentes, situação que iria de encontro à conquista da liberdade.

Seguindo-se aos intensos debates, os federalistas lograram êxito na implantação do modelo federalista, tornando os agora Estados Unidos da América pioneiros nesse sistema. Inobstante, os argumentos trazidos contra o federalismo não foram de todo descartados. Na realidade, buscou-se alinhar a adoção da concepção centralizadora do federalismo aos interesses locais e liberdades individuais, resguardados pela descentralização.

O surgimento e a efetiva adoção do federalismo seguem, portanto, a própria trajetória dos Estados Unidos: uma solução para alinhar a liberdade individual e local duramente conquistada com a necessidade de união dos Estados numa só força para defesa de interesses conjuntos, formando-se uma nação, conforme brilhantemente sintetiza Fábio Pereira:

Dessarte, a total sedimentação da federação resultou do processo histórico de formação dos Estados Unidos. A necessidade histórica evidenciada no último quarto

do século XVIII de unir os norte-americanos em um só País associou-se aos ideias de preservação da liberdade individual duramente conquistada para formar um sistema de organização política no qual a troca da soberania pela autonomia, com a manutenção das competências e, portanto, das especificidades de cada Estado-membro, favorecia a garantia dos direitos humanos de primeira geração. Desse modo, ainda que se possa vislumbrar o ideal federativo em associações da Antiguidade e da Idade Média, a primazia na organização definitiva da federação coube aos Estados Unidos da América.⁹

Assim, em 1787, na Confederação da Filadélfia, os Estados americanos decidem abdicar da soberania, deixando de ser confederados e passam a ser autônomos e federados, transmitindo à União o poder de decisão acerca dos interesses de todos.

2.1.2 Conceito de Estado Federal

A palavra federação tem origem no latim, *foedus, foederis*, com sentido de união, pacto, interação, aliança, elo.

A partir de origem da palavra, torna-se simples a compreensão do instituto. Nada obstante, a busca por um conceito de Estado federal é tarefa deveras complexa, dada a profundidade de significações que este termo comporta, além da ambiguidade que traz em si, haja vista ser a consubstanciação do poder de entidades autônomas em torno de um poder central, ao mesmo tempo em que é a dispersão do poder central em favor dos poderes descentralizados.¹⁰

Diante dessa complexidade, buscar-se-á analisar o tema dentro do conjunto de estudos necessários à compreensão do objetivo central deste trabalho, não se esgotando, portanto, o denso estudo sobre federalismo.

Nestes termos, em face da peculiar dificuldade em analisar o instituto, torna-se relevante buscar fontes de estudiosos. Assim, de maneira sintética, para Sampaio Dória, federalismo significa:

[...] a fórmula histórico programática de composição política que permite harmonizar a coexistência, sobre idêntico território, de duas ou mais ordens de poderes autônomos, em suas respectivas esferas de competência.¹¹

⁹ PEREIRA, Fábio Franco. **A federação no constitucionalismo brasileiro**. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado), Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. p. 40.

¹⁰ ELALI, André de Souza Dantas. **O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 17.

¹¹ DÓRIA, Sampaio. Discriminação de rendas tributárias. São Paulo: José Bushatsky, 1972 apud CONTI, João Maurício. **Federalismo e fundos de participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001. p. 4-5.

Para o Min. Gilmar Mendes, é modo de ser do Estado,

[...] em que se divisa uma organização descentralizada, tanto administrativa quanto politicamente, erigida sobre uma repartição de competências entre o governo central e os locais, consagrada na Constituição Federal, em que os Estados federados participam das deliberações da União, sem dispor do direito de secessão.¹²

No mesmo sentido, Uadi Lammêgo Bulos entende o federalismo como:

[...] uma *unidade* dentro da *diversidade*. A *unidade* é ela, a *federação*, enquanto a *diversidade* é inerente às partes que a compõem, isto é, os *Estados*, com seus caracteres próprios.

A federação, portanto, é um *pluribus in unum*, ou seja, uma *pluralidade* de Estados dentro da *unidade* que é o Estado Federal.¹³

E completa ainda:

É a federação, portanto, uma genuína técnica de distribuição do poder, destinada a coordenar competências constitucionais das pessoas políticas de Direito Público Interno [...]

O brilhante Professor José Afonso da Silva traz definição indispensável à compreensão deste instituto, para quem:

[...] realmente, o federalismo se caracteriza fundamentalmente pela divisão do poder político, entre a comunidade central e as comunidades regionais, importando numa atribuição de autonomia às entidades federativas. Essa autonomia federativa compreende dois elementos básicos: a) a existência de órgãos próprios; b) a existência de um mínimo de competência privada.¹⁴

Nesse mesmo sentido, o jurista João Francisco Neto completa:

O federalismo não constitui somente uma fórmula específica de descentralização política de acomodação, mas também uma verdadeira filosofia política, um modelo normativo de democracia baseado em convenções e pactos, dentro da tradição republicana.¹⁵

Já o Professor Roque Carrazza, apesar de identificar a difícil tarefa de definição do instituto, condensa de forma inteligente o seguinte entendimento:

De qualquer modo, podemos dizer que Federação (de *foedus, foedoris*, aliança, pacto) é uma associação, uma união institucional de Estados, que dá lugar a um novo Estado (o Estado Federal), diverso dos que dele participam (os Estados-membros). Nela, os Estados Federados, sem perderem suas personalidades jurídicas, despem-se de algumas tantas prerrogativas, em

¹² MENDES, Gilmar Ferreira, COELHO, Inocêncio Mátiros, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2ª ed., 2008. p. 801.

¹³ BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 922.

¹⁴ SILVA, José Afonso da. **Tributos e normas da política fiscal na Constituição do Brasil** apud FRANCISCO NETO, João. **Responsabilidade fiscal e o gasto público no contexto federativo**. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário), Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 14.

¹⁵ *Ibidem*, p. 14-15.

benefício da União.¹⁶

Finalmente, é oportuno colacionar o entendimento de José Maurício Conti, para quem o Estado Federado é

[...] uma agregação de Estados-membros, estando esta estrutura delimitada constitucionalmente, na qual se asseguram poderes autônomos a estas entidades, havendo uma participação delas no poder central por meio de câmaras que os represente.¹⁷

A partir das noções apresentadas, portanto, é possível compreender o federalismo como uma forma de Estado moderna em que há mais de um nível de governo, cabendo a cada um determinada parcela de competência para tomada de decisões sobre matérias de seus interesses.

Por fim, insta ressaltar que o Estado federalista se contrapõe ao Estado unitário, na medida em que este apenas apresenta descentralização quando o Poder Central o determina, de maneira que uma unidade descentralizada ou extinta a depender de uma norma por ele emanada, sendo notória a ausência de participação da unidade descentralizada na tomada de decisão. E é justamente neste ponto que reside a diferença do sistema federalista: a autonomia que detêm as unidades federativas.

2.1.3 Características e natureza jurídica do Estado Federal

Consoante analisado num breve histórico, o federalismo surgiu nos Estados Unidos da América, a partir de um processo que naturalmente conduziu o país a tal forma de Estado em que são mantidas as liberdades individuais e locais tão arduamente conquistadas, ao mesmo tempo em que é centralizado, em um único governo, parcela do poder necessária à defesa da nação. Assim, o movimento federalista implantado nos Estados Unidos se deu através da transmissão de poder de unidades estatais, soberanas de fato, para uma única unidade, soberana de direito.

A partir da adoção do modelo federalista nos Estados Unidos, outras nações se espelharam e também o implantaram, modulando-o, em muitos casos, para melhor adequá-lo às suas realidades intrínsecas. O primeiro país a seguir o exemplo dos Estados Unidos foi a

¹⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 146.

¹⁷ CONTI, João Maurício. **Federalismo e fundos de participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001. p. 5.

Suíça, quando, em 1848, adotou o modelo federativo. Em seguida, foi a vez da Alemanha, em 1871.

Hoje, quase todas as democracias de grandes extensões são federações, fato que ressalta a grande capacidade de adaptação deste modelo à realidade de cada Estado, uma de suas características fundamentais¹⁸. E, exatamente em virtude da infinidade de possibilidades de implantação do federalismo, a doutrina disputa para encontrar uma padronização de características nas quais seja possível emoldurar este sistema de governo.

Neste sentido, o brilhante jurista Roque Antônio Carrazza traz à luz a dificuldade de vencer este aspecto, através de suas palavras, sempre notáveis e de imperativa transcrição:

Não entram em acordo os autores no apontar os traços característicos do Estado Federal. Assim, v.g., Duguit nele vislumbra a existência de dois governos no mesmo território e a impossibilidade de alterarem as competências de cada um deles, sem a anuência de ambos. Já Hauriou sustenta que no federalismo, há diversidade de leis e várias soberanias secundárias, sob uma soberania comum. Jellinek, sempre rigoroso, aponta como essência do Estado Federal a autonomia, salvaguardada pela Constituição, das unidades federadas. Le Fur, de sua parte, considera existente a federação quando as unidades federativas entram na formação da vontade do Estado. Kelsen, com sua visão formalista do Direito, distingue o Estado Federal dos demais pela existência, nele, de três ordens jurídicas: duas parciais (a União e as unidades federadas) e uma global (a da Constituição, que as domina, delimitando-lhes a competência e encarregando um órgão de fazê-la cumprir). Desta amostra, notamos que poderíamos, com a maior facilidade, compor um grande mosaico, com excertos ou citações de renomados juristas, e, ainda assim, não chegaríamos a uma conclusão definitiva sobre a natureza jurídica do Estado Federal. Por quê? Em primeiro lugar indubitavelmente porque, no mundo infinito e ondeante do pensamento, cada autor acaba por captar alguma peculiaridade que escapou à argúcia dos demais. Mas, acima de tudo, por que cada Federação tem uma fisionomia própria: a que lhe imprime o ordenamento jurídico local.¹⁹

Com efeito, as federações podem se distinguir quanto à economia, ao estrato social, ao nível de desenvolvimento da democracia, à forma de descentralização do poder, ao sistema de governo, ao sistema de representação, entre outras variantes que podem apresentar. No entanto, apesar de tantas distinções que podem ser observadas no modelo federalista adotado pelos Estados, existem certas características intrínsecas a este modelo que o distingue das demais formas de estado. Tais características são percebidas em maior ou menor grau, simultânea ou isoladamente nas federações, não havendo, repita-se, uma equação com itens fixos de atributos encontrados, de forma padronizada, em todos os modelos de federação.

A primeira marca fundamental de um Estado federado é que este deve ter, ao menos, dois níveis de governo, constitucionalmente instituídos, sendo cada um dotado de autonomia

¹⁸ ANDERSON, George. **Federalismo**: uma introdução. Rio de Janeiro: FGV, 2009. p. 17.

¹⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 144.

um em relação ao outro, sendo um nível federal, com jurisdição sobre todo o país e outro nível regional ou subnacional, podendo receber denominação de estado, província, Länder (Austria e Alemanha), cantão (Suíça), regiões, comunidades.

A existência de dois níveis de governo pressupõe outro elemento caracterizador do federalismo que é a coexistência da soberania, como atributo do Estado federal e a autonomia, inerente à unidade constitutiva, o estado. Incidem, portanto, num mesmo território, competências da União, ente soberano, e também dos estados, entidades autônomas.

Nessa trilha, é oportuno perceber que a convivência entre a soberania e a autonomia apenas é possível em virtude da descentralização de poder político e administrativo, conforme brilhantemente ensina o Min. Gilmar Mendes:

A autonomia importa, necessariamente, descentralização do poder. Essa descentralização é não apenas administrativa, como, também, política. Os Estados-membros não apenas podem, por suas próprias autoridades, executar leis, como também é-lhes reconhecido o direito de elaborá-las. Isso resulta em que se perceba no Estado Federal uma dúplice esfera de poder normativo sobre um mesmo território; sobre um mesmo território e sobre as pessoas que nele se encontram, há incidência de duas ordens legais: a da União e a do Estado-membro²⁰.

Neste oportuno, insta trazer à baila característica pontuada pelo conspícuo Professor Roque Antônio Carrazza a qual repousa na participação direta ou indireta dos Estados-membros na formação da vontade federal, ou seja, participação ativa nas decisões de caráter federal.²¹ Diretamente, as unidades federativas participam por intermédio de seus representantes em órgão constituinte federal e, indiretamente, através da participação no Poder Legislativo federal. Este último caso se dá através de estruturas bicamerais ou duas Casas legislativas: uma formada pelo povo, outra formada pelas unidades federativas subnacionais. No Brasil, tem-se o Congresso Nacional formado, respectivamente, por Câmara dos Deputados e Senado Federal.

Um ponto igualmente essencial a uma federação é a presença de um modelo democrático de estado de direito, visto que regimes não democráticos tendem a não conviver com autonomia local ou regional.

Outra característica é a existência de Constituição escrita, com partes que não podem ser alteradas, além da previsão de matérias que apenas podem ser alteradas com a anuência das unidades subnacionais. Com efeito, como bem pondera o Min. Gilmar Mendes, a Constituição

²⁰ MENDES, Gilmar Ferreira, COELHO, Inocêncio Mátières, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2ª ed., 2008. p. 798.

²¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 28ª ed., 2012. p. 157.

escrita é, a um só tempo, fundamento de validade e instrumento regulador das ordens jurídicas regionais e federal.

A divisão de competência, atribuição de competência legislativa nos níveis de governo e a repartição de renda são também pontos fundamentais numa federação, cabendo à Constituição tal desiderato.

Nesse ponto, é relevante trazer à baila os ensinamentos do Min. Gilmar Mendes, que explica que a forma como o país reparte suas competências indica a forma de federação adotada. Com efeito, uma federação que resguarda grande parte da competência no poder central pode ser considerada centrípeta; uma federação com maior concentração de competência nas entidades constitutivas pode ser classificada como centrífuga; se, contudo, o país consegue balancear a distribuição de competência, fala-se em federalismo de equilíbrio.

Também se observa, na maior parte das federações, a previsão de uma série de regras, normalmente constantes na constituição, a serem aplicadas quando da solução de dissídios envolvendo diferentes níveis de governo.

No que concerne à forma de divisão de poderes, é possível observar dois modelos: o dual e o integrado. Neste oportuno, cabe salientar que, a despeito das diferenças, estes dois modelos podem ser empregados simultaneamente pelos países.

O modelo dual normalmente é marcado pela atribuição de jurisdição para cada nível de governo, ao qual cabe administrar autonomamente seus programas. Assim, as unidades administrativas são responsáveis por sua estruturação, incluindo a criação de constituições e legislações próprias. Neste tipo de modelo, adotado pelos Estados Unidos, a competência do governo central acaba sendo mínima, havendo estímulo à competição de competência entre os Estados.

Contrariamente, no modelo integrado há compartilhamento de competências e, geralmente, as competências das unidades constitutivas são estabelecidas pelo governo central. O modelo integrado, em alguns casos também conhecido como federalismo administrativo²², é adotado na Alemanha. Nesse modelo, algumas matérias são de exclusiva competência central (como ocorre com a competência para defesa do governo federal), sendo que a maioria é de competência concorrente. Assim, o governo central estabelece as normas gerais e as unidades constitutivas suplementam através de suas próprias normas.

Inobstante estas serem as características fundamentais de uma federação, não há um modelo federalista único ou universal. Em alguns países são encontrados aspectos mais

²² O federalismo administrativo ocorre quando as matérias de competência das unidades constitutivas estão vinculadas a poderes administrativos.

centralizadores que outros, mais democratizados e abertos a eventuais distinções regionais. Assim, vale trazer as claras palavras de George Anderson, para quem:

Nem todos os 28 países listados anteriormente satisfazem plenamente os requisitos do federalismo. Alguns são muito centralizados e frágeis do ponto de vista federal. Outros apresentam características de regimes unitários, permitindo, às vezes, que o governo central destitua a autonomia das unidades constitutivas. Isso, por acaso, significa que esses países não são federações? Não há resposta taxativa para esta questão. Do ponto de vista prático, o que importa é se o país funciona normalmente como uma federação, isto é, se algum grau de autonomia de base constitucional subsiste para os dois níveis de governo.²³

Cada federação é, portanto, única. Cada caso de federação apenas se explica em virtude das circunstâncias históricas, sociais, econômicas e políticas inerentes a cada país. No entanto, um traço deve ser reconhecido: o federalismo é uma forma de (re)conciliar interesses locais/regionais a interesses nacionais.

2.2 O ESTADO FEDERALISTA BRASILEIRO

2.2.1 Formação do modelo federalista brasileiro

A introdução do sistema federalista no Brasil, diferentemente dos Estados Unidos, não se deu de forma natural, através de uma construção histórica. Na realidade, a decisão de implantar o sistema no Brasil não se deu no sentido de unidades autônomas para um poder central, como ocorreu no hemisfério norte. Com efeito, ao contrário dos EUA, que experimentou o movimento centrípeto de instauração do sistema, no Brasil, a marcha foi contrária, implantando-se a federação no sentido do poder central para as unidades autônomas, num movimento centrífugo.

Para melhor compreender, basta realizar uma breve análise do cenário histórico. No Brasil, ao contrário do que ocorreu nos EUA, a metrópole portuguesa instalou um modelo de colonização amplamente exploratória, marcada pela extração das riquezas que aqui encontrava (principalmente o pau-brasil e o ouro), por uma forte tributação e, sobretudo, pelo parco interesse político dos colonos.

²³ ANDERSON, George. **Federalismo**: uma introdução. Rio de Janeiro: FGV, 2009. p. 20.

Incrivelmente, foi apenas com a instalação da coroa portuguesa no Brasil e sua elevação à condição de Reino Unido, em 1808, que iniciaram as movimentações para independência e, só posteriormente, para adoção do modelo federalista.

Com efeito, a vinda de D. João VI e sua família trouxe aos colonos alguns benefícios que antes não tinham, além de acelerar o processo de comercialização com o exterior, abrir o país às nações amigas e colocá-lo em posição de crescente destaque no comércio internacional. Assim, com o regresso de D. João VI a Portugal, seu primogênito, D. Pedro, fica no Brasil para, em 1822, liderar o movimento de independência e instituição do Império e, assim, manter o domínio sobre o país.

Nesse sentido, como bem pontua Marcelo Reis, ao passo que repúblicas independentes surgiam na América, o Brasil “conquista” sua independência dentro de um modelo monárquico vinculado a Portugal. Tal fato, para o jurista, denota certa carência²⁴ de uma forte liderança política no Brasil que, mesmo diante da revolta generalizada da população, necessitou da condução da própria Coroa Portuguesa para que alcançasse a “independência”.²⁵

Com uma declaração de independência que derivava do poder central às antigas colônias, o quadro que se desenha no Brasil é de um Império com poder central vigoroso em detrimento de poderes locais quase anulados. Em tal cenário, é possível constatar duas importantes consequências: o empobrecimento constante das províncias em virtude da forte tributação em favor da Coroa e o enriquecimento demasiado da elite rural, a qual dominava o Poder Legislativo (já que o sufrágio e o direito de ser eleitos eram baseados no poder patrimonial), sendo beneficiada com a alocação dos recursos orçamentários.

Tal panorama estruturado na Monarquia não atendia mais aos anseios de diversos setores da sociedade brasileira. Realmente, questões militares, religiosas, políticas e a crise econômica minavam o Império de D. Pedro II, ao mesmo tempo em que crescia o ideal republicano e a adoção do federalismo, enquanto sistema de repartição política que contemplasse as entidades locais.

Assim, com o golpe militar liderado pelo Marechal Deodoro da Fonseca, em 15 de novembro de 1889, é proclamada a República Federativa do Brasil, a partir do Decreto nº 1 de 15 de novembro de 1889. Ato contínuo, a Constituição Republicana de 1891 traz, em seu artigo 1º, tal consolidação:

²⁴ Não se pode negar, todavia, a existência de certos focos de resistência política em face da metrópole portuguesa. É o caso de Pernambuco, que chegou inclusive a proclamar uma república em 1817.

²⁵ REIS, Marcelo Simões dos. O federalismo no Brasil e nos Estados Unidos: um estudo comparado numa abordagem histórica. **Revista do Programa de Mestrado em Direito do UniCEUB**. Brasília, v. 2, n. 1, jan./jun. 2005. p. 241-242.

A nação Brasileira adopta como fôrma de governo, sob o regimen representativo, a República Federativa proclamada a 15 de novembro de 1889, e constitue-se por união perpétua e indissolúvel das suas antigas províncias, em Estados Unidos do Brazil.²⁶

É, portanto, num ambiente de relativo silêncio político das províncias que é implantado no Estado brasileiro o federalismo, importando ideias construídas no distinto cenário norte-americano. Neste mister, é possível perceber que o federalismo brasileiro, contrariamente ao norte-americano, foi implantado a partir da necessidade de maior representatividade dos governos locais:

De fato, o Brasil seguiu o caminho inverso dos Estados Unidos para se chegar uma federação. No caso norte-americano, uma nação teve de ser consolidada em vista da necessidade de se unificar todas as entidades políticas enquanto que o senso de uma nação brasileira já estava há muito se estabelecendo. Além disso, a aristocracia rural não tendia a simpatizar com um federalismo descentralizado, demonstrando outra diferença de relevo com relação à Constituição americana. Ao contrário da elite no norte, a elite brasileira pensava que se uma província almejasse estar separada da nação, teria de expressar a sua vontade. Em outras palavras, a presunção era a de que todas as províncias haviam já aceito a existência de um governo central, o que não demandava a sua aquiescência expressa para a legitimação de tal governo. Considerando que nos Estados Unidos a legitimação desse governo se deu num processo de muita barganha e discussão política, é de se notar essa diferença central na comparação dos dois processos de federalização.²⁷

Assim, é possível notar desta breve análise realizada, que a federação foi instaurada no Brasil num movimento segregacionista ou centrífugo, de dentro para fora, uma vez que o Estado unitário (Império) se descentralizou, formando entidades políticas autônomas.

2.2.2 Princípios norteadores do federalismo brasileiro

O princípio da indissolubilidade do pacto ou vínculo federativo encontra raízes já na Constituição Republicana de 1891, a qual vedava o direito de *secessão*. É princípio norteador do modelo federativo, indicando que as entidades autônomas não podem se separar do Estado Federal. Em outras palavras, é inadmissível, num estado federal, a existência de dois ou mais Estados federais, soberanos.

As entidades autônomas, na realidade, abrem mão de parcela de sua independência, em favor de um centro unitivo de poder.

²⁶ Brasil. Constituição (1891). Constituição da República dos Estados Unidos do Brazil.

²⁷ REIS, Marcelo Simões dos. O federalismo no Brasil e nos Estados Unidos: um estudo comparado numa abordagem histórica. *Revista do Programa de Mestrado em Direito do UniCEUB*. Brasília, v. 2, n. 1, jan./jun. 2005. p. 247.

Assim, no federalismo brasileiro, União, Estados, Distrito Federal e Municípios não podem se desgarrar do Estado Federal, conforme mandamento constitucional insculpido no caput dos arts. 1º e 18:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

[...]

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

Já pelo princípio implícito da simetria federativa é possível compreender uma norma não escrita na Constituição Federal de 1988 que, no entanto, rege toda a distribuição de poder estatal.

Através de tal princípio tem-se que todas as entidades federativas devem seguir o mesmo padrão normativo determinado pela Constituição Federal. Consubstancia-se num conjunto de normas de reprodução obrigatória nas entidades federativas. Através de tal princípio, portanto, União, Estados, Distrito Federal e Municípios devem seguir um mesmo modelo traçado pela Constituição Federal, impedindo discrepâncias ou antagonismos.

Em decisões do Supremo Tribunal Federal, é possível observar a aplicação de tal princípio de modo direto e indireto. Há aplicação do princípio de forma direta quando o STF invoca diretamente o instituto, como no caso da ADI 4298:

EMENTAS: 1. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - ADI. Petição inicial. Emenda antes do julgamento do pedido de liminar. Admissibilidade. Revogação da lei originalmente impugnada. Lei nova que, na pendência do processo, reproduziria normas inconstitucionais da lei revogada. Aproveitamento das causas de pedir. Economia processual. Em ação direta de inconstitucionalidade, admite-se emenda da petição inicial antes da apreciação do requerimento de liminar, quando tenha por objeto lei revogadora que reproduz normas arguidas de inconstitucionais da lei revogada na pendência do processo. 2. INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Lei nº 2.154/2009, do Estado do Tocantins. Eleição de Governador e Vice-Governador. Hipótese de cargos vagos nos dois últimos anos de mandato. Eleição indireta pela Assembleia Legislativa. Votação nominal e aberta. Constitucionalidade aparente reconhecida. Reprodução do disposto no art. 81, § 1º, da CF. Não obrigatoriedade. Exercício da autonomia do Estado-membro. Liminar indeferida. Precedente. Em sede tutela antecipada em ação direta de inconstitucionalidade, aparenta constitucionalidade a lei estadual que prevê eleição pela Assembleia Legislativa, por votação nominal e aberta, para os cargos de Governador e Vice-Governador, vagos nos dois últimos anos do mandato.

(ADI 4298 MC, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 07/10/2009, DJe-223 DIVULG 26-11-2009 PUBLIC 27-11-2009 EMENT VOL-02384-01 PP-00093 RTJ VOL-00220- PP-00220)

Por outro lado, é notada a aplicação indireta do princípio, que é possível ser depreendido através de uma compreensão teleológica da decisão, como ocorre no HC 89.837:

E M E N T A: "HABEAS CORPUS" - CRIME DE TORTURA ATRIBUÍDO A POLICIAL CIVIL - POSSIBILIDADE DE O MINISTÉRIO PÚBLICO, FUNDADO EM INVESTIGAÇÃO POR ELE PRÓPRIO PROMOVIDA, FORMULAR DENÚNCIA CONTRA REFERIDO AGENTE POLICIAL - VALIDADE JURÍDICA DESSA ATIVIDADE INVESTIGATÓRIA - CONDENAÇÃO PENAL IMPOSTA AO POLICIAL TORTURADOR - LEGITIMIDADE JURÍDICA DO PODER INVESTIGATÓRIO DO MINISTÉRIO PÚBLICO - MONOPÓLIO CONSTITUCIONAL DA TITULARIDADE DA AÇÃO PENAL PÚBLICA PELO "PARQUET" - TEORIA DOS PODERES IMPLÍCITOS - CASO "McCULLOCH v. MARYLAND" (1819) - MAGISTÉRIO DA DOCTRINA (RUI BARBOSA, JOHN MARSHALL, JOÃO BARBALHO, MARCELLO CAETANO, CASTRO NUNES, OSWALDO TRIGUEIRO, v.g.) - OUTORGA, AO MINISTÉRIO PÚBLICO, PELA PRÓPRIA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA, DO PODER DE CONTROLE EXTERNO SOBRE A ATIVIDADE POLICIAL - LIMITAÇÕES DE ORDEM JURÍDICA AO PODER INVESTIGATÓRIO DO MINISTÉRIO PÚBLICO - "HABEAS CORPUS" INDEFERIDO. NAS HIPÓTESES DE AÇÃO PENAL PÚBLICA, O INQUÉRITO POLICIAL, QUE CONSTITUI UM DOS DIVERSOS INSTRUMENTOS ESTATAIS DE INVESTIGAÇÃO PENAL, TEM POR DESTINATÁRIO PRECÍPUO O MINISTÉRIO PÚBLICO.

[...]

(HC 89837, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 20/10/2009, DJe-218 DIVULG 19-11-2009 PUBLIC 20-11-2009 EMENT VOL-02383-01 PP-00104 LEXSTF v. 31, n. 372, 2009, p. 355-412 RTJ VOL-00218- PP-00272)

Paralelamente ao princípio implícito da simetria, a Constituição Brasileira enxerga as diferentes realidades existentes entre as entidades federadas e edita normas que determinam a busca pelo equilíbrio federativo. A desconformidade entre regiões, Estados e Municípios é, portanto, analisada com a finalidade de se encontrar soluções capazes de minimizá-la.

Nesse sentido, é possível destacar alguns preceitos constitucionais em que é contemplada a assimetria federativa. À guisa de exemplo, pode-se colacionar o art. 155, II, §2º, que em matéria tributária assim disciplina:

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

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

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

[...]

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", **as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;**²⁸

²⁸ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil.

Na realidade, o ilustre Professor Uadi Lammêgo Bulos ensina que é exatamente a assimetria o caractere fundamental que anima a própria existência do pacto federativo, uma vez que permite a constante evolução entre Estados membros que possuem peculiaridades econômicas, culturais, políticas e sociais que convergem para a autoridade federal.²⁹

Com efeito, é a instituição da assimetria que traz o grande *plus* do modelo federalista: é o olhar para a organização estatal como um único corpo, em que suas entidades federadas unem-se em uma só força na busca constante pela redução de desigualdades que há entre si.

2.2.3 Federalismo na Constituição de 1988

Hoje, o Estado brasileiro está estruturado nas bases do sistema federalista, consoante norma insculpida no art. 1º da Constituição Federal de 1988. Assim, a federação brasileira é composta de pessoas políticas de Direito Público interno, previstas no art. 18, caput, da CF/88, todas dotadas de competência administrativa, financeira e legislativa.

Nesse sentido, a União é fruto da *união* indissolúvel dos Estados membros. É pessoa jurídica de Direito Público interno e externo. Internamente, a União atua através da legislação, execução e gerência de serviços públicos federais. Externa ou internacionalmente, a União atua por representação da República Federativa do Brasil em suas relações exteriores.

Um dos atributos da União no âmbito de um Estado federal é exercer o poder de intervenção nos Estados, em situações excepcionais. Na CF/1988, a União detém tal direito/dever nas hipóteses elencadas no art. 34. Neste sentido, é possível a intervenção para manter a integridade nacional, repelir invasão estrangeira ou de uma entidade da federação em outra, garantir o livre exercício dos poderes, organizar as finanças dos Estados, promover a execução da lei federal e assegurar a efetividades dos princípios da forma republicana, direitos da pessoa humana, autonomia municipal, prestação de contas públicas, aplicação dos mínimos constitucionais.

Os Estados federados são pessoas jurídico-políticas de Direito Público interno, consubstanciando núcleos autônomos de poder que dispõem de legislação, governo e jurisdição próprios. Os Estados membros ligam-se, assim, ao estado federado, único que detém soberania, através de liame jurídico-político no qual este ente supremo confere competências para os Estados.

²⁹ BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 926.

Ademais, o binômio autonomia-participação garante que os Estados tenham voz na vontade política, participando ativamente nas decisões do conjunto federado.

O modelo federalista brasileiro comporta também os Municípios, enquanto unidades divisionárias dos Estados competentes para administração de interesses locais e dotados de personalidade jurídica de direito público interno. Nas palavras de Uadi Lammêgo Bulos, o município é, portanto, “a célula *mater* do pacto federativo, pois nele brotam as relações político-primárias”.

O ilustre professor apresenta ainda a peculiaridade na situação do município pelo fato de participar do elo federativo, algo inexistente na maioria dos modelos federalistas. Por outro lado, como anomalia, o professor indica o fato de os Municípios não contarem com representação política no poder central, já que o sistema brasileiro é *bicameralista*, ou seja, baseado na representação do povo, através da Câmara dos Deputados e a representação dos Estados, através do Senado.

Por fim, há o Distrito Federal, ente autônomo específico que carrega características tanto de Estado, quanto de município, não se confundindo, todavia, nem com um, nem com outro. O DF é composto por órgãos do Poder Legislativo, correspondente à Câmara Legislativa Distrital, Poder Executivo, exercido por um governador e o Poder Judiciário, organizado pela União.

2.2.4 Repartição de competências no federalismo brasileiro

A convivência simultânea de diversas esferas de poder dentro do mesmo Estado Federado pode resultar em dificuldades, como conflitos entre entes e desperdícios de recursos, fato que traz ao sistema federalista uma necessidade de constante vigília e adoção de mecanismos capazes de obstaculizar tais dificuldades. Nesse âmbito, é premente a necessidade de parcelamento do poder atribuído aos entes autônomos, componentes da federação. Para tal instituto dá-se o nome de competência.

A repartição de competências entre entes autônomos é o ponto central do sistema federativo, haja vista o fato de ser o instrumento capaz de conferir efetividade à atuação política estatal. Com efeito, trata-se de instituto de insofismável relevância na República Federativa Brasileira, consistindo, nas palavras do Min. Gilmar Mendes, na atribuição a cada ordenamento de uma matéria que lhe seja própria. Pontua ainda o insigne Ministro, que, além de competências de atribuições, a CF/1988 também determina repartição de receitas oriundas de

impostos, tema este que, devido à grande importância para este trabalho, será analisado com maior cautela.

A repartição de competências é, portanto, pedra de toque do Estado, uma vez que indica que tipo de federalismo adota e, quando desempenhado de forma equilibrada, permite a manutenção do pacto federativo.

A técnica constitucional de repartição de competências, para ser harmoniosa com o pacto federativo, deve levar em consideração o histórico federativo do Estado, ponderando os encargos atribuídos aos Estados e ao poder central. Nesse sentido, conforme já observado, o federalismo será centrípeto quando o ente central detiver maior parcela de competências e centrífugo, quando houver maior transferência de competências aos entes descentralizados.

É interessante ressaltar que até os anos 90, o sistema federalista brasileiro era marcadamente centralizador, voltando excessiva parcela de poder ao Presidente da República. A Constituição de 1988 representa, neste sentido, um marco notório na repartição de poderes e transferência de responsabilidades para Estados e Municípios. Tal transformação trazida pela Constituição Cidadã provoca, ainda hoje, um constante processo de mutação na realidade vivenciada pelas unidades da federação brasileira.

Tendo tal premissa em vista, atualmente, o Estado Federativo Brasileiro adota o *princípio da predominância de interesses*, ou seja, a repartição de competências se dá dentro de um âmbito de ponderação de utilidade e efetividade política que determina parcela de poder para o ente federativo. É interessante observar que tal princípio representa apenas um norte na distribuição de poderes, não sendo aplicado de forma hermética e sem análise da repercussão na prática.

Assim, à União compete, preponderantemente, matérias de interesses nacionais, ao passo que aos Estados compete aquelas de interesses regionais, aos Municípios, as matérias de interesses locais e, ao Distrito Federal, matéria de interesse local e regional.

Neste sentido, a CF/88, elenca, em seu art. 21, as competências administrativas da União. De forma sucinta, tais competências se dão relativamente ao relacionamento com países estrangeiros e órgãos internacionais; à declaração de guerra e paz; à defesa nacional; à permissão de trânsito de forças estrangeiras no território nacional; ao estado de sítio, estado de defesa e à intervenção federal; à produção e ao comércio de material bélico; à emissão de moeda; administração de reservas cambiais; elaboração e execução de planos nacionais e regionais de ordenação do território e desenvolvimento econômico; ao serviço postal e ao comércio nacional; à exploração de serviços de telecomunicações, de radiodifusão sonora, energia elétrica, navegação aérea, transporte rodoviário, ferroviário e hidroviário e aos portos

marítimos fluviais e lacustres; à organização e manutenção do Poder Judiciário, do Ministério Público e da Defensoria Pública do Distrito Federal e dos Territórios, da Polícia Civil, Militar e Corpo de Bombeiros do Distrito Federal; dos serviços de estatística e geografia, geologia, cartografia; ao exercício e classificação de diversões públicas; à concessão de anistia; ao planejamento da defesa em casos de calamidade pública; à instituição de sistema de gerenciamento de recursos hídricos; ao estabelecimento de princípios e diretrizes ao sistema nacional de viação, execução de serviços de polícia marítima, aeroportuária e de fronteiras; à exploração de serviços e instalações nucleares, à organização, manutenção e execução de inspeção do trabalho e, finalmente; ao estabelecimento de condições para atividade de garimpagem.³⁰

A competência em matéria legislativa está elencada no art. 22 da CF/88 permite delegação aos Estados membros, que podem legislar sobre matérias ali estabelecidas, desde que lei complementar federal assim estabeleça.

Assim, compete privativamente à União legislar sobre direito civil, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho; desapropriação, requisições civis e militares, em caso de iminente perigo e em tempo de guerra; águas, energia, informática, telecomunicações e radiodifusão, serviço postal, monetário e de medidas; títulos e garantias dos metais; política de crédito, câmbio, seguros e transferência de valores; comércio exterior e interestadual; diretrizes da política nacional de transportes; regime dos portos, navegação lacustre, fluvial, marítima, aérea e aeroespacial; trânsito e transporte; jazidas, minas, outros recursos minerais e metalurgia; nacionalidade, cidadania e naturalização; populações indígenas; emigração e imigração, entrada, extradição e expulsão de estrangeiros; organização do sistema nacional de emprego; organização judiciária, do Ministério Público e da Defensoria Pública do Distrito Federal e Territórios; sistema estatístico, sistema cartográfico e de geologia nacionais; sistemas de poupança, captação e garantia da poupança popular; sistemas de consórcios e sorteios; normas gerais de organização, efetivos, material bélico, garantias, convocação e mobilização das polícias militares e corpos de bombeiros militares; competência da polícias federal, rodoviária e ferroviária federais; seguridade social; diretrizes e bases da educação nacional; registros públicos; atividades nucleares de qualquer natureza; normas gerais de licitação e contrato; defesa territorial, defesa aeroespacial, marítima, civil e mobilização nacional; propaganda comercial.

³⁰ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil.

No que concerne à competência dos Estados federados, é importante ressaltar que se trata de competência remanescente, ou que o constituinte originário reservou. Ou seja, atribuições que não forem conferidas à União ou aos Municípios são designadas aos Estados. Desta forma, os Estados detêm competência administrativa ou legislativa para matérias das quais não sejam vedados, consoante estabelecido no art. 25, §1º da CF/88.

Excepcionalmente, ao lado destas competências remanescentes, o constituinte enumerou algumas competências atribuídas aos Estados. Assim, art. 18, §4º traz a competência de criar, incorporar, fundir e desmembrar Municípios e o art. 25, §§ 2º e 3º trazem, respectivamente, a competência de explorar o gás canalizado e instituir regiões metropolitanas, aglomerados urbanos e microrregiões.

Os Estados também detêm competência concorrente, atribuída no art. 24, hipótese na qual o estado pode complementar leis federais e competência suplementar, prevista no art. 24, §§ 1º ao 4º, em que o Estado supre eventuais lacunas normativas deixadas por leis federais.

As competências administrativas e legislativas do Distrito Federal estão previstas no art. 23, o qual prevê exercício de competências comuns. Assim, ao Distrito Federal cabe a competência comum de Estados e Municípios, com exclusão do que é competência da União, ou seja, organização da Justiça, Ministério Público e Defensoria Pública.

O art. 30 da CF/88 traz as competências dos Municípios, que podem ser brevemente elencadas em legislar sobre assuntos de interesse local; suplementar a legislação federal e a estadual no que couber; instituir e arrecadar os tributos de sua competência; criar, organizar e suprimir distritos; organizar e prestar serviços públicos de interesse local; manter educação infantil e de ensino fundamental; prestar serviços de atendimento à saúde da população; promover adequado ordenamento territorial; promover a proteção do patrimônio histórico-cultural local.

2.3 O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO

No escopo da soberania Estatal, desponta com insofismável relevância a competência para imposição de tributos. Competência esta que vem angariada no âmago da constituição do Estado, a qual lhe atribui, de uma mão o poder de onerar as pessoas e, de outra, o dever de observar garantias das pessoas contra este mesmo poder estatal. A disciplina do poder de tributar é inerente, portanto, à Constituição do Estado federado.

Nesta senda, conforme bem indicou o professor Fernando de Holanda Barbosa, “*um problema normativo importante num país com organização federativa é a distribuição das competências tributárias entre os vários níveis de governo*”.³¹ Com efeito, a tributação é aspecto da mais alta relevância, mormente quando se deve ponderar: atividade financeira do Estado, representatividade social e equilíbrio federativo. Primeiro por que o Estado é responsável pelo gerenciamento de um complexo de atividades demandadas pelo bem comum, atividades estas que exigem financiamento. Segundo, por que num contexto federalista democrático no qual está emoldurada a realidade brasileira, descabe falar em tributação sem representação. E, finalmente, por que a tributação, no Brasil, envolve interesses de três níveis de unidades federativas, o que denota a necessidade de ponderação dos legítimos interesses de tais entidades, sem que se incorra em desequilíbrios de um ente em relação a outro. A busca por uma tributação eficiente carrega, insofismavelmente, a ponderação destes dois aspectos.

A necessidade de constante cotejo dessa conjuntura foi (e ainda é) responsável por intensas vicissitudes contempladas pelas Constituições adotadas no Brasil. De certo, os modelos constitucionais brasileiros saborearam diversas formas de sistema fiscal, os quais variaram de acordo com a estrutura federalista implantada pelo Estado que, ora mais enrijecido e centralizador – como na Constituição de 1934 - parcamente atribuiu competências fiscais aos Estados e Municípios; ora mais democrático e descentralizante – caso das Constituições de 1946 e 1988 – atribuiu maior autonomia e distribuiu maior parcela de competências fiscais aos entes subnacionais.

A importância da busca por um equilíbrio na distribuição das competências fiscais é, portanto, notória e pode ser compreendida através da complexa análise de percepção de receita tributária e a decorrente alocação de recursos no território da federação. E é justamente nesse contexto que se nota o federalismo fiscal o qual, como bem indicou Vera Martins, “*é a forma como essas instâncias se organizam em termos de atribuições de encargos e receitas para a execução das funções governamentais*”³².

Segundo o Professor José Maurício Conti, para estudiosos das Ciências das Finanças, é possível nortear a distribuição de competências fiscais através de ponderação de fundamentos socioeconômicos³³.

³¹ BARBOSA, Fernando de Holanda (Coord.) et all. **Federalismo fiscal, eficiência e equidade**: uma proposta de reforma tributária. Brasília: Fundação Getúlio Vargas, 1998.

³²SILVA, Vera Martins. Transferência de recursos para os municípios apud CONTI, João Maurício. **Federalismo e fundos de participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001. p. 4-5.

³³ CONTI, **Federalismo e fundos de participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001. 28-29.

Neste sentido, o princípio do benefício indica que os serviços públicos devem ser federais, estaduais ou municipais conforme a abrangência do benefício por ele produzido. Ou seja, serviços com limitações territoriais locais, como coleta de lixo, serão mais eficientemente desempenhados pelos Municípios; serviços cuja prestação envolve limitação territorial regional, tais como o transporte rodoviário entre cidades de um mesmo Estado, serão melhor prestados pelos Estados; e finalmente, serviços de abrangência nacional tendem a ser organizados em nível federal.

O princípio da compensação fiscal, por outro lado, indica que devem ser concebidas formas de contrabalancear prejuízos ou benefícios de que uma unidade da federação experimente em virtude de uma atividade que deva ser realizada em favor de toda a sociedade. É o que se compreende por “externalidades”. Exemplo disso é um município cuja parcela significativa de seu território seja voltada à preservação ambiental, não podendo desenvolver atividades industriais. A preservação ambiental beneficia toda a sociedade da federação, podendo inclusive até extrapolar os interesses do país, em contrapartida, o município se prejudica por não poder desenvolver-se economicamente. Tal externalidade negativa deve, portanto, ser compensada.

Por fim, o Professor traz o fundamento da distribuição centralizada, entendido como a concentração da distribuição de renda no poder central, como forma de maximizar a eficiência da redistribuição. É em virtude de tal princípio que se entende correta a atribuição concentradora do imposto de renda à União, posto que esta seria a melhor habilitada a redistribuir a receita do referido tributo.

Tudo o que foi examinado até o presente momento tem a finalidade precípua de trazer à baila a enorme complexidade em compreender as nuances do federalismo fiscal e, conseqüentemente, a dificuldade na atribuição de competências e repartição de receitas fiscais. Com efeito, se por um lado é notória a busca pelo equilíbrio federativo através de uma ótima distribuição de competências e recursos, por outro lado, sabe-se que tal desiderato não é simples.

Neste ponto, o Professor José Conti ensina que a repartição de competências fiscais está intimamente relacionada à repartição de competências funcionais no Estado Federal sendo esta, verdadeiramente, o alicerce de um infundável plexo de possibilidades, fato que impossibilita a formulação de um padrão de distribuição de competências:

A complexidade na distribuição dos recursos acompanha esta complexidade na formação do Estado, haja vista que a distribuição dos recursos, como já mencionado,

guarda estreito vínculo com a distribuição das atribuições entre as unidades que compõem o Estado.³⁴

2.4.1 Repartição de competências tributárias

Sucintamente, pode-se dizer que competência tributária é a possibilidade conferida pelo constituinte às pessoas políticas para instituírem determinados tributos. Ou, no conceito do brilhante Professor Paulo de Barros:

A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para produção de normas jurídicas sobre tributos.³⁵

Inobstante, conforme o próprio Professor continua em sua explanação, “essa é apenas uma entre várias proporções semânticas com que a expressão se manifesta [...]” . Realmente, apesar de se supor, ingenuamente, se tratar de um instituto de simples apreensão, ele guarda, na realidade, grande riqueza de significação.

Com efeito, em análise mais aprofundada, realizada por Cristiane Mendonça, o instituto denota relevante carga de definições e características, valendo trazer à baila algumas dessas acepções: i) aptidão para criação de tributos *in abstracto*; ii) fração de poder conferida aos entes federativos para instituição de tributos próprios; iii) competência legislativa plena de que são dotadas as pessoas políticas para criarem tributos; iv) poder-dever para legislar em matéria tributária acerca da criação de tributos; v) norma jurídica que autoriza a criação e a alteração de enunciados prescritivos veiculadores de tributos (normas gerais e abstratas ou individuais e concretas) e; vi) autorização jurídico positiva à criação e alteração de enunciados prescritivos veiculadores de tributos.³⁶

Realmente, é possível perceber grande extensão do alcance semântico que traz o termo competência tributária. De início, já se faz salutar diferenciar o referido vocábulo de outro, do “poder tributário”.

O Professor Roque Carrazza brilhantemente faz a distinção entre as expressões, revelando o caráter mais rígido do termo “poder tributário”, o qual abarca um conteúdo absoluto do *jus imperium* do Estado. Nesse sentido, o poder tributário apenas pôde ser exercido pela Assembleia Nacional Constituinte, na consubstanciação da constituinte originária, posto que

³⁴ CONTI, João Maurício. **Federalismo e fundos de participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.p. 33.

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 23. ed. 2011. p. 270.

³⁶ MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. **A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito**. São Paulo, 2010. p. 47.

apenas esta, sendo soberana, deteve livre e absoluto trânsito nas matérias estruturantes do Estado, inclusive na matéria tributária.

Com a promulgação da Constituição Federal em 1988, chega ao termo o poder tributário desempenhado pela Assembleia Constituinte, passando a existir apenas a competência tributária, a qual é conferida diretamente pela Constituição às unidades federativas, União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Assim, a competência tributária, diversamente do poder de tributar, é exercida dentro de limites positivos impostos constitucionalmente.

Nesse caminhar, já se depreende, portanto, que a competência tributária tem um sentido de “faculdade de editar leis que criem, *in abstracto*, tributos. Trata-se de uma competência originária, que busca seu fundamento de validade na própria Constituição.”³⁷

A determinação da competência tributária é emanada por “normas de estrutura”, ou seja, normas insculpidas na Constituição que arquitetam a organização Estatal. As normas de estrutura, por conseguinte, através de critérios estruturantes, planificam o sistema Estatal, oferecendo regras fundamentais a serem observadas por todo o ordenamento jurídico e, a partir delas, novas normas são elaboradas. O eminente Professor Paulo de Barros é responsável por desenvolver um estudo aprofundado do tema, sendo oportuno colacionar suas palavras:

[...] [as regras de estrutura] dirigem-se igualmente para as condutas interpessoais, tendo por objeto, porém, os comportamentos relacionados à produção de novas unidades deontico-jurídicas, motivo pelo qual dispõem sobre órgãos, procedimentos e estatuem de que modo as regras devem ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema.³⁸

As normas de competência tributária são normas de estrutura ou organização, já que são estas que determinam quais as pessoas políticas competentes para instituição de tais tributos a serem auferidos de tais pessoas, em virtude de tais atividades e em determinados limites espaciais e temporais. Através destas normas, os Poderes Legislativos da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, ficam autorizados a instituírem os tributos que lhes foram atribuídos pela Constituição.

A partir de todo esse contexto analisado, é possível concluir, portanto, que a competência tributária é a habilitação conferida constitucionalmente aos entes federativos para constituírem fontes tributárias através da instituição de tributos, por meio de leis infraconstitucionais.

³⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 28ª ed., 2012. p. 565-566.

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 13ª. ed 2000. p.136-138.

Ademais, são claros os ensinamentos do Professor Roque Carrazza, para quem a “Competência tributária é a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos.”³⁹ Assim, a competência tributária é atribuída pela Constituição para ser exercida pelas unidades federativas através de lei (princípio da legalidade) por estas editadas:

No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos são criados *in abstracto*, por meio de lei (art. 150, I, CF), que deve descrever todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária. Consideram-se elementos essenciais da norma jurídica tributária os que, de algum modo, influem no *na* e no *quantum* do tributo; a saber: a *hipótese de incidência* do tributo, seu *sujeito ativo*, seu *sujeito passivo*, sua *base de cálculo*, e sua *alíquota*.⁴⁰

Finalmente, insta não confundir competência com capacidade tributária ativa, a qual significa a investidura do poder de arrecadar, exigir determinado tributo. A capacidade ativa pressupõe, por conseguinte, o exercício da competência tributária, ou seja, que o tributo tenha sido criado.

2.4.2 Repartição de receitas tributárias

A repartição de receitas tributárias representa aspecto fundamental do federalismo fiscal, vez que consubstancia a independência financeira das entidades federativas, que, por sua vez, é o sustentáculo da autonomia de tais unidades, como é possível apreender pelas palavras do Professor José Conti:

Em verdade, a discriminação constitucional de rendas é elemento básico do federalismo, constituindo-se, por natureza, terreno de repartição de competência entre as entidades federais autônomas.⁴¹

A repartição de receitas tributária num Estado federal representa, portanto, um imperativo na forma de partilhar a renda tributária entre as unidades federativas, de maneira a assegurar-lhes independência financeira e política e, conseqüentemente, autonomia ao face ao Estado. Em última análise, portanto, a repartição de receitas tributárias é o mecanismo de estabelecimento e consolidação do próprio modelo federalista.

Sendo imperativa a necessidade de assegurar autonomia financeira das unidades federativas, resta clara a exigência de organização de uma forma de efetivar a distribuição de receitas fiscais.

³⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 28ª ed., 2012. p. 567.

⁴⁰ *Ibidem*. p. 567.

⁴¹ CONTI, João Maurício. **Federalismo e fundos de participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001. p. 35.

Neste sentido, a repartição das fontes de receita figura como um recurso através do qual são estabelecidas normas de concessão de fontes de renda aos entes federativos. Vale ressaltar, por oportuno, que, no Brasil, tais normas vêm previstas em sua Constituição, já que atingem o âmago da organização do Estado, caso em que José Afonso da Silva denomina de discriminação rígida de rendas:

É rígida, quando a Constituição enumera exaustivamente todas as fontes de rendas para cada pessoa jurídica de direito público interno, como se dá no sistema brasileiro. É flexível quando apenas se limita a atribuir alguns tributos a uma das entidades públicas, deixando larga margem ao exercício do poder tributante concorrente ou cumulativo, como ocorre nos Estados Unidos da América do Norte.⁴²

Destarte, a Constituição Federativa brasileira cria fontes de receitas através da atribuição de competência para instituição de tributos pelos próprios entes federativos. A unidade federativa detém, portanto, a competência para instituir tributos e a capacidade de cobrá-los, resguardando fonte própria de receita e, por conseguinte, empreendendo a autonomia federativa.

Insta salientar que o Brasil adotou o critério de repartição de fontes de receitas através de competências privativas, em que apenas cada unidade federativa institui e cobra tributos a ela vinculados constitucionalmente. Tal sistema se contrapõe à repartição de receitas comuns, não adotada pelo Brasil, em que os tributos são destinados simultaneamente a unidades federativas de diferentes níveis.

Assim, basicamente, os arts. 149, 153 e 154 da Constituição conferem competência à União para instituir impostos sobre importação, exportação, industrialização, renda, operações financeiras, propriedade rural, empréstimo compulsório, impostos extraordinários, impostos residuais e imposto sobre grandes fortunas, o qual não foi instituída até hoje.

O art. 155 confere aos Estados e Distrito Federal a competência para criação de impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação, operações relativas à circulação de mercadoria e serviços de transporte e comunicação e sobre veículos automotores.

Já os Municípios podem instituir impostos sobre a propriedade predial urbana, transmissão *inter vivos* e sobre serviços de qualquer natureza, conforme art. 156 da CF/88.

Além da repartição de receitas através da designação constitucional das fontes, há também o mecanismo de distribuição de receitas por meio de distribuição do resultado da arrecadação ou discriminação por produto, conforme Sampaio Dória.⁴³

⁴² SILVA, José Afonso da. **Tributos e normas de política fiscal na Constituição do Brasil**. São Paulo, 1998 apud CONTI, João Maurício. **Federalismo e fundos de participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001. p. 35.

⁴³ DÓRIA, Sampaio. **Discriminação de rendas tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972 apud CONTI, João Maurício. **Federalismo e fundos de participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001. p. 37.

Nesta modalidade de repartição, a receita de cada entidade é garantida através da distribuição de parcela do produto dos tributos auferidos. Na realidade, a autonomia financeira de cada ente é alcançada por meio da transferência de parte da receita do poder central às unidades subnacionais. Nesta hipótese, vale retomar os ensinamentos de José Afonso da Silva para compreender que, em se tratando de discriminação rígida, a Constituição determinará previamente a parcela de repasse a cada entidade, bem como os mecanismos de execução. É o caso da Constituição brasileira.

Tal repasse de receita tributária pode se dar através de participação na arrecadação do tributo ou participação direta na arrecadação, a qual ocorre quando é previsto que determinada parcela do produto de uma unidade federativa pertence a outra. Assim, a Constituição atribui competência a uma unidade para instituir o tributo, e já destina parte deste tributo a outra unidade. À guisa de exemplo, tal situação ocorre no Brasil com o Imposto sobre Propriedade Rural, cuja competência é da União e 50% pertence ao município no qual o imóvel se encontra.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

VI - propriedade territorial rural;

[...]

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*:

[...]

III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

*

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

[...]

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III;⁴⁴

A participação direta dos Estados e Distrito Federal encontra-se normatizada nos arts. 153, §5º, I e 157 e a participação dos Municípios, nos arts. 153, §5º, II e 158 da CF/88:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

[...]

§ 5º - O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do "caput" deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos:

I - trinta por cento para o **Estado, o Distrito Federal ou o Território**, conforme a origem;

II - setenta por cento para o **Município de origem**.

⁴⁴ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil.

*

Art. 157. Pertencem aos **Estados e ao Distrito Federal:**

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituïrem e mantiverem;

II - vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I.

*

Art. 158. Pertencem aos **Municípios:**

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituïrem e mantiverem;

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º,

III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso

IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

Ao lado da repartição direta, tem-se a repartição indireta, que é a distribuição de receitas através da participação em fundos. Nesse caso, parcela do produto arrecadado dos tributos segue para a formação de fundos que, subseqüentemente, será distribuído entre as unidades federativas destinatárias. Tal sistema é adotado na Constituição brasileira em vigor, que estabelece fundos de participação estadual e municipal, além de fundos de financiamento das regiões norte, nordeste e centro-oeste.

Consoante análise do jurista José Conti, a Constituição de 1988 criou alguns fundos, além da legislação infraconstitucional, que também é responsável pela criação de fundos. Diante da complexidade e importância do tema para esta obra, será melhor abordado em tópico posterior. No entanto, já se pode adiantar que o art. 159 da CF/88 instituiu o FPE e o FPM:

Art. 159. A União entregará:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados quarenta e oito por cento na seguinte forma:

a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao **Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;**

b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao **Fundo de Participação dos Municípios;**

c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semiárido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;

d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano;

II - do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

III - do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, 29% (vinte e nove por cento) para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação a que se refere o inciso II, c, do referido parágrafo.

§ 1º - Para efeito de cálculo da entrega a ser efetuada de acordo com o previsto no inciso I, excluir-se-á a parcela da arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza pertencente aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nos termos do disposto nos arts. 157, I, e 158, I.

§ 2º - A nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a vinte por cento do montante a que se refere o inciso II, devendo o eventual excedente ser distribuído entre os demais participantes, mantido, em relação a esses, o critério de partilha nele estabelecido.

§ 3º - Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, parágrafo único, I e II.

§ 4º Do montante de recursos de que trata o inciso III que cabe a cada Estado, vinte e cinco por cento serão destinados aos seus Municípios, na forma da lei a que se refere o mencionado inciso.⁴⁵

Além dos dois fundos criados no art. 159, há também os Fundos Constitucionais de Financiamento do Norte (FNO), Nordeste (FNE) e Centro-Oeste (FCO), além do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e Valorização do Magistério (FUNDEF), Fundo de Saúde, Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, entre outros.

Nota-se, dessarte, que a Constituição brasileira adotou um sistema misto de repartição de receitas, posto que as unidades federativas captam receitas tributárias através de fontes próprias, de participação direta na arrecadação de tributos e de participação indireta, por meio de fundos.

Ainda acerca das transferências de receitas tributárias ou participação direta e indireta, é importante salientar que tais podem se dá de maneira automática e obrigatória ou discricionária e voluntária. As participações automáticas estão previstas na Constituição, entre os arts. 157 e 159, sendo entendidas como aquelas em que devem ser operacionalizadas diretamente, sem a necessidade de decisão da autoridade. Por outro lado, as transferências voluntárias se dão quando uma unidade federativa decide o fazer em favor de outra. É, portanto, uma transferência voluntária porque conta com a decisão da autoridade competente e discricionária porque não segue critérios ou regras rígidas, podendo ser flexibilizadas de acordo

⁴⁵ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil.

com a situação. Tal mecanismo também é adotado no Brasil, por meio de subvenções orçamentárias.

Nesse contexto, o Professor José Conti ensina que estes dois métodos de transferências podem ocorrer juntos, num modelo misto:

Existe também no ordenamento jurídico brasileiro, que prevê a possibilidade de subvenções orçamentárias de várias espécies. É de se admitir ainda a ocorrência de um sistema misto, em que a transferência se opera em duas etapas, com critérios diversos: há a transferência automática e obrigatória do recurso na unidade a um determinado fundo, que, por sua vez, discricionariamente, repassa os valores recebidos para as outras unidades, seguindo determinações que podem variar conforme as circunstâncias. No Brasil, os Fundos de Financiamento das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste tem suas receitas fundada em transferências automáticas previstas constitucionalmente (art. 159, I, c). A distribuição destes valores, por sua vez, é feita com base em programas de financiamento ao setor produtivo, a serem previamente analisados e aprovados pelos órgãos federais competentes. Assim, parte da arrecadação dos impostos federais sobre a renda e sobre os produtos industrializados é transferida automaticamente ao mencionado fundo, e, discricionariamente, os valores são repassados às unidades beneficiadas.⁴⁶

A forma de repartição de receitas pode ainda ser compreendida a partir do destino dos recursos. Assim, as receitas podem ser não vinculadas ou incondicionadas e vinculadas ou condicionadas. As primeiras são aquelas transferências para entidades federativas, as quais detém autonomia para administrá-las. Ou seja, as unidades decidem a forma como irão utilizar o recurso recebido, como ocorre com os repasses feitos por meio de Fundos de Participação dos Estados e Distrito Federal e dos Municípios. Por outro lado, as transferências podem ser vinculadas à determinada destinação, restando à unidade beneficiária utilizar o valor recebido da forma como prevista. Os valores repassados pelos Fundos de Financiamento do Nordeste, Norte e Centro-Oeste são vinculados a projetos específicos do setor produtivo, não podendo ser utilizados de outra forma.

Por fim, insta ponderar que, no sistema fiscal brasileiro, a repartição de receitas se dá de forma vertical. Isto é, há cooperação vertical entre as unidades federadas, de maneira que as transferências se dão entre níveis diferentes de governo. Assim, as técnicas de transferências aqui expostas são aplicadas entre diferentes patamares de unidades federativas, seguindo o sentido da descentralização: a União faz transferências para Estados, Distrito Federal, Fundos e Municípios, os Fundos transferem para Estados e Município e os Estados transferem para Municípios.

⁴⁶ CONTI, João Maurício. **Federalismo e fundos de participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.p. 39.

3 MECANISMOS DE INTERVENÇÃO ESTATAL NO MODELO FEDERALISTA BRASILEIRO

4.1 ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO

Na aclamada obra do ex-Ministro do Supremo Tribunal Federal, Eros Roberto Grau, “A Ordem Econômica na Constituição de 1988”⁴⁷, o jurista ensina que o estudo da ordem econômica perpassa não pela análise dogmática do direito, mas por um exame crítico e funcional do conjunto de normas desenvolvidas com a finalidade precípua de implementação de políticas públicas. Com efeito, as normas relacionadas à ordem econômica acompanham as evoluções atinentes ao relacionamento entre Estado, mercado e economia, não sendo possível realizar uma análise de tal âmbito apenas sob o prisma jurídico. A partir do estudo realizado por Fábio Konder Comparato, evidencia-se o surgimento do direito econômico no final do século XIX, com a Primeira Guerra Mundial e a superação da dicotomia clássica entre guerra e economia. A análise histórica realizada pelo Professor aponta ser este o momento em que se desperta para o fato de que a guerra não se ganha apenas nas frentes de combate, mas nas usinas, fábricas e laboratórios. É então que o Estado, antes negligenciador da atividade econômica, volta sua atenção para tal âmbito, reconhecendo a insofismável relevância de sua intervenção.⁴⁸

4.1.1 Do intervencionismo ao Direito Econômico

Com a crise geral do modelo absolutista e a modernização do Estado marcada pela Revolução Francesa de 1789 e Declaração Dos Direitos do Homem e do Cidadão, inicia-se a Idade Contemporânea e, com ela, uma nova forma de conduzir o Estado. Passa-se a teorizar sobre o liberalismo econômico, defendendo-se o afastamento do Estado da economia, vez que este representava enorme limitação ao exercício das liberdades, sobretudo à propriedade.

A doutrina do liberalismo econômico, introduzida por Adam Smith em “A riqueza das nações” e difundida por teóricos como David Ricardo e Alfred Marshal passa a representar a

⁴⁷ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: interpretação e crítica. São Paulo: Malheiros, 3ª ed. 1997.

⁴⁸ COMPARATO, Fábio Konder. **Ensaio e pareceres de direito empresarial**. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 455.

convergência das insatisfações com o regime absolutista, apresentando defesa ao pleno exercício das liberdades individuais, bem como a possibilidade de organização da vida econômica baseada na tomada de decisão individual, pois uma “mão invisível”⁴⁹ conduziria os bens escassos aos níveis ótimos de aplicação. Assim, o modelo jurídico baseado no liberalismo econômico apregoava a não intervenção do Estado nos assuntos econômicos, devendo haver um afastamento entre o setor privado, ator econômico, e o público, ao qual caberia criar condições para o exercício das atividades econômicas pelo privado. O Estado deveria, portanto, implementar a infraestrutura, usinas, portos, estradas, escolas, universidades, e, principalmente, desenvolver o arcabouço jurídico legitimador do liberalismo. Tal doutrina acompanhou todo o século XIX e início do século XX.

No mesmo passo, o processo de industrialização ia transformando a estrutura social e conduzindo à formação de conglomerados urbanos, o que representava novas demandas ao Direito e ao Estado. A economia não ficaria apartada dessas mudanças estruturais que ocorriam, ao contrário, logo a liberdade econômica se transformava numa finalidade essencial das revoluções que ocorriam. Igualmente, a estrutura jurídica não mais respondia às novas instituições que surgiam ou se massificavam, como as sociedades anônimas, as seguradoras, as indústrias, os contratos bancários, além de não atender às necessidades de saúde, habitação, saneamento e educação da crescente população urbana, tampouco atendia às necessidades de investimentos em ferrovias, portos, usinas geradoras de energia, estradas, entre outros. Havia, uma premente necessidade de reestruturação jurídica e normatização deste novo arcabouço socioeconômico.

O final do século XIX marcou o ápice do sistema capitalista baseado no liberalismo econômico, trazendo um rápido enriquecimento da burguesia, principalmente a estadunidense, chegando a aparentar ser o sistema econômico mais saudável e propenso ao crescimento que se podia constituir. Nada obstante, apesar de ostentar um aspecto prodigioso, suas estruturas não eram sólidas, tampouco autossustentáveis.

No início do século XX, o modelo de Estado Liberal foi dando indícios de declínio e a dominação do capital burguês só aumentava a insatisfação da população, que empobrecia vertiginosamente. Além disso, Luiz A. Gurgel Faria aponta que a adoção de um sistema estatizante na Rússia começou a influenciar parte da doutrina econômica no sentido da

⁴⁹A tese liberalista da economia ou teoria econômica clássica estava fundamentada na pressuposição do pleno emprego do trabalho, na constante busca pelo equilíbrio da oferta e da procura, conhecida como “Lei do mercado de Say” e, sobretudo, a não intervenção do Estado no mercado.

importância do Estado. Na lição do Professor Gilberto Bercovici, o processo de industrialização e a formação de uma sociedade industrial enfraquecia o liberalismo, demandando cada vez mais atenção do Estado. Nesse sentido, o ensaio “Grundlinien des deutschen Industrierechts” (“Princípios de Direito Industrial Alemão”) de Heinrich Lehmann, pode ter sido um pioneiro estudo das novas relações econômicas que começavam a se estabelecer na Europa. Ainda para o Professor Gilberto Bercovici, a preocupação de Heinrich Lehmann se dava, principalmente, quanto à economia industrial, buscando compatibilizar interesses públicos e privados em torno da deste novo instituto.⁵⁰

Paralelamente, começavam a surgir as “economias de guerra”, já que muitas nações, durante a Primeira e Segunda Guerras Mundiais tiveram que aliar todos os esforços econômicos com a finalidade bélica.⁵¹ Com efeito, a Primeira Guerra Mundial acelerou o processo de reestruturação dos países envolvidos, sendo o direito convocado a reorganizar o arcabouço normativo:

Com a Primeira Guerra Mundial, os Estados envolvidos são obrigados a se reestruturar. Como primeira “guerra total” da história, a Primeira Guerra Mundial exige uma mobilização nunca antes vista de todas as forças econômicas e sociais dos países envolvidos para o esforço bélico. A luta contra a economia do inimigo envolveu a disputa por matérias-primas, tecnologia e inovação. Novas formas de logística e de planejamento se fizeram necessárias, inclusive com a criação de corporações estatais específicas para a guerra, que organizaram a indústria e a agricultura. Era a organização do que se convencionou chamar de “economia de guerra”. O direito, segundo Vital Moreira, é progressivamente chamado a cobrir zonas cada vez mais extensas da vida econômica.⁵²

Após a Primeira Guerra Mundial, as ideias transitórias e excepcionais de direito industrial econômico (que, na realidade, era a germinação do que hoje se compreende por Direito Econômico), solidificaram-se e deixaram de consubstanciar um direito tão somente afeto à guerra ou à indústria, passando a fortalecer as diretrizes do novo modelo de Estado que iria se desenhar. Nesse caminho, o Professor Fábio Comparato aponta que na Alemanha, logo em seguida à Primeira Guerra Mundial, constituiu-se o Instituto de Direito Econômico, pelo civilista Justus Wilhelm Hedemann, para quem surgia uma nova concepção das relações jurídicas oriundas do contexto econômico. Surgia, assim, a atribuição do Estado de garantir a liberdade econômica e organização do mercado, através de mecanismos de intervenção.

⁵⁰ BERCOVICI, Gilberto. As origens do direito econômico: homenagem a Washington Peluso Albino de Souza. **Revista da Faculdade de Direito UFMG**, p. 253-263, 2013. Número especial em memória do Prof. Washington Peluso.

⁵¹ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 65.

⁵² BERCOVICI, op. cit., p. 256.

Neste sentido, ensina o brilhante jurista Eros Grau que a passagem para o Estado neoconcorrencial e intervencionista, no século XX, marca a ampliação das formas de atuação do Estado, que passa a atuar no intuito de estruturar e manter o modo de produção capitalista, garantindo propriedade, liberdade, equilíbrio concorrencial e organização da política econômica; organizar o mercado, adequando o sistema jurídico e criando novas situações como qualificação da mão de obra e desenvolvimento tecnológico; e, por fim, compensar disfunções do sistema produtivo, através da regulação das atividades econômicas e políticas estruturantes.

Em nível macroeconômico, o Direito Econômico surgiu como forma de estabilizar as relações entre Estado e a Economia, sobretudo a partir de ideias intervencionistas que influenciaram decisivamente a forma de agir dos países. A mola propulsora da atividade econômica do Estado foram os estudos vanguardistas do renomado economista inglês, Jonh Maynard Keynes, que garantiram maior espaço à atividade econômica do Estado, principalmente em virtude da crise do modelo de capitalismo liberal, desvelado com a quebra da Bolsa de Nova York, em 1929. Realmente, ao final dos anos 1930, o modelo liberalista, já esmaecido, não mais respondia aos novos desafios do capitalismo. O sustentáculo de sua fundamentação baseada no pleno *laissez faire* vira alvo constante de críticas formuladas por economistas que rompiam com a teoria econômica clássica, como Jonh Maynard Keynes e John Kenneth Galbraith, como bem descreve Dudley Dillard, em seu livro “A Teoria Econômica de Jonh Maynard Keynes”:

O mundo estava pobre, não porque lhe faltasse recursos materiais, capacidade técnica ou vontade de trabalhar, nem mesmo porque estivessem mal distribuídos seus recursos aplicados; estava pobre porque havia algo radicalmente errado na maneira de pensar dos homens e de conduzir seus problemas econômicos. A receita prática que se podia deduzir da teoria clássica, quando ela não preconizava explicitamente, parecia falaz e desastrosa. Reduzir os salários e os ordenados parecia a Keynes desmoralizante e desacertado. Ele procurava um meio de prosperidade através da expansão monetária e de outras formas de ação estatal. Isso significa o abandono do *laissez faire* tradicional [...]

Keynes desejava a ação governamental porque via a necessidade de uma regulamentação do trânsito que a todos beneficia, e sem a qual uns estorvam a passagem dos outros e ninguém chega a parte alguma.

O grande defeito da teoria clássica é sua irrelevância para as condições do mundo capitalista contemporâneo. [...]

Nas economias capitalistas, em que o desemprego generalizado, os ciclos econômicos, a inflação e outras formas de instabilidade constituem os principais problemas da política estatal, a necessidade básica é de uma teoria que diagnostique essas enfermidades de maneira a proporcionar uma orientação para ação voltada à sua solução ou melhoria.⁵³

⁵³DILLARD, Dudley. **A teoria econômica de Jonh Maynard Keynes**. São Paulo: Editora Biblioteca Pioneira de Ciência Sociais, 1989. p. 25-26.

Realmente, o modelo de Estado Liberal, baseado no individualismo e livre competição não apenas apresentou falhas ao sistema capitalista, como aumentou o fosso das desigualdades sociais. Por isto, o Estado é convocado a abandonar o inerte papel de observador da economia e novas atribuições lhe são conferidas, passando a desempenhar a relevante função de reestruturar o capitalismo.

O *New Deal*, implantado por Franklin Roosevelt, nos Estados Unidos entre 1933 e 1937, é exemplo marcante do novo modelo de Estado, agora agente econômico⁵⁴. Sob as diretrizes das ideias keynesianas, o *New Deal* provocou o Estado a intervir na economia através de ações no campo industrial, monetário, cambial, social, securitário.⁵⁵

⁵⁴ GALBRAITH, Jonh Kenneth. **Uma viagem pelo tempo econômico**: um relato em primeira mão. São Paulo: Pioneira Novos Ubrais. p. 62-78

⁵⁵ As medidas adotadas pelo governo americano de Theodore Roosevelt, conhecida como *New Deal* trazem à baila as ideias revolucionárias de Keynes, abandonando os postulados da teoria clássica. A partir da Grande Depressão, começava-se a perceber que o Estado podia ajudar na recuperação da crise. Ou seja, a visão absenteísta do Estado começa a ser afastada e, aos poucos e não com pouca desconfiança da economia ortodoxa, passa-se a enxergar no Estado ferramentas capazes de reerguer a economia. A ideia de mão invisível de Adam Smith e a Lei de Say vão sendo destituídas e, em seu lugar, passam a vigorar ideias ousadas, colocando o Estado no centro da solução econômica.

Em breves linhas, à guisa de solução trazida pelo *New Deal*, o governo americano editou a Lei de Recuperação Nacional através da qual estabilizavam-se os preços dos produtos, para que as indústrias não precisassem continuar na política de demissão em massa em virtude da retração geral da demanda. No setor rural, foi instituída pelo Governo uma verdadeira cartelização de preços, combinada com o controle da produção e dos preços.

Outra medida trazida pelo pacto do *New Deal* se deu na dimensão monetária. Houve uma redução da taxa de juros, além da acumulação de reservas pelos bancos por meio de fundos para empréstimos. Paralelamente a esta medida, foi dado também impulso à política de compras de ouro, a qual foi a medida mais criticada.

O quarto sustentáculo do *New Deal* estava sob a política de criação de postos de trabalhos para os desempregados. Segundo Galbraith, esta foi a medida mais importante, pois justificava-se na construção de estruturas públicas e, ao mesmo tempo, conferia emprego aos que estavam ociosos.

Por fim, o *New Deal* também promoveu a edição do Social Security Act, a qual teve uma importância inofismável, pois implantava a seguridade social, mesmo que em níveis bem modestos, concedendo pensões e aposentadorias. Para Galbraith, foi um verdadeiro sucesso, apesar de ter sido implantada num ambiente bastante ortodoxo economicamente.

As ideias e propostas do *New Deal* convergiam diretamente na mesma direção das teorias revolucionárias de Maynard Keynes, economista que, apesar de ter criado suas bases nas ideias tradicionais da escola clássica, conseguiu superar as limitações. Com efeito, através de sua obra “The general theory of employment, interest and money”, Keynes consegue concatenar novas ideias e soluções à crise econômica envolvendo ativamente a participação do Estado, pois, como o Professor Raimundo Falcão ensina, a chave da do significado político da teoria keynesiana é “provocar a intervenção do Estado na geração e canalização de investimentos”.

Assim, a teoria geral, em linhas gerais, prelecionava a necessidade de desenvolvimento de uma explicação dos fatores que determinam, em certo limite temporal, os níveis de emprego, negando, inclusive um dos principais postulados da teoria clássica, segundo a qual o equilíbrio dos níveis de oferta e demanda de postos de trabalho se dá no pleno emprego. Neste ponto, Keynes ensina que o equilíbrio do nível de emprego pode se dar, num contexto de depressão, em elevadas taxas de desemprego, ao contrário do que pensavam os teóricos clássicos. Ademais, a teoria geral também busca compreender os níveis de inflação, associando-os aos níveis de emprego. Outro ponto crucial da teoria keynesiana é que traz explicações para a movimentação monetária, ou seja, busca-se analisar o dinheiro através da perspectiva da reserva de valor. A partir desse viés, os juros são entendidos como prêmio por não entesourar o dinheiro, isto é, uma recompensa por abandonar o controle do dinheiro. Além desses pilares, Keynes também traz o papel do investimento, como fator determinante aos níveis de emprego, havendo o incentivo maciço a tal política.

O Estado passa, então, a desempenhar atividades que antes eram impensáveis, a exemplo de novos métodos de captação de poupança, empréstimos compulsórios, emissão de títulos da dívida pública no mercado aberto (*open market*). Exatamente em razão desta nova demanda econômica, sobressai a necessidade de regulamentação das atividades econômicas e, posteriormente, o nascimento da doutrina do Direito Econômico ou do Direito da Economia, conseqüência da nova visão de Estado pós-liberal:

Não é por outra razão que a perspectiva macrojurídica vai ser firmada como a essência do direito econômico, destacando a economia dos agregados como a base do processo de regulação da política econômica do Estado.⁵⁶

Da mesma forma, a periferia do sistema capitalista, representada pelos países latino-americanos, também acolheu o Direito Econômico a partir do processo de desenvolvimentismo e industrialização, nos anos 1930. As ideias keynesianas estimularam a efervescência do poder intervencionista estatal, tão cara neste processo de reestruturação econômica dos países periféricos.

Este específico modelo de Estado intervencionista ou Estado nacional-desenvolvimentista – Welfare State - atuante nas áreas antes voltadas ao setor privado e garantidor do bem-estar social perdurou por seis décadas, quando se começou a perceber que o aparelho estatal, por mais forte que intentasse ser, não apresentava condições de abarcar todas as demandas econômicas e sociais.⁵⁷

Então, a partir dos anos 1980, o Governo de Margareth Thatcher passou a desenvolver políticas para mitigar a participação do poder público na economia, apresentando-se, neste momento, o Estado Mínimo e a difusão do neoliberalismo.

Nos anos 80, uma onda reformista se estabelece em diversos países, como Reino Unido, Nova Zelândia, Austrália, Chile. A experiência da Inglaterra, adotada no período da primeira-ministra Margareth Thatcher, merece um destaque especial, pelo caráter pioneiro e pelos resultados alcançados. Lá, como aqui, o diagnóstico era de que o Estado apresentava-se inoperante, despreparado para atender às necessidades diárias da sociedade. Abrucio observa três vertentes dessa crise: econômica, social e administrativa, [...]⁵⁸

⁵⁶ BERCOVICI, Gilberto. As origens do direito econômico: homenagem a Washington Peluso Albino de Souza. **Revista da Faculdade de Direito UFMG**, Número especial em memória do Prof. Washington Peluso. p. 260.

⁵⁷ Conforme o Professor Francisco Queiroz explica: “A figura do Estado Social, tal como originalmente conhecida e concebida desde a Carta Constitucional de 1934, acha-se fragilizada. O modelo do Welfare State, desenvolvido a partir da Primeira Guerra Mundial e que tem como referenciais a Constituição Mexicana de 1917 e a Carta Alemã de Weimar, vem sendo substituído por um padrão de Estado mais reduzido, fruto de uma ideologia neoliberal [...]” CAVALCANTI, Francisco Queiroz. Considerações sobre incentivos fiscais e globalização. **Revista Acadêmica LXXIX**. Recife: Faculdade de Direito do Recife, Centro de Ciências Jurídicas, 2007.

⁵⁸ NÓBREGA, Marcos Antônio Rios da. **Direito da infraestrutura**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 33.

Gradualmente, o ente público abandona o papel de principal agente produtivo do setor econômico, voltando seus esforços para os setores públicos, de maneira a buscar atingir maior eficiência e produtividade na prestação de serviços públicos e transfere o encargo do desempenho da atividade econômica à iniciativa privada, garantindo competitividade, liberdade de mercado com restrições a mecanismos protecionistas e participação no mercado globalizado.⁵⁹ É neste ponto que começa a se delinear a forma como o Estado atualmente intervém na ou sobre a economia: não se fala mais num Estado onipresente nas atividades econômicas e nas demandas sociais, mas um Estado Mínimo, presente nas demandas sociais e gestor indireto (através de regulação e indução) da organização econômica.

É possível identificar, portanto, três fases experimentadas pelo Estado atuante no domínio econômico: uma marcada pelo liberalismo, entre a Revolução Industrial e a Grande Depressão; uma marcada pela presença quase que total do Estado, que vai até os anos 1980; e, finalmente, o atual formato do Estado, o Estado Mínimo, marcado pela Regulação. André Elali explica que a evolução histórica do Estado apresenta basicamente três etapas correspondentes a ideologias e concepções políticas diferentes:

i) o Estado “gendarme” do laissez faire ou Estado Liberal; ii) o Estado do Bem-estar Social ou Welfare State, que surge como reação ao primeiro; iii) o Estado Regulador, um modelo adotado pela maioria dos países contemporâneos.

Aliás, as causas dessa classificação são, em síntese, a grande depressão da década de 30, com uma repercussão mundial em face da quebra de Nova York, e a chamada década de liberalização econômica, considerada a “década perdida”, nos anos 80, com movimentos liderados pelo Reino Unido e pelos Estados Unidos, resultando na aceleração do processo de globalização econômica.⁶⁰

A transição ao modelo intervencionista atual dá o contorno do que atualmente se concebe por Direito Econômico, justamente pelo envolvimento do Estado na economia através de postulados normativos formulados no intuito de solucionar problemas afetos ao desenvolvimento. Neste ponto, é salutar sublinhar as palavras do Professor Raimundo Falcão:

Por fim, é de anotarmos que o intervencionismo, sejam quais forem suas tendências, faz nascer, sob a égide da Ciência Econômica, os balizamentos que levariam os juristas a delinear a tessitura do Direito Econômico, uma vez que esse novo ramo da árvore jurídica haveria de se colocar como instrumento normativo da intervenção do Estado ou da sociedade civil, com o intuito de promover as mudanças conjunturais ou estruturais imprescindíveis à correção dos desvios macroeconômicos do mercado, ou da economia em geral. O Direito Econômico, gerado por força da teorização dos economistas, consoante deu para observarmos no corpo deste trabalho, não ficaria

⁵⁹ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 67.

⁶⁰ ELALI, André. **Incentivos fiscais internacionais: concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 74.

imune aos influxos da teoria política. Dela não nasceu. Mas dela se alimentou, embora em pequenas doses.⁶¹

Foi, portanto, apoiado nos sustentáculos do intervencionismo estatal que se desenvolveu o Direito Econômico, concebido no intento de racionalizar os instrumentos econômicos, ordenar e normatizar o domínio econômico, bem como assegurar a intervenção do Estado nesse âmbito. Nas palavras do Professor Gilberto Bercovici:

O direito econômico tem uma racionalidade essencialmente macroeconômica, pois trata da ordenação dos processos econômicos ou da organização jurídica dos espaços de acumulação, atuando de maneira direta nas questões referentes à estratificação social. O direito econômico tem como objeto, assim, também as formas e meios de apropriação do excedente, seus reflexos na organização da dominação social e as possibilidades de redução ou ampliação das desigualdades. A preocupação com a geração, disputa, apropriação e destinação do excedente é o que diferencia o direito econômico de outras disciplinas jurídicas que também regulam comportamentos econômicos. O fundamento da regulação proporcionada pelo direito econômico não é, portanto, a escassez, mas o excedente. A possibilidade de análise das estruturas sociais que o direito econômico possui decorre justamente desta característica. O direito econômico, nesta perspectiva de totalidade, aponta o conflito social.⁶²

No mesmo sentido, explica o Professor Fábio Comparato que o direito econômico apresenta a finalidade de traduzir normativamente os instrumentos de política econômica do Estado, consubstanciando um conjunto de técnicas jurídicas:

O novo direito econômico surge como um conjunto das técnicas jurídicas de que lança mão o Estado contemporâneo na realização de sua política econômica. Ele constitui assim a disciplina normativa da ação Estatal sobre as estruturas do sistema econômico.⁶³

Da mesma forma, o Professor Raimundo Falcão ensina que o Direito Econômico se volta “[...] àquelas oportunidades em que a ordenação macroeconômica reclama a intervenção do Estado ou da sociedade com o fito de que não se desnorteie gravemente.”⁶⁴

⁶¹ FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Direito econômico**: teoria fundamental. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 70.

⁶² BERCOVICI, Gilberto. As origens do direito econômico: homenagem a Washington Peluso Albino de Souza. **Revista da Faculdade de Direito UFMG**, Número especial em memória do Prof. Washington Peluso. p. 260.

⁶³ COMPARATO, Fábio Konder. **Ensaio e pareceres de direito empresarial**. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 465-471.

⁶⁴ FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Direito Econômico (teoria fundamental)**. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 17.

4.2 INTERVENÇÃO ESTATAL E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO

O desenvolvimento é um direito inalienável de todo ser humano, entendido como o direito que todo ser humano possui de participar do progresso constantemente granjeado. Está insculpido no art. 1º da Resolução nº 41/128 de 1986, da Assembleia Geral das Nações Unidas:

Artigo 1º. O direito ao desenvolvimento é um direito inalienável do homem em virtude do qual todo ser humano e todos os povos têm o direito de participar e contribuir para o desenvolvimento econômico, social, cultural e político no qual todos os direitos do homem e todas as liberdades fundamentais possam ser realizadas e desfrutadas. 2. O direito do homem implica também na plena realização do direito dos povos à livre determinação, que inclui o exercício do direito inalienável à plena soberania sobre todas as riquezas naturais, respeitadas as disposições pertinentes aos pactos internacionais sobre direitos humanos.

Na mesma senda, a Conferência Mundial sobre os Direitos Humanos, 1993, ratificou o direito ao desenvolvimento:

10. The World Conference on Human Rights reaffirms the right to development, as established in the Declaration on the Right to Development, as universal and inalienable right and an integral part of fundamental human rights.

As stated in the Declaration on the Right to Development, the human person is the central subject of development.

While development facilitates the enjoyment of all human rights, the lack of development may not be invoked to justify the abridgement of internationally recognized human rights.

States should cooperate with each other in ensuring development and eliminating obstacles to development. The international community should promote an effective international cooperation for the realization of the right to development and elimination of obstacles to development.

Lasting progress towards the implementation of the right to development requires effective development policies at the national level, as well as equitable economic relations and favorable economic environment at the international level.⁶⁵

Partindo-se da insofismável relevância do direito ao desenvolvimento como direito fundamental de terceira geração (ao lado de direitos como o direito ao meio ambiente, à paz, à propriedade sobre o patrimônio da humanidade e à comunicação), deve-se conhecer a essência

⁶⁵ Tradução livre. 10. A Conferência Mundial sobre Direitos Humanos ratifica o direito ao desenvolvimento, como estabelecido na Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento, como direito universal e inalienável e uma parte integral dos direitos humanos fundamentais. Conforme estabelecido na Declaração de Direito Humanos ao Desenvolvimento, a pessoa humana é o sujeito central do desenvolvimento. Apesar de o desenvolvimento facilitar a realização dos direitos humanos, a falta de desenvolvimento não pode ser utilizada para justificar a restrição de direitos humanos reconhecidos internacionalmente. Os Estados devem cooperar entre si para assegurar o desenvolvimento e eliminar os obstáculos ao desenvolvimento. A comunidade internacional deve promover uma cooperação internacional efetiva para a realização do direito ao desenvolvimento e a eliminação dos obstáculos ao desenvolvimento. Um duradouro progresso na implementação do desenvolvimento requer o efetivo empenho de políticas no plano nacional, assim como relações econômicas e um ambiente econômico favorável ao nível internacional.

de tal direito e como está inserido no contexto do Direito Econômico, mormente no que concerne ao dever do Estado de intervir na Economia.

Conforme salienta o Professor Raimundo Falcão, “As instituições do Direito Econômico são todas voltadas para o problema do desenvolvimento”⁶⁶, sendo indispensável compreender a intelecção deste termo e em que contexto do Direito Econômico se insere.

É indispensável consignar, no entanto, a dificuldade na formulação de um conceito de *desenvolvimento*, sendo possível esperar alguma confusão com termos como *crescimento*, *mudança*, *progresso*. Neste oportuno, a tentativa de estruturar o conceito sem incidir nos equívocos naturais torna indispensável a análise etimológica. Para tanto, tem-se que *desenvolvimento* é resultado do prefixo *des* junto ao *envolver*, originado do latim, *involvere*, com o sufixo *mento*, que dá a noção de espaço cúbico ou não linear.

Segundo a lição de Raimundo Falcão, o nome não detém a característica de linearidade significando, portanto, um sentido divergente do progresso, que apenas aponta para um alcance. Para o Professor, é como se o desenvolvimento fosse a junção de várias direções de progressos - econômica, educacional, ambiental, de transportes, sanitária, de lazer, etc.- e, por isso mesmo, o desenvolvimento também não se confunde com o *crescimento econômico*, posto que este se dá apenas em um sentido – o econômico. O *crescimento econômico*, nas palavras do Professor Fábio Nusdeo

[...] é mais um surto, um ciclo e não um processo dotado de estabilidade. É, em geral, causado por algum fator exógeno, isto é, externo à economia em questão. Cessada a ação daquele fator, ela regride ao seu estado anterior, contraindo-se a renda, o emprego, a produção e tudo mais, deixando esse surto pouco ou nenhum vestígio do que ocorreu.⁶⁷

Nesse contexto, o crescimento não é integralizado a uma generalização de avanços autossustentáveis em todos os níveis e esferas da sociedade, ao contrário, permite disparidades e concentrações de diversos âmbitos, diferentemente do desenvolvimento. Por isso, como bem ensina o brilhante jurista Luiz Alberto Gurgel de Faria, “enquanto persistirem enormes disparidades sociais, o crescimento permanecerá uma condição necessária, porém insuficiente ao desenvolvimento, cujos aspectos distributivos e qualitativos não podem ser

⁶⁶ FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Direito econômico**: teoria fundamental. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 90.

⁶⁷ NUSDEO, Fábio. Desenvolvimento econômico: um retrospecto e algumas perspectivas. In: CALIXTO FILHO, Salomão (Coord.). **Regulação e desenvolvimento**. São Paulo: Malheiros, 2002.

negligenciados”⁶⁸. O desenvolvimento, portanto, nas palavras do Professor Raimundo Falcão, “pressupõe distribuição, ou redistribuição da riqueza, em favor do bem-estar social”⁶⁹:

Há crescimento econômico quando a produção e a riqueza aumentam num âmbito de um país ou sociedade. Mas só cresce a economia. Passa ao largo da educação, na saúde pública, no bem-estar coletivo, no conveniente lazer, nos transportes públicos e assim por diante. Enfim, deixa de lado quase todas as linhas mestras de que se ocupa o desenvolvimento, conceito muito mais largo e amplo [...] O crescimento econômico pode beneficiar somente algumas poucas pessoas ou diminuto número de grupo sociais.⁷⁰

Igualmente, a palavra *desenvolvimento* não se confunde com *mudança*, posto que esta consubstancia o sentido de alteração, modificação. Mudança, não necessariamente, significa progresso ou avanço, de forma a diferir do conceito de desenvolvimento. Na realidade, o *desenvolvimento econômico* é uma espécie de mudança nos moldes do avanço, conforme explicado supra, de maneira a operar num grupo social diversos benefícios em todos os campos de vivência e atuação.⁷¹

Progresso também difere de *desenvolvimento* na medida em que apenas sugere o movimento de avanço, de seguir adiante, deslocar para frente ou aperfeiçoar. Não necessariamente o termo *progresso econômico* guarda a acepção de caminhar adiante em todos os domínios sociais, de maneira que, diferentemente do desenvolvimento, o progresso não estende instantaneamente os efeitos a todos os âmbitos sociais.

A partir de tais ensinamentos, é possível compreender o desenvolvimento como um conjunto de mudanças ocorridas de forma estrutural, abarcando todas as esferas da vida (e não estando restrito ao âmbito econômico), em todos os níveis sociais e de forma equânime, sem distorções de classes e de forma sustentável, não sendo possível ao legítimo processo de desenvolvimento conceber avanços desordenados, específicos a determinadas esferas da vida, e tampouco que não seja fundamentado em sólidos e duradouros alicerces. Ou seja, o desenvolvimento deve, necessariamente, comportar alterações progressistas qualitativas no âmago da sociedade, envolvendo avanços sustentáveis em todas as suas esferas e em todos os seus níveis.

Luiz Alberto Gurgel traz um conceito de desenvolvimento claro e instrutivo proposto por Carla Abrantkoski Rister:

⁶⁸ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A Extrafiscalidade e a Concretização do Princípio da Redução das Desigualdades Regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 99.

⁶⁹ FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Direito econômico**: teoria fundamental. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 91.

⁷⁰ *Ibidem*. p. 96.

⁷¹ FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Direito econômico**: teoria fundamental. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 92.

O desenvolvimento consiste num processo de mudança estrutural e qualitativa da realidade socioeconômica, pressupondo alterações de fundo que irão conferir a tal processo a característica de sustentabilidade, entendida esta como a capacidade de manutenção das condições de melhoria econômica e social e de continuidade do processo.⁷²

Ante todo o exposto, é possível concluir que após a Grande Depressão e a derrocada do liberalismo econômico, o Estado adota a forma de atuação baseada no intervencionismo neoconcorrencial, passando a interferir na economia, seja direta ou indiretamente, de forma a criar condições de superação de problemas oriundos do capitalismo clássico e, conseqüentemente, alcançar o desenvolvimento. O Estado, portanto, passou a ser agente do desenvolvimento, sobretudo em países subdesenvolvidos, fazendo-se relevantíssima uma análise mais aprofundada das formas de intervenção do Estado e a utilização do poder econômico.

4.3 FORMAS DE INTERVENÇÃO DO ESTADO DA ECONOMIA

A intervenção do Estado no domínio econômico é tema deveras relevante, figurando como o ponto central do Direito Econômico, sobretudo em face do novo modelo de Estado adotado em meados do século XX, quando o exercício do poder econômico passa a ser essencial ao desenvolvimento. A importância do estudo deste tema é notória, uma vez que constitui a base para o exame dos vieses que afetam uma das formas de intervenção do Estado na economia, a tributação indutora.

A intervenção surge como forma de o Estado atuar na ou sobre a economia de forma a garantir o cumprimento de determinados princípios ou fundamentos insculpidos no ordenamento jurídico, assegurando assim a efetividade das normas constitucionais, o equilíbrio econômico e o desenvolvimento. Nesse sentido, o intervencionismo surge como forma de o ente público avocar o exercício das atividades econômicas, desempenhando além das funções de manutenção da ordem jurídica, da soberania e segurança nacionais, outras que visem ao bem-estar social e ao desenvolvimento econômico.

Em célebre obra já citada nesta dissertação, intitulada “A ordem econômica na Constituição de 1988”⁷³, Eros Roberto Grau ensina que a intervenção no ou sobre o domínio

⁷² RISTER, Carla Abrantkoski. **Direito ao desenvolvimento**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 36 apud FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 102.

⁷³ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica**. São Paulo: Malheiros, 15ª ed. 2012.

econômico pode se dar de três formas: i) por absorção ou participação, que ocorre quando o Estado diretamente atua no domínio econômico; ii) por direção, quando o Estado determina ou impõe as condutas a serem seguidas pelos agentes econômicos; iii) por indução, hipótese verificada quando o Estado incita, através de benefícios ou malefícios, os agentes econômicos a adotarem determinados comportamentos ou medidas, sem que seja necessária uma conduta impositiva.

Faz-se salutar, para melhor compreender as formas através das quais o Estado procede diante do domínio econômico, conhecer a distinção entre atuação e intervenção. O ex-Ministro Eros Grau leciona, inicialmente, que a prestação de serviço público, da mesma forma que a prestação de serviços no mercado privado, compõe a atividade econômica, vez que está voltado à satisfação das necessidades coletivas. Visto isso, a prestação de serviços é de titularidade do Estado, que atua na economia através da atividade econômica em sentido amplo, ou seja, gênero. Já a atividade econômica em sentido estrito é a intervenção, que é espécie da atuação. Dito de outra forma, a atuação difere da intervenção na medida em que o primeiro termo se refere à ação Estatal na economia de forma ampla, quando, por exemplo, presta serviço público ou regula a sua prestação por agentes privados. Por outro lado, a intervenção é compreendida no sentido estrito, quando o Estado desempenha atividades próprias do setor privado ou nelas interfere. Neste passo, em analogia empregada pelo insigne jurista, a prestação de serviço público por meio da atuação está para o Estado, assim como a atividade econômica em sentido estrito está para o privado.⁷⁴

Usando o mesmo raciocínio, Luiz Alberto Gurgel ensina que intervenção e atuação são vocábulos intercambiáveis, de maneira que havendo intervenção, há atuação, posto que aquele termo está contido neste último. No entanto, o enunciado contrário não é verdadeiro, uma vez que a atuação não necessariamente significa uma intervenção.

Ocorrendo a atuação, do Estado além da esfera do público, isto é, na seara privada, dá-se, na verdade, uma intervenção na sua conotação mais vigorosa, pois a atuação é em área de outrem. Quando o Estado presta serviço público ou regula a prestação do serviço público, ele não pratica uma intervenção, mas sim uma atuação estatal, pois está operando em área própria – no setor público.⁷⁵

A ordem econômica é, portanto, o arcabouço normativo que consubstancia as regras, as diretrizes e os objetivos estruturadores da economia, do mercado e da relação destes com o Estado. E, justamente no que concerne a este vínculo entre Estado, economia e mercado, a

⁷⁴ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: interpretação e crítica. São Paulo: Malheiros, 15^a ed. 2012. p. 99.

⁷⁵ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 69.

Constituição Federal de 1988 define os princípios que norteiam não apenas a ordem econômica, mas sobretudo, a atuação estatal no art. 170:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

A busca e o efetivo cumprimento de tais princípios não se dá, no entanto, sem a observância dos fundamentos que regem a República Federativa do Brasil, insculpido no art. 1º, tampouco sem a conformidade com os objetivos fundamentais, encontrados no art. 3º ⁷⁶:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania

III - a dignidade da pessoa humana;

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

V - o pluralismo político.

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

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

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

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

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

A atuação do Estado sobre ou no domínio econômico (em sentido estrito ou sentido amplo) se dá, portanto, a partir do cumprimento destes princípios, fundamentos e objetivos, perfazendo, assim, uma atuação legítima do Estado.

Assim, expandidas tais considerações, retorna-se ao início deste tópico, mais precisamente no ponto em que se discorria a cerca das formas de intervenção no domínio econômico.

⁷⁶ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil.

Luís S. Cabral de Moncada ⁷⁷ apresenta alguns critérios diferenciadores das formas de intervenção estatal. Para o jurista português, as intervenções podem ser imediatas quando a intervenção direta na economia visa ao desempenho de uma atividade econômica, como ocorre com as empresas públicas. Por outro lado, a intervenção é mediata quando o Estado interfere indiretamente na economia, por meio de ações que não visam tão somente à finalidade econômica, apesar de poderem repercutir na economia, como no caso de política tributária e política monetária.

As intervenções também podem ser classificadas em diretas ou indiretas. As diretas, como já explicitado anteriormente, são aquelas em que o Estado desempenha, ele próprio, o papel de agente produtivo, atuando diretamente no domínio econômico, tal como ocorrem com empresas públicas, sociedades de economia mista. Já as intervenções indiretas sobre a economia ocorrem quando o Estado não participa da economia, mas interfere, através de mecanismos de regulação, direção ou indução.

Nesse ponto, o Professor Francisco Queiroz de Bezerra Cavalcanti apresenta três formas de intervenção:

Estado como agente de atividade econômica: é princípio basilar da ordem econômica na CF/88 que a exploração direta das atividades econômicas compete à iniciativa privada, só sendo permitida a exploração dessas atividades pelo Estado quando necessária aos imperativos de segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei (art. 173, da CF/1988).

[...]

A segunda forma de intervenção do Estado na ordem econômica é como ente regulador das atividades. [...] Se por um lado há reduções das áreas objeto de disciplina estatal, por outro lado deve haver aprimoramento das áreas sob regulamentação, mormente para a proteção dos princípios básicos que pautam a ordem econômica.

[...]

A terceira forma de intervenção do Estado na ordem econômica é através de atividades indutoras. Nesse campo, pode valer-se da política fiscal, com a concessão de incentivos fiscais setoriais ou regionais, utilizando a maior ou menor incidência de carga tributária como mecanismo redutor dos custos e estimulador de atividades econômicas. ⁷⁸

Consoante as lições até aqui expendidas, tem-se que a atividade do Estado no domínio econômico se dá de forma direta, através da absorção ou participação na economia, quando se imputa ao Estado a integralidade dos meios de produção de determinado setor da economia. Tal situação pode ocorrer em regime de monopólio, no caso da absorção, ou em regime de competição com outras empresas privadas do mesmo setor, no caso da participação.

⁷⁷ MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito econômico**. Coimbra, 2003. p. 39.

⁷⁸ CAVALCANTI, Francisco de Queiroz Bezerra. Reflexões sobre o papel do Estado frente à economia. **Revista trimestral de direito público**. São Paulo, 1997.

A intervenção direta ocorre quando o Estado é agente econômico, apenas sendo possível no caso do art. 173, da CF/88, ou seja, quando necessário aos imperativos de segurança nacional ou relevante interesse coletivo, conforme definição legal:

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.⁷⁹

Nesse caso, o próprio ente público participa do processo produtivo, passando a “atuar como empresário, comprometendo-se com a atividade produtiva, quer sob a forma de empresa pública, quer sob a forma de economia mista”.⁸⁰

A intervenção sobre o domínio econômico por meio da regulação ocorre quando o Estado atua como agente normativo ou regulador, impondo regras de mercado, exigindo e fiscalizando o cumprimento. O ente público não visa ao lucro, mas ao bem comum, a justiça social e à dignidade da pessoa humana, devendo disciplinar e controlar os agentes econômicos e podendo, para alcançar tal desiderato, desempenhar funções de fiscalização, regulação e fomento. Tal modalidade de intervenção está prevista no art. 174 da CF/88:

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

Finalmente, a intervenção sobre o domínio econômico pode se dar através da indução, ocorrendo quando o ente Público estimula ou desestimula determinados comportamentos dos agentes econômicos. O Estado, portanto, não atua na economia de forma direta, mas de forma indireta, interferindo no mercado de forma a conduzir a determinados comportamentos. Exemplos característicos da intervenção por indução são as medidas de política tributária e monetária.

No concernente à política monetária, o Professor Francisco de Queiroz aponta ser este o mecanismo mais forte de intervenção na economia, seja pela fixação de câmbio, pelo limite de encaixe bancário determinado pelo BACEN, pelos juros ou outros mecanismos⁸¹. Neste aspecto, é salutar compreender a política monetária como o instrumento através do qual o Governo controla a quantidade de moeda em circulação, adequando à economia. Em outras palavras, o papel da política monetária é assegurar um equilíbrio no poder de compra da moeda, por exemplo, controlando a inflação através de seu agente principal: o Banco Central. Neste

⁷⁹ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil.

⁸⁰ FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito econômico**. Rio de Janeiro: Forense, 5ª Ed., 2004. p. 281.

⁸¹ CAVALCANTI, Francisco de Queiroz Bezerra. Reflexões sobre o papel do Estado frente à economia. **Revista trimestral de direito público**. São Paulo, 1997.

sentido, a política monetária consiste, dentre outros instrumentos, na taxa de juros que, fundamentalmente, representa o preço do dinheiro. Quando a taxa de juros sobe, a tendência é uma desaceleração no consumo e estímulo à poupança. Outro instrumento da política monetária é o depósito compulsório ou encaixe bancário, que é o controle da moeda em circulação através de depósitos que os bancos são obrigados a realizar diariamente. Nesse caso, se a inflação estiver elevada, há uma tendência de o BACEN elevar a taxa de depósito compulsório, reduzindo o volume de empréstimos realizados pelos bancos e, assim, reduzindo o consumo. Já os empréstimos de liquidez e redesconto constituem a assistência financeira assegurada às instituições do Sistema Financeiro Nacional, no intuito de atenuar eventuais problemas de caixa. Por fim, o *open market* ou mercado aberto é o mercado no qual o BACEN controla a quantidade de moeda por meio de emissão e compra de títulos da dívida pública. Já a política cambial consubstancia a regulação do valor da moeda através da taxa de câmbio. Assim, a taxa de câmbio é justamente a relação entre duas moedas, que tem como corolário o estímulo ou desestímulo do comércio internacional. Nesse sentido, a Balança Comercial é diretamente afetada pelas flutuações da taxa de câmbio, o que aumenta ou diminui a competitividade no mercado internacional. Nesse sentido, tem-se câmbio dirigido quando o governo determina o valor da moeda. Essa política de câmbio dirigido era utilizada até os anos 80, estando atualmente em desuso. Já o câmbio livre ocorre quando o mercado determina o valor da moeda.

Por fim, em relação à política tributária, deve-se compreendê-la como o mecanismo de intervenção indireta do ente público sobre a economia através de estímulos tributários, ou seja, onerando ou desonerando determinados encargos tributários no intuito de induzir, estimulando ou desestimulando, os agentes econômicos a certos comportamentos. As normas de tributação indutora, nesse caso, não apresentam sanções, mas premiações àqueles que agem de acordo com a finalidade normativa. Insta salientar, igualmente, que o manejo da tributação indutora vai além do desiderato fiscal ou arrecadatório, guardando essência eminentemente extrafiscal. A compreensão da tributação indutora é de relevância insofismável, sendo a forma de intervenção fundamental à dissertação ora realizada, razão pela qual sua análise será feita de maneira mais aprofundada em tópico específico.

4 TRIBUTAÇÃO INDUTORA

O caráter extrafiscal da norma tributária tem sido cada vez mais utilizado pelo Poder Público como forma de indução de comportamento do contribuinte. Se de um lado o Estado tem abandonado a concepção de liberdade absoluta dos agentes de mercado, bem como de que o ente público deve ser o grande gerenciador da economia, de outro lado, também tem percebido que sua intervenção indireta na economia é salutar. A saída encontrada passa, muitas vezes, pela “liberdade mitigada” do particular. O Estado busca, portanto, através de mecanismos de intervenção indireta, adequar o comportamento do contribuinte à sua intenção, deixando-lhe, no entanto, margem de escolha.

A compreensão do mecanismo da extrafiscalidade repousa, sem sombra de dúvida, sobre a compreensão da norma tributária indutora, sendo este, portanto o objetivo fulcral do presente estudo.

4.1 A NORMA TRIBUTÁRIA INDUTORA

Em importante obra sobre tributação e regulação econômica, André Elali⁸² mostra que, no intuito de equilibrar as relações sociais, econômicas e financeiras, o Estado deve intervir de forma direta ou indireta no ou sobre o domínio econômico. Intervenção esta que, nos ensinamentos de Eros Grau⁸³ pode se dar de três formas: por absorção ou participação (quando o Estado desempenha diretamente uma atividade econômica), por direção (quando o Estado impõe determinada conduta) e por indução (Estado estimula determinada conduta). Especificamente, ao regular por indução, o Estado não impõe um comportamento, mas privilegia aquele desejável.

No mesmo sentido entende Luís Eduardo Schoueri, para quem as normas indutoras estimulam ou desestimulam, assegurando a possibilidade de se adotar comportamento diverso, sem que para isso se cometa um ilícito⁸⁴, contrariamente, portanto, à norma diretiva em que há

⁸² ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**. Um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 103.

⁸³ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 15ª ed., 2012. p. 85.

⁸⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 4.

apenas um consequente para determinada hipótese, de maneira que, se não houver obediência à norma diretiva, aplica-se a sanção.

Neste ponto, é oportuna a observação de André Elali de que não se pode cogitar de direção estatal através de normas tributárias, já que estas implicam em o contribuinte incorrer ou não no fato gerador. Por isso, a incidência de norma diretiva sobre a tributação culminaria, inevitavelmente, no afronte teratológico ao princípio do não confisco, da proporcionalidade e da capacidade contributiva⁸⁵. Assim, conclui Elali que, as “as normas tributárias indutoras são, antes de normas indutoras, normas tributárias”.⁸⁶

Nestes termos, as normas tributárias indutoras, estabelecidas para regular a ordem econômica, podem constituir benefícios ou agravamentos, visando à realização de comportamentos mais desejáveis pelos agentes econômicos. A tributação, quando assume esse papel de induzir comportamentos econômicos, deixa de lado a característica da neutralidade, fundamental no desempenho da função arrecadatória dos tributos. Neste mesmo caminho avança Adilson Rodrigues Pires⁸⁷, o qual ensina que o afastamento da tributação da neutralidade incute o estímulo ao exercício de determinadas atividades privadas carentes de recursos e de apoio governamental para se desenvolverem.

A indução, pela via tributária, ao comportamento econômico desejado pelo Estado muitas vezes se dá no bojo da concessão de incentivos fiscais. Exatamente por tal razão, o eminente professor Tércio Ferraz Jr.⁸⁸ leciona que os incentivos fiscais representam o reposicionamento do Estado perante a ordem econômica. Da mesma maneira entende o Professor Heleno Taveira Torres⁸⁹:

[...] o papel promocional dos incentivos fiscais consiste em servir como medida para impulsionar ações ou corretivos de distorções do sistema econômico, visando a atingir certos benefícios, cujo alcance poderia ser tanto ou mais dispendioso, em vista de planejamentos públicos previamente motivados.

Portanto, os incentivos, se bem cotejados, possuem a capacidade de gerar eficiência econômica, melhor alocando as riquezas e contribuindo para o alcance do desenvolvimento. Para isso, as normas tributárias indutoras devem ser manejadas com rígido respeito à competência tributária, legislativa e reguladora, ou seja, observando-se as divisões do exercício

⁸⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 28ª Ed., 2012.

⁸⁶ Elali, André. **Tributação e regulação econômica**. Um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 106.

⁸⁷ PIRES, Adilson Rodrigues apud André Elali. *Ibidem*. p. 115.

⁸⁸ FERRAZ JR., Tércio apud André Elali. *Ibidem*. p. 114.

⁸⁹ TORRES, Heleno Taveira. **Incentivos Fiscais na Constituição e o crédito-prêmio de IPI apud**. André Elali. *Ibidem*. p. 117.

do poder político que, na prática, passa pela observância básica dos arts. 20 ao 33 e do 153 ao 156 da Constituição Federal.

Por outro lado, também devem ser examinados os efeitos dos incentivos para que estes não tragam consequências nefastas, gerando maiores assimetrias de mercado ou desarrazoadas perdas ao erário. Assim sendo, deverá o Estado, ao editar normas de indução, examinar previamente os efeitos sobre todo o processo econômico, evitando desperdício de investimento público e possível piora no sistema.

Nesta esteira, preceitua André Elali que, o surgimento do Estado intervencionista, fez brotar o princípio basilar do crescimento econômico, e para atingir tal desiderato, passou-se a adotar uma política de concessões de benefícios financeiros e fiscais, pois se entendia que os auxílios encontravam contrapartida no interesse público. Nada obstante, nem sempre foram ponderados os critérios necessários para delimitar os benefícios, bem como nem sempre houve planejamento estratégico consolidado para a concessão dos incentivos, levando muitos países⁹⁰ a grandes dificuldades ligadas ao *déficit* orçamentário. No Brasil não foi diferente. Esta *perverse fiscal policy*, além de não conduzir ao crescimento esperado, gerou desperdício de dinheiro público e agravou o desequilíbrio financeiro nacional.⁹¹

Com a crise orçamentária dos anos 80, começou-se a repensar a necessidade de mudança no planejamento do desenvolvimento econômico e outorga de vantagens financeiras e fiscais. Passou-se a examinar criteriosamente a eficiência econômico-financeira dos incentivos e hoje se percebe que estes podem, sim, ser poderosos instrumentos a favor do desenvolvimento econômico e Estatal, desde que bem utilizados.

Neste oportuno, as palavras de André Elali são, como sempre, aclaradoras:

Por tais razões, deve-se classificar os auxílios estatais, independentemente das formas jurídicas, a partir da legitimidade de sua concessão e da eficiência que geram para o sistema econômico, uma vez que não se configurará legítimo e eficiente qualquer tipo de auxílio que viole as normas do sistema jurídico, e, em consequência, que gerará, ao invés de benefícios, maiores problemas à realidade econômica e social e às contas públicas. Legalidade, isonomia, capacidade contributiva, livre iniciativa, livre concorrência, proteção ao consumidor, dentre outras normas que devem informar tais práticas estatais, são verdadeiras limitações e balizamentos para o Estado.

Além disso, insta ressaltar a observação de Calixto Salomão Filho de que a atividade planejadora do Estado deve buscar uma ação interventiva que, antes de tudo, permita ao Estado adquirir conhecimento do setor, suas utilidades e requisitos para o desenvolvimento.⁹²

⁹⁰ Sobre tudo Estados Unidos, Europa e Brasil

⁹¹ ELALI, André. **Tributação e regulação econômica**. Um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 122.

⁹² CALIXTO FILHO, Salomão (Coord.). **Regulação e desenvolvimento**. São Paulo: Malheiros, 2002.

Por tal razão, não é difícil perceber que a atividade estatal consubstanciadora da tributação indutora é encargo que comporta uma ousada e dura missão de contemplar a estrutura fiscal-econômica-regulatória sob uma perspectiva externa sem, no entanto, deixar-se olvidar das necessidades experimentadas internamente no sistema fiscal.

Exatamente em virtude de tal cenário, faz-se premente não apenas a necessidade de compreensão do contexto global político-fiscal-econômico, mas também a construção da regra conducente a uma determinada atitude por parte da sociedade e dos agentes econômicos do mercado. Em outras palavras, faz-se indispensável a compreensão da norma tributária indutora.

4.2 A CONSTRUÇÃO LÓGICA DA NORMA TRIBUTÁRIA INDUTORA

4.2.1 **Perspectiva funcional da norma tributária indutora**

O ponto inicial que merece destaque antes de adentrar propriamente no cerne da presente questão concerne à dificuldade na compreensão da construção jurídica da norma tributária indutora em face de sua dimensão eminentemente política. Com efeito, tendo em vista o fato de a norma tributária indutora ser oriunda de contexto eminentemente político, é possível que não sejam encontrados em sua essência estruturante regras de fundo jurídico que permitam a verificação de sua finalidade indutora. Nada obstante, a dificuldade ora apresentada dá-se em razão de uma visão estrita, que não consegue perceber a norma além da regra jurídica.

Conforme analisado anteriormente, a regra matriz de uma norma jurídica é composta por uma hipótese, que verificada concretamente, traz como consequência a incidência da norma tributária, instaurando a relação jurídico-tributária entre Fisco e contribuinte. Assim, por hipótese, no caso da norma tributária, têm-se situações abstratas, escolhidas pelo legislador que, se observadas na experiência concreta, dará ensejo à consequência. À guisa de exemplo, pode-se trazer situações como circulação de mercadoria, entrada de produto estrangeiro em território nacional, saída de produto industrializado, prestação de serviço, entre outras situações que ensejam a incidência da norma tributária.

Neste oportuno, é salutar trazer os ensinamentos de Paulo de Barros, para quem a regra matriz de incidência tributária como instrumento efetivo para o discernimento do marco incidência fiscal. Assim, regra-matriz de incidência tributária é norma jurídico-tributária voltada à prescrição de condutas, que traz em seu bojo todos os elementos necessários à

incidência tributária. Em rápida análise, a regra-matriz de incidência tributária é, em termos mais simples, a norma padrão de incidência. Ou seja, é a hipótese geral, abstrata e padronizada criada pelo legislador capaz de ser aplicada ao caso concreto.

A Regra Matriz de Incidência é composta pelos critérios da hipótese e do conseqüente, sendo que este último tem a função de regular a conduta prevista na hipótese. A necessidade do critério conseqüente é indiscutível, haja vista sua função de determinação dos elementos intersubjetivos atinentes aquele fato jurídico determinado pela hipótese.

[...] se é correto afirmar-se que as hipóteses tributárias são conjuntos de critérios que nos permitem reconhecer eventos acontecidos no plano da realidade física, não menos exato dizer-se que a conseqüência que lhes é imputada, mediante cópula deôntica, consistem igualmente, numa conjugação de critérios que tem por escopo dar-nos a identificar um vínculo jurídico que regerá comportamentos humanos.⁹³

Assim, como critérios hipotéticos têm-se o material, o espacial e o temporal, ao passo que no conseqüente encontram-se o pessoal e o prestacional-quantitativo.

Saliente-se, no entanto que, a despeito de tal estrutura lógica da regra matriz de incidência ser de total valia à compreensão de textos legais, não pode ser utilizada como instrumento de compreensão da política fiscal adotada pelo governo quando da adoção de critérios da regra-matriz. Com efeito, a regra-matriz de incidência é, tão somente, instrumento jurídico de aplicação e compreensão da norma positivada, não sendo expediente suficiente para o cotejo de situações extralegais, a exemplo da utilização da tributação como mecanismo de intervenção do Estado na economia.

Nesse sentido, pode-se vislumbrar uma compreensão da norma para além do que é previsto legalmente, buscando-se, por exemplo, perquirir acerca dos fundamentos econômicos da norma, através de uma interpretação teleológica. Desta feita, as razões econômicas que fundamentam a confecção de uma norma, longe de estarem afastadas dela estão, na realidade, intrinsecamente entranhados, determinando-lhe substancialmente seu conteúdo material. Assim, como bem pondera Ruy Barbosa Nogueira, ao compreender que o Estado não exerce, através da exação tributária, mero poderio arrecadatório, mas também intervencionista, “a finalidade econômica da norma pode ser considerada como uma premissa (concreta) da interpretação teleológica”⁹⁴.

Fala-se, assim, na perspectiva funcional da norma tributária indutora que, como bem salienta o jurista Thiago Dalsenter, coliga-se à visão estrutural da norma:

⁹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 23ª Ed., 2010.

⁹⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da interpretação e da aplicação das leis tributárias**. São Paulo: José Bushastsky, 1974. p. 43.

Como tivemos a oportunidade de anotar anteriormente, as visões estrutural e funcional do Direito, e também do Direito Tributário, embora distintas, são complementares. E, em razão dessa complementaridade dos prismas estrutural e funcional, consideramos ser possível e necessário compreender o Direito como um todo, ora enfatizando a sua concepção lógico-estrutural, ora realçando a sua função promocional. Acreditamos, assim, não poder ser desprezada a função do tributo, o qual só adquire completude a partir da análise conjugada do seu aspecto funcional com o seu retrato lógico-estrutural.⁹⁵

4.2.2 Função arrecadatória versus extrafiscalidade da norma tributária

O Estado, amparado no princípio da supremacia do interesse público sobre o privado e, no intuito de custear as atividades que desempenha, detém, em face do particular, o dever-direito da arrecadação de tributos. A função fiscal da atividade tributária tem, portanto, o escopo de financiar, com recursos provenientes do particular, o desempenho das atribuições do Estado.

Há tempos, no entanto, a concepção de Estado Fiscal⁹⁶ vem sendo deixada de lado e os tributos não mais vistos como simples mananciais de arrecadação de receita. Ao contrário, cada vez mais, incute-se na tributação o mecanismo de regulação e indução das atividades econômicas, legando-se aos tributos um tom de extrafiscalidade, como bem aponta Thiago Dalsenter:

Contrapondo-se a essa visão tradicionalista, em que o escopo do tributo consiste em carrear recursos financeiros para o Estado, a tributação baseada na extrafiscalidade surge como instrumento viável para a regulação das atividades econômicas, visando a indução de comportamentos sociais – de forma a harmonizá-los com os objetivos almejados pela sociedade, representada pelo Estado – e desvinculando-se do seu caráter meramente arrecadatório.⁹⁷

Nesse ponto, interessa trazer à baila a diferenciação entre função fiscal e extrafiscal da tributação. Conforme ensinamento de Raimundo Falcão, a função fiscal guarda relação com a atitude do Estado de retirar parcela do patrimônio do particular para formar financiar as atividades públicas, por outro lado, a função extrafiscal da tributação está voltada não à formação de recursos públicos, mas para a ordenação do sistema econômico:

Considerando a tributação como ato ou efeito de tributar, ou ainda, como o conjunto dos tributos, podemos afirmar que: a) a tributação se diz fiscal enquanto objetiva retirar do patrimônio dos particulares os recursos pecuniários – ou transformáveis em pecúnia – destinados às necessidades públicas do Estado; b) tributação extrafiscal é o

⁹⁵ DALSENTER, Thiago. **A norma jurídica tributária e o princípio constitucional da solidariedade na indução de comportamentos ambientalmente adequados**. Dissertação. ((Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito, Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2012. p. 149.

⁹⁶ O termo “*Estado Fiscal*”, originariamente concebido por Lorenz von Stein, em 1885, indica a política governamental em que atribui-se ao setor privado o exercício de atividades econômicas, tributando-o.

⁹⁷ DALSENTER, Thiago. op. cit., p. 154.

conceito que decorre do de tributação fiscal, levando a que entendamos extrafiscalidade como atividade financeira que o Estado desenvolve sem o fim precípua de obter recursos para seu erário, mas sim com vistas a ordenar a economia e as relações sociais, sendo, portanto, conceito que abarca, em sua amplitude, extensa gama de opções e que tem reflexos não somente econômicos e sociais, mas também políticos [...]⁹⁸

Justamente em razão do novo panorama econômico que se tem apresentado, o atual modelo neoliberal adotado pelo Brasil apresenta o Estado como parte estratégica e portador de uma vigorosa arma: a tributação indutora. Nessa senda, são aclaradoras as palavras de Raimundo Bezerra Falcão, para quem:

[...] tem-se procurado utilizar o instrumento financeiro – mais especificamente o tributário, no nosso caso – a fim de que se obtenham esperados resultados econômicos e políticos, ou resultados desenvolvimentistas em geral, como reprimir a inflação, evitar desemprego, coarctar a depressão econômica, aquecer ou desaquecer a atividade econômica, proteger a indústria ou a agricultura nacionais, promover a redistribuição de renda, reduzir o desnivelamento de fortunas, atuar sobre a densidade demográfica, ocasionar melhor distribuição espacial da população, fortalecer a educação, incentivar o saneamento básico, criar acesso à saúde para as camadas sociais mais baixas, diminuir o desnivelamento inter-regional dentro do território de um Estado e muitas outras finalidades.⁹⁹

Ainda nas palavras de Raimundo Falcão:

Desse modo, a tributação extrafiscal é instrumento eficaz do intervencionismo na medida em que é ação do Estado sobre o mercado e, por conseguinte, sobre a antes intocável livre iniciativa. Contribui, além disso, para modificar o conceito de justiça fiscal, que não mais persiste somente em referência à capacidade contributiva. Com a extrafiscalidade, não se tem em vista apenas a capacidade de contribuir, mas também a função ordinatória dos tributos.¹⁰⁰

E continua brilhantemente o autor:

Extrafiscalidade é o instrumento tributário utilizado com o objetivo principal não de arrecadar receitas para o erário, mas de ordenar a macroeconomia, às vezes até diminuindo o montante da arrecadação.

A função extrafiscal do tributo traduz-se, pois, na atividade tributária do Estado que vai além da simples finalidade arrecadatória-fiscal. A extrafiscalidade relaciona-se a objetivos intervencionistas excepcionais do Estado na economia, indo além do escopo arrecadatório como ensina José Souto Maior Borges:

A doutrina da extrafiscalidade – ao contrário da concepção da finança “neutra” – não considera a atividade financeira um simples instrumento ou meio de obtenção de receita, utilizável para o custeio da despesa pública. Através dela, o Estado provoca

⁹⁸ FALÇÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 118.

⁹⁹ Ibidem. p. 142.

¹⁰⁰ Ibidem. p. 143-144.

modificações deliberadas nas estruturas sociais. É, portanto, um fator importantíssimo na dinâmica sócio-estrutural.¹⁰¹

Com um sentido ainda mais pragmático, o Professor Paulo de Barros Carvalho aponta a extrafiscalidade como o “emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatários de recursos monetários”¹⁰².

4.3 TRIBUTAÇÃO INDUTORA E INSTRUMENTOS NORMATIVOS DA EXTRAFISCALIDADE

Tendo em vista a explanação supra acerca da concepção da extrafiscalidade, é possível perceber, de plano, que a norma que veicula uma tributação indutora de comportamento (essencialmente extrafiscal), transmite uma mensagem ao contribuinte: se ele agir de acordo com a intenção do Estado, será beneficiado. A norma tributária indutora é, portanto, essencialmente uma norma premiativa¹⁰³, encarregada basicamente da função promocional do direito.

Na clássica obra de Luís Eduardo Schoueri, *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*,¹⁰⁴ o ilustre Professor, ao analisar as normas tributárias como instrumentos de intervenção econômica, aponta que a intervenção por indução se dá com a atuação Estatal sobre o domínio econômico através de normas que possibilitam ao contribuinte a possibilidade de escolha, ou seja, o Estado estimula ou desestimula determinada conduta. A tal situação, o ex-Ministro do Supremo Tribunal Federal, Eros Grau, denomina de normas dispositivas:

No caso das normas de intervenção por indução, defrontamo-nos com preceitos, que, embora prescritivos (deônticos), não são dotados da mesma carga de cogência que afeta as normas de intervenção por direção. Trata-se de normas dispositivas.¹⁰⁵

¹⁰¹ BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao direito financeiro**. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 47.

¹⁰² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 23ª ed., 2011.

¹⁰³ Basicamente, a chamada “norma premiativa” decorre da ideia de que uma norma pode prever em seu conseqüente a concessão de uma vantagem ou prêmio – e aqui está a origem da expressão – como técnica motivacional de indução de comportamentos desejáveis. DALSENTER, Thiago. **A norma jurídica tributária e o princípio constitucional da solidariedade na indução de comportamentos ambientalmente adequados**. Dissertação. ((Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito, Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2012. p. 154.

¹⁰⁴ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005

¹⁰⁵ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 9ª ed., 2004. p. 147.

Exatamente em virtude de sua natureza dispositiva, a norma tributária indutora apresenta, duas ou mais consequências alternativas à hipótese. O contribuinte, nesse sentido, pode se valer da faculdade de agir ou não de acordo com os interesses do Estado, elegendo uma via entre as disponíveis.

À guisa de demonstração, será analisado a seguir alguns aspectos de tributação indutora em alguns tributos.

a) Impostos

Os impostos são tributos desvinculados da atuação estatal, determinando o fato gerador a partir de atividades manifestadas pelo contribuinte. De tal sorte, o Estado fica parcialmente¹⁰⁶ livre para utilizar o montante arrecadado com impostos. Para melhor compreender a operacionalização da tributação indutora, podem ser trazido à baila impostos de natureza eminentemente extrafiscal, como o Imposto sobre Produtos Industrializados e o Imposto sobre Operações Financeiras, a seguir analisados.

Dentre os impostos, pode-se destacar o Imposto sobre Produtos Industrializados, previsto no art. 153, IV, da Constituição Federal e instituído através do Decreto nº 4.544/02 e que possui duas regra-matrizes, abaixo construídas:

Regra-Matriz I de Incidência do IPI

Hipótese

Critério material: realizar operações com produtos industrializados;

Critério espacial: qualquer ponto do território nacional;

Critério temporal: o momento da saída dos produtos industrializados dos estabelecimentos produtores;

Consequência

Critério pessoal:

Sujeito ativo: União;

Sujeito passivo: estabelecimento industrial ou equiparado;

Critério quantitativo

Base de cálculo: valor da operação;

¹⁰⁶ Parcialmente livre pois há que serem consideradas as parcelas de transferência constitucionalmente impostas pelos arts. 157, 158 e 159 da CF/88.

Alíquota: é aquela prevista na Tabela do IPI.

Regra-Matriz II de Incidência do IPI

Hipótese

Critério material: realizar operações de reimportação de produtos industrializados brasileiros;

Critério espacial: as repartições aduaneiras;

Critério temporal: o momento do desembaraço aduaneiro;

Consequência

Critério pessoal

Sujeito ativo: União;

Sujeito passivo: reimportador;

Critério quantitativo

Base de cálculo: valor da base para o cálculo do Imposto de Importação;

Alíquota: é aquela prevista na Tabela do IPI.

À guisa de comprovação de sua natureza eminentemente extrafiscal, percebe-se no art. 153, §3º, I, da CF/88, o destaque para a seletividade em razão da essencialidade do produto. Tal norma constitucional destina-se ao legislador infraconstitucional, de maneira a impor a observância do referido tributo como uma ferramenta de indução do mercado. Ou seja, a referida norma de seletividade do produto é de observância obrigatória.

Nesta senda, o princípio da seletividade resulta na *variação de alíquotas* aplicáveis ao produto, onerando-o mais ou menos de acordo com sua essencialidade. Assim, a política fiscal do governo determinará, portanto, o caráter indutor da norma tributária no critério quantitativo, normalmente, na aplicação da alíquota.

Outro imposto de caráter essencialmente extrafiscal a ser ressaltado é o Imposto sobre Operações Financeiras – IOF, previsto no art. 153, V, da CF/88 e regulamentado pelo Decreto 6.306/07. O IOF apresenta a seguinte regra matriz de incidência:

Hipótese

Critério material: operações crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários em que ocorram as hipóteses descritas nos incisos 63 do CTN;

Critério espacial: Território nacional;

Critério temporal: momento em que se realiza as operações;

Consequência

Critério pessoal:

Sujeito ativo: União;

Sujeito passivo:

- Contribuinte: pessoa tomadora do crédito; no caso de alienação de direitos creditórios resultantes de vendas a prazo a empresas de factoring, contribuinte é o alienante pessoa física ou jurídica.

- Responsável: instituições financeiras que efetuarem operações de crédito; empresas de factoring adquirentes do direito creditório; pessoa jurídica que conceder o crédito, nas operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros.

Critério quantitativo

Alíquota aplicável

Base de cálculo: valor da operação, conforme descrito no art. 64, CTN:

- I - quanto às operações de crédito, o montante da obrigação, compreendendo o principal e os juros;
- II - quanto às operações de câmbio, o respectivo montante em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição;
- III - quanto às operações de seguro, o montante do prêmio;
- IV - quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários:
 - a) na emissão, o valor nominal mais o ágio, se houver;
 - b) na transmissão, o preço ou o valor nominal, ou o valor da cotação em Bolsa, como determinar a lei;
 - c) no pagamento ou resgate, o preço.

Da mesma forma que o IPI, o IOF também apresenta relevante caráter extrafiscal, restando no âmbito do critério quantitativo, geralmente na aplicação da alíquota, a modulação da norma tributária indutora de comportamento de mercado.

b) Taxas

É possível notar nessa espécie tributária algum caráter extrafiscal, a despeito de terem sua receita plenamente vinculada à atuação estatal. Assim, à guisa de exemplo, pode-se extrair da seara ambiental a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental, instituída pela Lei 10.165 de 2000, cujo fato gerador é o “o exercício regular do poder de polícia conferido ao Instituto

Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – Ibama para controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais”.

Com efeito, o meio ambiente é bem de toda a coletividade devendo a sua preservação pautar as atividades econômicas. Exatamente nesse sentido, a TCFA é meio de desestímulo a atividades nocivas ao meio ambiente chegando, em alguns casos, a ser afastada ou majorada a sua cobrança, de acordo com a forma de desempenho das atividades do contribuinte.

c) Contribuições

Através do critério da vinculação da receita tributária a uma atuação estatal, a CF/88 prevê cinco espécies de contribuições. Além das contribuições de melhoria e da contribuição para custeio da iluminação pública, a CF/88 prevê a possibilidade de instituição de outras três espécies de contribuições, denominadas contribuições especiais: contribuições sociais, contribuição de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas.

Dentre tais contribuições, há que se destacar a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE, ou contribuições interventivas, concernem à atuação do Estado nas atividades privada, seja diretamente através da exploração de serviço público ou desempenhando atividade econômica; seja indiretamente, através de atuação como agente normativo ou regulador. As contribuições interventivas são usadas com o nítido caráter de planejamento e regulação de determinadas atividades econômicas, de maneira a ser absolutamente constatável o seu caráter extrafiscal. Assim, a contribuição de intervenção no domínio econômico, como instrumento regulatório, é cobrável dos integrantes do domínio econômico para o qual seja dirigida a atuação estatal.

Nesse mister, insta salientar que as contribuições interventivas normalmente são cobradas de determinados agentes privados (sujeito passivo), cuja materialidade é o desempenho de determinadas atividades econômicas, sendo a destinação do montante arrecado determinada pelos interesses sociais constitucionalmente valorados.

Assim, tomando-se como exemplo a famosa CIDE-combustível, tem-se sua incidência sobre operações de importação e comercialização de petróleo e gás. Já no que concerne à destinação do valor arrecadado, a Lei 10.336, em total consonância com o art. 177, §4º, da CF/888, determina a vinculação do produto da arrecadação ao pagamento de subsídios a preços de transporte de álcool, gás natural; ao financiamento de projetos ambientais relacionados com

a indústria de petróleo e gás; e, finalmente, ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes:

Art. 1º Fica instituída a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide), a que se refere os arts. 149 e 177 da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional no 33, de 11 de dezembro de 2001.

§ 1º O produto da arrecadação da Cide será destinada, na forma da lei orçamentária, ao:

I - pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, de gás natural e seus derivados e de derivados de petróleo;

II - financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; e

III - financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

4.4 ELEMENTOS DA TRIBUTAÇÃO INDUTORA

Consoante analisado anteriormente, a tributação indutora consiste numa ferramenta de intervenção estatal para regulação da atividade econômica através de benefícios e agravamentos, no intuito de obter o comportamento desejado dos agentes econômicos. Por meio de incentivos fiscais, portanto, o ente público consegue induzir os agentes econômicos a determinadas condutas.

André Elali explica que os incentivos fiscais são conferidos a partir de algumas medidas como: i) subvenções diretas; ii) subsídios; iii) incentivos fiscais; iv) incentivos financeiros e creditícios; v) empréstimos bonificados; vi) garantias; e vii) incentivos tributários (imunidades, isenções, diferimentos, reduções de alíquota e bases de cálculo, anistias, remissões e regimes especiais de tributação).¹⁰⁷

Já o Professor Marcos André Vinhas Catão classifica as formas de incentivos concedidos sobre a receita ou despesa pública. Assim, os incentivos concedidos que criam despesa para o ente público podem ser financeiros ou fiscais, comportando: subvenções, créditos presumidos e subsídios. Já os incentivos que atingem a receita podem ser concedidos através da isenção, diferimento, remissão e anistia, configurando verdadeira renúncia fiscal.¹⁰⁸

O conceito de subvenções está previsto no art. 12, §3º da Lei 4.320 de 1964:

¹⁰⁷ ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 116.

¹⁰⁸ CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 57 a 91.

§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:
 I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;
 II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.¹⁰⁹

Nesse mister, as subvenções, incentivos concedidos no âmbito da despesas públicas, consubstanciam uma parcela do dinheiro público doada para o cumprimento de alguma destinação específica, segundo a conveniência pública, podendo ser de natureza social ou econômica, a depender do caráter da destinação dos recursos, se para instituições assistenciais ou culturais, ou se os recursos são voltados para empresas que desenvolvam atividades industrial, comercial, agrícola ou pastoril. Portanto, são auxílios pecuniários concedidos pelo Estado a instituições que desenvolvam obras de interesse público ou prestem serviço público.

Na mesma linha, André Elali traz o ensinamento de Adilson Rodrigues, para quem a subvenção consiste “na transferência de recursos públicos para os cofres do ente privado com vistas à realização de um fim específico, determinado pelo concedente”. Ou, ainda nas palavras do mesmo professor, é uma “doação modal, cuja destinação é especificada pela pessoa jurídica de direito público concedente segundo sua conveniência política”, podendo ter por finalidade custeio, quando se tratar de doação condicionada e investimento no caso de aporte de capital.

110

No mesmo sentido, o Professor Marcos André Vinhas Catão ensina que:

Subvenção é doação modal, decorrência do étimo *subventio* que significa auxiliar, ajudar, socorrer. Conceitualmente e também por prescritivo legal, já que a definição de suas espécies encontra-se positivada no nosso ordenamento, a subvenção está destinada a um fim específico que há de se coadunar com a intenção política da pessoa jurídica de direito público concedente.

Trata-se, portanto de benefício concedido sob os ditames do Direito Financeiro que, por ser despesa pública, torna indispensável sua expressa previsão orçamentária, conforme determina o art. 165, §6º, da CF/88.

§ 6º - O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e **benefícios de natureza financeira**, tributária e creditícia.¹¹¹

¹⁰⁹ Brasil. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

¹¹⁰ PIRES, Adilson Rodrigues. Incentivos fiscais e o desenvolvimento econômico. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). **Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 111 apud ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e regulação econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 116.

¹¹¹ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil.

Por outro lado, os subsídios representam uma ajuda em dinheiro do governo para o setor produtivo para fomentar o crescimento econômico, podendo ter, além de natureza tributária, natureza comercial, financeira, ou cambial, no intuito de incentivar a produtividade do setor industrial¹¹², tendo por finalidade desencadear a redução dos preços e o aumento das exportações, dentre outras consequências. Nas palavras de Marcos André V. Catão, consideram-se subsídios os

[...] incentivos fiscais destinados a promover determinada atividade econômica, com o fim de equalizar preços e permitir, durante período transitório, o estímulo ou até mesmo a proteção do setor produtivo. Tem íntima relação, portanto, com a formação de preço de venda de determinada mercadoria ou bem, só se justificando por razões de desempenho e de relevância em um contexto macroeconômico (distorções do mercado onde se justifique a intervenção no domínio econômico ou com o fim de reduzir desigualdades regionais).¹¹³

Insta salientar, ademais, que o conceito de subsídio comporta diversas espécies, além do subsídio fiscal, como os juros subsidiados em financiamentos através de instituições públicas ou agências de fomento governamentais.

Outra modalidade de incentivos sobre as despesas públicas, os créditos presumidos, conforme lição de Marcos André V. Catão, não consubstanciam uma modalidade específica de desoneração, de maneira que pode assumir várias naturezas, podendo, inclusive apresentar-se como subsídio, subvenção ou até mesmo uma redução de base de cálculo. Os créditos presumidos são bastante verificados em sede de ICMS, devendo guardar obediência com o art. 155, §2º, XII, da CF/88, ou seja, deve ser feita mediante Convênio do CONFAZ, conforme Lei Complementar 24/75.

Já no que concerne aos incentivos conferidos no âmbito das receitas públicas, pode-se destacar, inicialmente, a isenção. Trata-se de forma de renúncia de receita, mais especificamente sendo modalidade de exclusão do crédito tributário, tipificada no Código Tributário Nacional, em seu art. 176:

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

¹¹² PIRES, Adilson Rodrigues. Incentivos fiscais e o desenvolvimento econômico. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). **Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 1110 apud ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e Regulação Econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 116.

¹¹³ CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 57 a 91.

A melhor doutrina entende que a isenção pode se dar com uma finalidade fiscal, quando se trata de simples negação da norma tributante (exclusão) ou extrafiscal, quando o intuito do ente público é alcançar determinado ramo econômico. Com efeito, no primeiro caso, o incentivo não é dado como forma de estimular ou desestimular determinada conduta, mas tão somente favorecer o contribuinte, por uma situação de capacidade econômica limitada. Já a isenção extrafiscal é verificada no caso de haver uma condição, necessidade de incentivo ou favorecimento de alguma atividade econômica, ocorrendo por razão eminentemente política.

O diferimento é outra modalidade de incentivo conferido por meio de renúncia de receita e ocorre quando o ente público altera o critério temporal, postergando o prazo para pagamento de determinado tributo. Entende-se o diferimento como uma excelente e efetiva forma de incentivo, podendo até ser mais interessante do que a redução parcial de tributo. Marcos V. Catão colaciona as palavras de Roger S. Smith, as quais se fazem de excelente compreensão, sendo oportuno tomá-las emprestadas:

Deferral of taxes may be worth as much – or nearly as much – to taxpayers as exemption or exclusion from tax. Yet among the general public, it is likely that deferral is not perceived to be as pernicious a form of relief as is exclusion, even though deferral may be worth essentially as much. The problem is that the value of deferral will depend upon the length of the deferral. If the tax is to be paid tomorrow, deferral is worth very little; if the deferral is indefinite, it is as though the tax did not exist at all.¹¹⁴

Finalmente, há que salientar a remissão e a anistia, que são espécies de renúncia de receita nas modalidades de extinção e exclusão do crédito tributário, respectivamente. Não são institutos formulados com o intuito de incentivar comportamentos dos agentes econômicos, mas findam por apresentar uma conotação de apaziguamento social. No específico caso da anistia, que designa o perdão dado pelo ente público ao particular que comete uma infração tributária, pode-se utilizar tal instrumento para extinguir relações jurídicas pretéritas sem invalidar o arcabouço jurídico vigente à época.

É de insofismável importância a função desempenhada pela tributação indutora no caminho ao desenvolvimento. Com efeito, a intervenção do poder público através dos incentivos fiscais pautados em objetivos regulatórios, se bem delimitada e aplicada, pode

¹¹⁴ Diferimento de tributos pode ser tão válido – ou quase tão válido – para os contribuintes quanto isenção ou exclusão do tributo. No entanto, para o público comum, é provável que o diferimento não seja percebido como uma forma de alívio tão perniciosa como a exclusão, mesmo assim o diferimento pode valer tanto quanto. O problema é que o valor do diferimento vai depender de sua duração. Se o tributo deve ser pago amanhã, o diferimento vale pouco a pena, se ele for por tempo indeterminado, seria como se o tributo não existisse. (Tradução livre) SMITH, Roger S. **Tax expenditure: an examination of tax incentives and tax preferences in the Canadian Federal income tax system.** Toronto: Canadian tax foundation, 1980. p. 81 apud CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais.** Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 83-84.

representar poderoso instrumento no alcance do desenvolvimento nacional. No entanto, se não forem concedidos em consonância com uma análise racional e técnica de toda a estrutura socioeconômica, além da observância do conjunto integral do ordenamento jurídico, podem culminar em desastrosos resultados, de repercussão financeira, tributária, econômica e, inclusive, social. Nesse mesmo sentido é o entendimento de André Elali, que explica que “Os incentivos, sujeitando-se aos ditames da Constituição, devem ser concedidos a partir de análises técnicas da economia, que deve fornecer ao direito instrumentos úteis de busca das soluções para os problemas sociais”¹¹⁵.

A concessão de benefícios fiscais, apenas será legítima se atribuída conciliando-se os princípios que regem a ordem econômica, tributária, fiscal e social, insculpidos na Constituição Federal de 1988, pois, como ensina brilhantemente Heleno Taveira Tôres:

Todo incentivo (depenses fiscais, tax expenditures) concedido sob amparo constitucional é legítimo, enquanto nutre-se do desígnio de reduzir desigualdades e promover o bem comum, como o desenvolvimento nacional e regional. Não é odioso o incentivo que se invista na condição de meio para o atingimento de finalidades públicas ou privadas, mas coletivamente relevantes, sustentando em desígnio constitucional que se preste à promoção da quebra de desigualdades ou fortaleça os direitos individuais ou sociais ou ainda o próprio sentido de unidade econômica do federalismo, na condição de “renúncia de receita” ou de “gasto público”, sob a égide das condições acima enumeradas.

O papel promocional dos incentivos fiscais consiste no servir como medida para impulsionar ações ou corretivos de distorções do sistema econômico, visando a atingir certos benefícios, cujo alcance poderia ser tanto ou mais dispendioso, em vista de planejamentos públicos previamente motivados.¹¹⁶

Os ensinamentos do Professor Heleno Tôres ratificam a indubitável necessidade de que o ente público deve promover a tributação indutora consciente de que tal instrumento comporta uma expressão financeira e econômica, podendo ter como corolário a redução da receita pública, representando, inclusive despesa ou *tax expenditure* (gasto tributário), de maneira a ser obviamente indesejável a sua utilização indiscriminada. Faz-se, imperioso, portanto, o exame da eficiência da tributação indutora, ponderando-se, ao mesmo tempo a expectativa de resultado com a concessão de incentivos -sobretudo se é capaz de conduzir ao desenvolvimento -, a receita/despesa gerada/reduzida, o impacto econômico, social e financeiro, a observância ao ordenamento jurídico, mormente aos princípios regentes da ordem econômica e a previsão de competência tributária insculpida da Constituição.

¹¹⁵ ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 117.

¹¹⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. Incentivos fiscais na Constituição e o crédito-prêmio de IPI apud **Direito tributário atual**. São Paulo: Dialética, IBDT, 2005. p. 79 apud ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e regulação econômica**: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 117.

4.5 INCENTIVOS FISCAIS COMO DESPESA: O CONCEITO DO *TAX EXPENDITURE*

A partir dos anos 80, com a nova formatação de governança baseada no Estado Mínimo ou Estado Regulador, a decisão discricionária do poder público em conceder benefícios fiscais tornou-se uma prática comum, sobretudo no intuito de atrair investimentos da iniciativa privada no setor produtivo. No entanto, frequentemente, a concessão de incentivos fiscais é realizada sem a devida observância das possíveis consequências. Na realidade, raros são os governos que ponderam, efetivamente, os resultados advindos da tributação indutora sobre determinados setores. Com efeito, não há uma lógica direta de que a concessão de benefícios (exemplo redução de alíquota de ICMS ou IPI) irá, necessariamente, desencadear a atração de indústrias e geração de empregos, por exemplo. Existem muitos outros fatores, inclusive sociais, a serem considerados para tal decisão. Portanto, a análise da tributação indutora sob o prisma da renúncia de receita revela uma importância insofismável.

Inicialmente, impende estabelecer que não há um conceito de renúncia fiscal único e a doutrina se divide em vários aspectos. Numa tentativa de unificar o entendimento deste instituto, a Receita Federal compilou alguns requisitos necessários à compreensão deste instituto. Assim, um incentivo fiscal pode compreender renúncia de receita quando, cumulativamente, reduzir a arrecadação potencial, aumentar a disponibilidade econômica do contribuinte, constituir, sob o aspecto jurídico, uma exceção à norma que referencia o tributo ou alcancem, exclusivamente, determinado grupo de contribuintes.¹¹⁷ Nesse contexto, explicam os Professores Marcos Nóbrega e Carlos Figueiredo que a redução de alíquota do IPI não compreende renúncia de receita, dada a sua essência extrafiscal. Por outro lado, a redução da alíquota do ICMS com o intuito de regulação econômica (indução) implica, necessariamente, numa utilização desvirtuada desse tributo, que foi criado com o fito arrecadatário.¹¹⁸

Assim, pode-se dizer que a renúncia de receita é entendida como resultado ao não exercício pleno da competência e capacidade tributária, reduzindo o montante de recursos

¹¹⁷ Para conhecer melhor a visão da Receita Federal acerca de gastos tributário, vale a leitura do artigo. **Gastos governamentais indiretos de natureza tributária**. Receita Federal, Coordenação Geral de Política Tributária. Estudos Tributários 12, Brasília, 2003. Disponível em:

<<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/gastos-tributarios/view>>

¹¹⁸ FIGUEIREDO, Carlos Maurício. NÓBREGA, Marcos. **Responsabilidade fiscal**: aspectos polêmicos. Belo Horizonte: Fórum, 2006. p. 114.

públicos e, portanto, afetando, entre outros aspectos¹¹⁹, a saúde financeira do ente público. Nas palavras de Marcos André V. Catão, a renúncia de receita é a

[...] abstenção no exercício de competências atribuídas, passou a abarcar na prática toda e qualquer forma de redução de um determinado gravame, e, por conseguinte, uma extensão ampliada: compreenderia a diminuição dos recursos estatais, seja por imperativo constitucional ou legal, seja na órbita da receita ou da despesa pública.¹²⁰

Por outro lado, entende-se que a renúncia de receita representa um verdadeiro gasto tributário indireto, conforme lição do Secretário Assistente para Política Fiscal do Departamento do Tesouro dos Estados Unidos, Professor Stanley S. Surrey que, em 1967, foi o primeiro a utilizar a expressão “*tax expenditure*” para designar os dispositivos especiais do imposto de renda usados com a finalidade econômica e social.

José A. Pellegrini aponta a dificuldade em estabelecer o conceito de gasto tributário e, para facilitar a empreitada, indica alguns aspectos presentes no instituto:

São vários os elementos que podem ser agregados ou não de modo a tornar a definição mais ou menos restritiva. Como ponto de partida, gasto tributário pode ser definido como dispositivo da legislação tributária que: a) reduz o montante recolhido do tributo; b) beneficia apenas uma parcela dos contribuintes; c) corresponde a desvios em relação à estrutura básica do tributo; e ou d) visa objetivos que poderiam ser alcançados por meio dos gastos públicos diretos. Os dispositivos podem assumir várias formas como redução da base a ser tributada, diminuição da alíquota incidente sobre a base, dedução do montante a ser recolhido ou postergação do pagamento.¹²¹

Com efeito, gastos tributários podem ser entendidos como despesas indiretas elaboradas para alcançar desideratos de cunho extrafiscal, ultrapassando, portanto, a necessidade arrecadatória.

De acordo com a lição de Marcos Nóbrega e Carlos Figueiredo, o gasto tributário consiste numa abdicação do Estado em recolher o produto do tributo no intuito de incentivar determinadas regiões, atividades, setores ou agentes econômicos, de maneira a estabelecer uma renúncia de receita voltada à política econômica ou social.¹²² No mesmo sentido é a conceituação dada pela Receita Federal:

¹¹⁹ A renúncia de receita desencadeia uma série de repercussões na vida econômica do ente público, indo desde consequências simplesmente financeiras, a sociais, econômicas e, principalmente, afetando o equilíbrio do conjunto de entes, no caso brasileiro, o equilíbrio federativo. Este é tema de fundamental importância para esta dissertação e, por isso, será analisado de forma mais aprofundada em tópico específico.

¹²⁰ CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 94.

¹²¹ PELLEGRINI, José Alfredo. **Gastos tributários: conceitos, experiência internacional e o caso do Brasil**. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/ Senado, Outubro/2014 (Texto para Discussão nº 159). Disponível em: www.senado.leg.br/estudos. Acesso em 14 out. 2014.

¹²² FIGUEIREDO, Carlos Maurício. NÓBREGA, Marcos. **Responsabilidade Fiscal: aspectos polêmicos**. Belo Horizonte: Fórum, 2006. p. 123.

Gastos tributários são despesas indiretas que, em princípio, poderiam ser substituídas por um gasto orçamentário, alocado a uma função orçamentária própria. Estão inseridos no sistema tributário por meio de isenções, deduções, abatimentos, imunidades, presunções creditícias e outros benefícios de natureza tributária, reduzindo a arrecadação potencial do tributo.¹²³

Ainda nesta senda, Marcos Nóbrega e Carlos Figueiredo atentam para dois questionamentos: um relativo à razão que leva o ente público a lançar mão do incentivo fiscal (gasto tributário indireto) e não, simplesmente realizar transferências diretas aos setores que deseja estimular; e o segundo diz respeito aos critérios utilizados para se aferir o gasto tributário.¹²⁴

No que concerne ao *tax expenditure* ou gasto tributário indireto (incentivos fiscais indiretos) em face dos incentivos diretos, é preciso compreender que, sob o prisma financeiro, o incentivo fiscal e as transferências governamentais representam uma redução na receita pública. No entanto, existem distinções marcantes entre estes institutos. Nas palavras de José A. Pellegrini,

Gastos públicos diretos e tributários diferem, pois, no primeiro, ocorre a arrecadação que, posteriormente, financia a despesa; enquanto, no segundo, é a não arrecadação que financia a realização, na órbita privada, de um determinado resultado esperado pelo poder público, por exemplo, gasto extra com educação ou inovação tecnológica ou ainda investimento extra em determinada região ou setor. Assim, embora sejam distintos, ambos são gastos; daí a expressão gasto tributário ou ainda gasto indireto, realizado por meio do sistema tributário.¹²⁵

Ademais, outras consequências fazem com que os governos lancem mão dos incentivos fiscais (gastos tributários), preferindo-os aos incentivos diretos (gastos públicos diretos). A primeira característica dessa distinção, explicam os Professores Marcos Nóbrega e Carlos Figueiredo, é o fato de ser mais fácil controlar o registro de transferências diretas (como subsídios) do que o registro de incentivos fiscais indiretos (como redução de alíquota), que são concedidos com quase nenhuma transparência. Realmente, é bem mais complicado fiscalizar programas baseados em incentivos fiscais do que programas fundados em transferências. Outro ponto “favorável” ao incentivo fiscal indireto é o fato de permitir uma visão um pouco mais absenteísta do ente público. De tal forma, ao passo que a decisão pela transferência de recurso

¹²³ **Gastos governamentais indiretos de natureza tributária.** Receita Federal, Coordenação Geral de Política Tributária. Estudos Tributários 12, Brasília, 2003. Disponível em:

<<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/gastos-tributarios/view>>

¹²⁴ FIGUEIREDO, Carlos Maurício. NÓBREGA, Marcos. op. cit., p. 124.

¹²⁵ PELLEGRINI, José Alfredo. **Gastos tributários:** conceitos, experiência internacional e o caso do Brasil. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/ Senado, Outubro/2014 (Texto para Discussão nº 159). Disponível em: www.senado.leg.br/estudos. Acesso em 14 out. 2014.

ao setor privado emana no governo, a decisão de usufruir do incentivo fiscal parte do setor privado, que irá seguir a norma tributária indutora ou não.

O fato de a concessão de benefícios fiscais implicar em gasto tributário e, conseqüentemente, na redução de recursos estatais, torna o tema deveras relevante, demandando bastante atenção do gestor público, sobretudo em razão dos efeitos perversos que podem desencadear, pois, conforme mencionado anteriormente, esta técnica de indução de comportamento econômico vem sendo vastamente utilizada pelos entes públicos, principalmente, pela dificuldade de controle contábil. Em razão disso, a CF/88 não se absteve de normatizar tal instrumento de indução de comportamento e impôs, em seu art. 165, §6º, que a Lei Orçamentária venha acompanhada de demonstrativo regionalizado dos efeitos dos benefícios e a Lei de Responsabilidade Fiscal disciplinou a matéria, em seu art. 14, estabeleceu uma série de requisitos para a concessão de tais incentivos:

CF/88

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

[...]

§ 6º - O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.¹²⁶

*

LC nº 101/2000

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: (Vide Medida Provisória nº 2.159, de 2001) (Vide Lei nº 10.276, de 2001)

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.¹²⁷

¹²⁶ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil.

¹²⁷ BRASIL. Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000.

A partir da intelecção dos referidos diplomas, é possível perceber que a renúncia fiscal é entendida pelo legislador como uma espécie de despesa tributária, impondo-se, portanto, mecanismos de compensação. Neste ponto, no entanto, é preciso salientar que, inobstante a existência de uma Lei Complementar normatizando o instituto, a fiscalização efetiva ainda é bastante difícil. O controle realizado pelos Tribunais de Contas, por exemplo, ainda é incipiente por falta de instrumentos técnicos operacionais capazes de tornar as auditorias eficazes.

5 ICMS

5.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS

Após a Primeira Guerra Mundial, o mundo experimentou uma reviravolta na forma de tributação. Se antes a tributação incidia apenas sobre o patrimônio, a partir deste marco histórico, passou a incidir também sobre o consumo. Assim, surge inicialmente na França o *chiffre d'affaires* e na Alemanha, o *Umsatzsteuer*.

No Brasil, somente em 1922, com a Lei nº 4.625 é instituído o Imposto sobre Vendas Mercantis, de competência legislativa estadual que, segundo estudos do brilhante tributarista Aliomar Baleeiro, foi resultado da criação da duplicata, a qual permitia a cobrança dos devedores pelos comerciantes. Este título de crédito, por vez, vinculou a cobrança, a título de Imposto sobre Vendas Mercantis, de 0,3% sobre o valor das vendas realizadas a ser pago pelos comerciantes que emitissem. Com a Constituição de 1934, a hipótese de incidência do referido imposto foi ampliada, passando a comportar as consignações, alterando sua denominação para Imposto sobre Vendas e Consignação.¹²⁸ A partir do surgimento do tributo, várias alterações foram feitas até atingir a feição que possui atualmente, a qual, vale salientar, continua necessitando de diversos ajustes.

Assim, um segundo aspecto alterado no Imposto sobre Vendas e Consignação – IVC - se deu com a Constituição de 1946, a qual modificou o critério temporal do tributo, passando a incidir no momento do Contrato de Compra e Venda e não mais com a venda efetivamente.

Uma característica do IVC no início de sua formulação era a incidência “em cascata” ou cumulatividade, o que gerava um grande transtorno ao ciclo produtivo, principalmente para aqueles produtos de ciclo longo, chegando ao consumidor final a um preço muito elevado em virtude da pesada carga tributária. Nesse sentido, uma relevante alteração da essência constitucional do tributo se deu em 1965, com a Emenda Constitucional nº 18 à Constituição de 1946. A partir de tal diploma, o tributo passou a ser regido pelo princípio da não cumulatividade. Em interessante estudo sobre a história dos tributos no Brasil, Ubaldo Balthazar explica a transformação do ICM no sentido da não cumulatividade e a falta de clareza na redação do enunciado:

¹²⁸ MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. **A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito.** São Paulo, 2010. p. 63.

Aos Estados cabia instituir o ICM – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por comerciantes, industriais e produtores (art.12). A Emenda estabeleceu pela primeira vez o princípio da não-cumulatividade para o ICM, dispondo que o imposto é “não cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado...” A redação, como vemos, já era confusa desde o nascedouro do princípio em nosso constitucionalismo, e vem repetindo em todos os Textos constitucionais. Isto porque, como sabemos, o que o contribuinte deve fazer é registrar como débito o total do imposto incidente sobre suas vendas no período legalmente considerado (após o mês vencido), registrar como crédito o imposto incidente sobre suas compras no mesmo período, e recolher aos cofres públicos a diferença entre crédito e débito. Não há porque referir-se, portanto, ao abatimento em “cada operação”.¹²⁹

Ademais disso, no mesmo diploma normativo foi veiculada a alteração da denominação do tributo, o qual passava a ser chamado de Imposto sobre Circulação de Mercadorias, o ICM, passando a apuração do valor a ser recolhido a partir do confronto entre entradas e saídas. Ou seja, contabilizavam-se os créditos das entradas de mercadorias tributadas e abatia-se o valor das saídas do mesmo estabelecimento.

Em 1969, uma nova alteração à essência do tributo foi realizada, novamente através de Emenda, mas desta vez, à Constituição da Ditadura Militar de 1967. Através de tal diploma, foram estabelecidas duas exceções a não cumulatividade: a isenção e a não incidência.

Já em 1988, o tributo foi novamente modificado em sua estrutura, passando a abarcar a prestação de serviços de comunicação e transporte interestadual e intermunicipal. Assim, a nova Constituição de 1988 passou a denominar o tributo de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços, atual formatação deste tributo que é o cerne da presente dissertação.

5.1.1 ICMS na Constituição de 1988 e Lei Complementar nº 87 de 1996

O constituinte originário editou no art. 155, II, da Magna Carta a previsão do Imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e

¹²⁹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 141.

as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).¹³⁰

O referido tributo, nada obstante ser de competência estadual e distrital tem caráter nacional e, justamente por tal razão, os entes públicos estaduais, ao legitimamente instituírem tal imposto, deverá seguir normas e limites de âmbito nacional, instituídas na CF/88 e na Lei Complementar 87/96. Assim, nas palavras de Klaus E. R. Marques, “foi em razão do panorama nacional deste imposto estadual/distrital que em diversas oportunidades a Constituição Federal estabeleceu um modelo temperado para a competência tributária do ICMS, com a possibilidade, excepcional, de modulação desta competência por normas infraconstitucionais”.¹³¹ Nesse sentido, a essência do referido imposto, que guarda hipóteses de incidências de âmbito eminentemente nacional, não poderia ter sido sonegado pelo constituinte, de maneira que este determinou que seu regramento geral deve ser dado por normas de caráter também nacional.¹³² As palavras de Paulo de Barros esclarecem o fenômeno:

A trama normativa das regras de caráter nacional sobre impostos federais, estaduais e municipais é, hoje, verdadeiramente densa e numerosa. Alcança todos os impostos, além das taxas e contribuições, mas com relação ao ICMS excede os limites da tradição legislativa brasileira. Não há setor do quadro positivo desse tributo que não experimente forte e decidida influência de preceitos do sistema nacional. Sua própria instituição não é faculdade dos Estados e do Distrito Federal: é procedimento regulado com o modal O (obrigatório), ao contrário do que sucede com as demais figuras de tributos.

[...]

Falando pela via ordinária, os titulares da competência para instituir o ICMS não podem deixar de fazê-lo e, além disso, terão que seguir os termos estritos que as leis complementares e as resoluções do Senado prescrevem, por virtude de mandamentos constitucionais.¹³³

A intenção do constituinte em estabelecer um regramento nacional para o ICMS, imposto estadual, se dá por diversas razões, mas pode-se dizer que a principal delas é a necessidade de evitar conflitos entre os entes estaduais e, logicamente, atingindo a federação como um todo. Exemplo deste desiderato perseguido pelo constituinte está no §2º, inciso IV do referido art. 155:

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

¹³⁰ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil.

¹³¹ MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. **A Guerra Fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito**. São Paulo: 2010. p. 76.

¹³² Neste ponto, insta salientar que as normas gerais do ICMS são de caráter nacional e não federal. Isso porque as normas de caráter federal abrangem apenas a esfera política da União, ou seja, apenas os jurisdicionados deste ente. Normas de caráter federal não abarcam as outras pessoas políticas, Estados-membros e municípios. Por outro lado, os efeitos das leis nacionais são estendidos a todos os entes: União, Estados e municípios.

¹³³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**. Linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008. p. 680.

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

O dispositivo acima claramente limita a competência do legislador estadual, obstando o estabelecimento de alíquotas pelos Estados-membros, nos casos de operações e prestações interestaduais ou internacionais.

No mesmo sentido, o constituinte também delegou ao Senado Federal a faculdade de determinar alíquotas máximas e mínimas nas operações e prestações internas, com o fito de evitar conflitos federativos:

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

V - é facultado ao Senado Federal:

- a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;
- b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;¹³⁴

Finalmente, o art. 155, em seu §2º, inciso XII, alínea “g” dispôs sobre tema que gera calorosos debates e que até o presente momento não foi solucionado: a concessão de isenção e benefícios fiscais em sede de ICMS. O referido dispositivo dispõe que a concessão desses incentivos devem observar a Lei Complementar nº 24 de 1976, a qual, por sua vez, estabelece a condição de concessão de benefícios à prévia ratificação de convênios firmados por todos os Estados-membros:

XII - cabe à lei complementar:

- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

A disciplina do artigo supracitado pretende impedir ou atenuar os efeitos perversos de incentivos sobre o ICMS concedidos por Estados de forma aleatória e sem a consciência de se tratar de imposto estadual que, no entanto, é capaz de provocar impacto nacional, por isso a obrigatoriedade de a concessão de incentivos ter que se dar sob o manto dos convênios, celebrados em âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

Esse é o contexto em que se dá o cerne da dissertação ora elaborada. A previsão da necessidade de ratificação de todos os Estados para que haja concessão de incentivos sobre o ICMS nem sempre (melhor dizendo, quase nunca) é respeitada, em que pese ser uma determinação oriunda da Constituição e que, portanto, perfaz a sua inobservância ser uma atitude inconstitucional. O tema carrega grande relevância, sobretudo pelo fato de afetar

¹³⁴ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil.

diretamente o equilíbrio federativo, provocando máculas, obstruindo o desenvolvimento e aumentando o fosso entre Estados carentes e abastados.

Dada a insofismável relevância deste tema para o objetivo desta dissertação, será analisado com maior profundidade no Capítulo V.

5.1.2 Hipótese de Incidência e Regra Matriz de Incidência Tributária - ICMS

A hipótese de incidência tributária pode ser entendida como uma condição prescrita na norma tributária que, se verificada na experiência concreta – fato gerador -, implica numa obrigação tributária. Ocorre, na espécie, uma subsunção do fato jurídico tributário, experimentado na vida, com a norma tributante (hipótese tributária), gerando o fenômeno da incidência.

Com efeito, a hipótese de incidência é compreendida através de acontecimentos descritos hipoteticamente na norma, de maneira que a hipótese de incidência, em termos bastante simples, é o “desenho contido na lei que, se ocorrido no mundo dos fatos, gera uma determinada obrigação prescrita no consequente normativo”.¹³⁵ Assim, o legislador é que descreve os fatos sobre os quais entende passíveis de incidência tributária e, quando verificados no mundo fenomênico repercutirá na imposição de uma obrigação tributária.

Exatamente para que a hipótese se adeque ao fato concreto, a hipótese de incidência é explicada pela melhor doutrina como um conceito necessariamente abstrato, prévio e genérico para que se amolde ao caso concreto.

O estudo acerca da hipótese de incidência requer o cotejo dos ensinamentos de Alfredo Augusto Becker, que primeiro utilizou a expressão, seguido de Geraldo Ataliba, que também adotou a designação e explica com clareza o seu conceito:

A hipótese de incidência é, primeiramente, a descrição legal de um fato; é formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato, é o seu desenho).

É, portanto, mero conceito, necessariamente abstrato. É formulado pelo legislador fazendo abstração de qualquer fato concreto. Por isso é mera previsão legal (a lei é, por definição, abstrata, impessoal e geral).

[...]

A hipótese de incidência tributária é a hipótese da lei tributária. É a descrição genérica e abstrata de um fato. É a conceituação (conceito legal) de um fato: mero desenho contido num ato legislativo.¹³⁶

¹³⁵ MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. **A Guerra Fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito**. São Paulo: 2010. p. 65.

¹³⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 8ª Ed, 1999, págs. 53-54.

No mesmo caminho de Alfredo Augusto Becker e Geraldo Ataliba caminhou Paulo de Barros Carvalho, apesar de ter utilizado outra designação para o mesmo fenômeno descrito como hipótese de incidência. Paulo de Barros utiliza, portanto, os termos *fato imponível* ou *fato jurídico tributário* para descrever a hipótese legal prevista na norma e amoldável à experiência concreta:

O objeto sobre o qual converge o nosso interesse é a fenomenologia da incidência da norma tributária em sentido estreito ou regra-matriz de incidência tributária. Nesse caso, diremos que houve a subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária). Ao ganhar concretude o fato, instala-se, automática e infalivelmente, como diz Alfredo Augusto Becker, o laço abstrato pelo qual o sujeito ativo torna-se titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la.¹³⁷

Na senda dos ensinamentos de Paulo de Barros, é salutar ressaltar que o jurista traz o instituto da regra-matriz de incidência tributária para melhor compreender a estrutura da hipótese de incidência, apresentando o instituto como “um instrumento metódico que organiza o texto bruto do direito positivo propondo a compreensão da mensagem legislada num contexto comunicacional bem concebido e racionalmente estruturado...”¹³⁸.

A matriz de incidência tributária é construção doutrinária alavancada pelo Professor e vastamente aplicada pelos juristas como instrumento efetivo para o discernimento do marco incidência fiscal. Tal instituto pode ser entendido como uma norma jurídico-tributária voltada à prescrição de condutas, que traz em seu bojo todos os elementos necessários à incidência tributária. Dito de outra maneira, a regra-matriz de incidência tributária é a norma padrão de incidência; é a hipótese geral, abstrata e padronizada criada pelo legislador capaz de ser aplicada ao caso concreto; aquele ponto que marca a incidência da norma tributária.

A previsão de um determinado evento demanda a prévia e precisa descrição deste evento, para que possa ser encontrado no mundo da experiência concreta. É necessário, portanto, fornecer critérios de identificação:

[...] se é correto afirmar-se que as hipóteses tributárias são conjuntos de critérios que nos permitem reconhecer eventos acontecidos no plano da realidade física, não menos exato dizer-se que a consequência que lhes é imputada, mediante cópula deôntica, consistem igualmente, numa conjugação de critérios que tem por escopo dar-nos a identificar um vínculo jurídico que regerá comportamentos humanos.

¹³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 23ª Ed., 2011. p. 316.

¹³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**. Linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008. p. 146.

Neste ponto, insta relembrar ¹³⁹ que a Regra Matriz de Incidência, doravante RMI, é composta pelos critérios da hipótese (ou antecedente) e do conseqüente, sendo que este último tem a função de regular a conduta prevista na hipótese.¹⁴⁰ A necessidade de distinção entre critérios da hipótese e do conseqüente é indiscutível, haja vista sua função de determinação dos elementos intersubjetivos atinentes aquele fato jurídico determinado. Assim, por critérios da hipótese tem-se o espacial, material e o temporal, já por critério do conseqüente tem-se o pessoal e o prestacional. Paulo de Barros apresenta, inclusive, uma formulação para melhor compreender como os critérios que instrumentalizam a regra matriz:

No antecedente, tem-se:

$$\mathbf{Ht = Cm (v.c) . Ce . Ct}$$

Onde, Ht (hipótese tributária); Cm (v,c) (critério material, verbo e complemento); Ct (critério temporal).

E, no conseqüente, ou prescritor:

$$\mathbf{Cst = Cp (sa.sp) . Cq (bc.al)}$$

Onde, Cst (conseqüente tributário); Cp (sa, sp) (Critério pessoal, sujeito ativo e sujeito passivo); Cq (bc.al) (critério quantitativo, base de cálculo e alíquota).

A partir do que foi apresentado, tem-se que no critério antecedente, a regra-matriz traz a previsão de um determinado comportamento (ex: circular mercadorias, produzir, prestar serviços, consumir, comprar, doar, etc.), verificado em determinado território (ex.: município, estado, União), e em determinado momento (ano, mês, momento). Se preenchidos todos os requisitos previstos na norma, a previsão hipotética consubstancia uma consequência, dando origem à obrigação tributária. Tal consequência, por sua vez, estará igualmente prevista na norma e deverá designar o sujeito passivo (contribuinte) e o sujeito ativo (município, estado, União), bem como deve especificar a obrigação tributária, que poderá ser pecuniária (base de cálculo e alíquota) ou acessória (registrar livros, declarar renda, etc.).

No específico caso do ICMS, é possível verificar que o constituinte estabeleceu o imposto e outorgou sua competência aos Estados-membros para que incida a norma tributária sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

¹³⁹ Ver Capítulo III, Tópico 2.

¹⁴⁰ Fala-se, por isso, em antecedente e conseqüente, suposto e mandamento, hipótese e tese, prótese e apódose, pressuposto e estatuição, descritor e prescritor. A regulação da conduta se dá com a aplicação dos modais deônticos (permitido, proibido e obrigatório), mas sempre na dependência do acontecimento factual previsto na hipótese. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**. Linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008. p. 147.

A partir da leitura do dispositivo constitucional, é possível verificar a ocorrência de três espécies de hipóteses de incidências distintas, de maneira que incide o imposto em: operações de circulação de mercadorias; prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; prestação de serviço de comunicação.¹⁴¹

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).¹⁴²

5.1.3 ICMS – circulação de mercadorias

A hipótese de incidência circulação de mercadorias é a mais relevante do ponto de vista econômico, no entanto, desperta enormes incertezas, demandando constantemente a atuação da União na solução de conflitos de diversas naturezas, bem como para a remodelação de sua estrutura, sendo, inclusive, um dos pontos dos mais calorosos debates em torno da Reforma Constitucional Tributária, proposta através da PEC 31/2007 e 233/2008, ainda em trâmite.

A partir da análise do dispositivo constitucional, art. 155, II, é possível perceber que a hipótese normativa desta espécie de imposto é a circulação de mercadorias. Ou seja, se o sujeito passivo opera a circulação de mercadorias (hipótese prevista no antecedente normativo), surgirá para ele o conseqüente normativo, qual seja, a obrigação de recolher o tributo. Importa salientar, neste ponto que a inteligência da norma aponta o critério material sendo a operação de circulação de mercadoria e não a mercadoria em si. Ou seja, o simples fato da mercadoria não implica no ICMS, mas sim a operação de sua circulação.

¹⁴¹ Já na lição do ilustre Professor Roque Antônio Carrazza, é possível verificar a ocorrência de cinco espécies de impostos diferentes: “a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviço de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e, e) o imposto sobre extração circulação, distribuição, ou consumo de minerais. Dizemos *diferentes*, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes”. CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 36-37.

Entendemos, no entanto, diferente do ilustre mestre. Com a devida vênia, ousamos discordar pois pensamos que a intenção do constituinte não foi a de incluir dentro de um mesmo tributo diversos impostos, ao contrário. Pensamos que o constituinte apenas discriminou algumas (três) espécies de critério material. Se fosse a vontade do legislador estabelecer tributos distintos, o teria feito sob distintas denominações, como o faz com outros tributos. No mesmo sentido pensa Paulo de Barros, que ensina que o ICMS possui três regras-matrizes, ou seja, três hipóteses de incidência e três conseqüências.

¹⁴² BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil.

Interessa, portanto compreender a acepção de cada termo relevante ao entendimento da regra-matriz, quais sejam: operação, circulação e mercadoria. Por *operação* entende-se o negócio jurídico capaz de criar, modificar ou extinguir direitos.¹⁴³ Já o termo *circulação* reduz o campo de abrangência semântica de *operações* e significa alteração da titularidade, o que não implica, necessariamente, em circulação física, podendo se dar apenas simbolicamente, pois como bem explica Paulo de Barros, a legislação do ICMS não exige uma movimentação física da mercadoria, mas tão somente a transferência de titularidade, pois, “a circulação corpórea dos bens, além de insuficiente para a configuração da materialidade do ICMS, não se apresenta como requisito essencial à incidência do tributo”.¹⁴⁴ Assim, a circulação da mercadoria não precisa ser real, pode ser simbólica, bastando, para que desencadeie os efeitos fiscais previstos na norma, que haja o respaldo documental de tal operação.

Finalmente, o termo *mercadoria* se refere a bem com valor econômico adquirido ou produzido com a finalidade lucrativa ou, na acepção de Paulo de Barros, significa um objeto natural ou modificado que se preste à troca e ao comércio. Com efeito, na lição de José Souto Maior Borges:

Mercadoria é o bem móvel que está sujeito à mercancia, porque foi introduzido no processo econômico circulatório. Tanto que o que caracteriza, sob certos aspectos, a mercadoria é a destinação, porque aquilo que é mercadoria, no momento que se introduz no ativo fixo da empresa, perde essa característica de mercadoria, podendo ser reintroduzido no processo circulatório, voltando a adquirir, conseqüentemente, essa conotação de mercadoria.¹⁴⁵

Nesse ponto, Klaus E. R. Marques ensina que a qualificação de mercadoria, no âmbito do ICMS, implica em que o sujeito passivo seja industrial, comerciante ou produtor. Portanto, pelo ensinamento do jurista, se aperfeiçoará a regra-matriz de incidência do ICMS-circulação de mercadoria quando o “produtor, comerciante ou industrial praticarem no mundo fenomênico um negócio jurídico (operação) que tenha por finalidade transferir a propriedade (circulação) de uma mercadoria, ou seja, de um bem que se submete à mercancia”¹⁴⁶.

A partir de tais considerações expendidas, pode-se concluir que a Regra-Matriz de Incidência Tributária do ICMS-mercadoria pode ser assim estabelecida:

¹⁴³ SALOMÃO, Marcelo Viana. **ICMS na importação**. São Paulo: Atlas, 2001. p. 31.

¹⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 645.

¹⁴⁵ BORGES, José de Souto Maior. **Questões tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 85 apud MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. **A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito**. São Paulo: 2010. p. 75.

¹⁴⁶ MARQUES, loc. cit.

Antecedente**Critério Material:** realizar operações de circulação de mercadorias;**Critério Espacial:** território estadual ou do Distrito Federal;**Critério Temporal:** momento da saída da mercadoria;**Consequente****Critério Pessoal:****Sujeito Ativo:** Estado ou Distrito Federal;**Sujeito Passivo:** comerciante, produtor ou industrial que promoveu a circulação da mercadoria;**Critério Quantitativo:****Base de cálculo:** valor da operação de circulação de mercadoria;**Alíquota:** aquela prevista na legislação do ICMS, podendo variar de acordo com a circunstância de a circulação ser interestadual ou intraestadual e também de acordo com a região.**5.1.4 Princípio da não cumulatividade e ICMS – circulação de mercadoria**

No que concerne à circulação de mercadoria, o ICMS guarda um ponto que demanda bastante atenção do operador tributário e é objeto de intensas discussões de ordem doutrinária, política, econômica e, inclusive social. Trata-se do direito ao crédito, corolário do princípio da não cumulatividade, insculpido no art. 155, §2º, I, da CF/88:

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

A partir de tal postulado constitucional, fica consignado ao sujeito passivo o direito ao creditamento dos valores pagos nas etapas anteriores. Ou seja, a cada etapa do processo de produção e circulação, exige-se a compensação do crédito referente à etapa anterior. Assim, é pressuposto lógico da circulação da mercadoria o direito ao crédito do sujeito passivo que se posiciona na fase subsequente.

No entanto, para que tal direito ao crédito seja concretizado, é imprescindível documentação idônea, através de notas fiscais que certificam a transmissão de titularidade da mercadoria. Tal regra encontra-se insculpida não apenas na CF/88, mas amiúde na Lei Complementar nº 87/96:

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação. Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento.¹⁴⁷

A única forma de excepcionar o princípio da não cumulatividade é nos casos de não incidência e isenção. A não incidência é verificada nas seguintes hipóteses trazidas por Paulo de Barros:

- (i) Ausência do fato jurídico tributário;
- (ii) Inexistência da regra-matriz de incidência tributária, a qual conquanto autorizada constitucionalmente, não foi produzida pelo legislador ordinário;
- (iii) Falta de previsão constitucional que atribua competência para a tributação de determinado acontecimento;
- (iv) Incompetência para tributação nas situações específicas, por expressa determinação na Magna Carta.¹⁴⁸

A situação da não incidência implica no não surgimento mesmo da obrigação tributária e, por isso, impossível falar em surgimento de eventual crédito. Com efeito, a não incidência significa, meramente, uma inexistência de regra-matriz de incidência tributária apta a abranger algum fenômeno do mundo concreto. De tal sorte, se não há incidência, quanto mais crédito a glossar na etapa subsequente, corolário da não cumulatividade.

A isenção, por outro lado, tem essência totalmente diferente da não incidência, tendo uma configuração um pouco mais complexa, uma vez que “não decorre da mera ausência de elemento normativo, oriundo de inatividade do legislador. Ao contrário, o órgão legislativo competente age, editando norma isentiva que atua sobre a regra-matriz de incidência, investindo contra um ou mais critério de sua estrutura, para mutilá-los parcialmente”.¹⁴⁹

A isenção tributária é, portanto, hipótese de exclusão do crédito tributário, figurando no inciso I, do art. 175, do CTN. No caso desta espécie de exclusão tributária, a regra-matriz de incidência tributária se aperfeiçoa e há, efetivamente, o encontro entre mundo concreto e previsão normativa, devendo fazer surgir, como consectário lógico, a obrigação tributária. Nada obstante, outra regra-matriz, a que veicula uma norma de isenção, impede os efeitos da subsunção do fato à norma.

¹⁴⁷ BRASIL. Lei Complementar nº 87 (1996).

¹⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008. p. 654.

¹⁴⁹ *Ibidem*. p. 655.

Neste mister, conforme lição do Professor Paulo de Barros Carvalho acima, isenção é uma norma de estrutura capaz de mutilar parcialmente um dos critérios da norma padrão de incidência. Ou seja, a norma de isenção pode atuar sobre qualquer dos critérios da RMIT: (a) no **antecedente**, mutilando ora critério material (desqualificação do verbo ou subtração do complemento); ora o critério temporal ou critério espacial; (b) no **consequente**, mutilando o critério pessoal (sujeito ativo ou passivo); ou critério quantitativo (base de cálculo) ou critério qualitativo (alíquota *zero*).

Assim, se a norma de isenção mutila um dos critérios da norma de incidência, então o efeito da incidência, a obrigação tributária, não se opera. E, não havendo obrigação tributária, não há como cogitar em constituição de crédito. Não há razão para o sujeito passivo subsequente na cadeia produtiva glosar de crédito que não foi constituído em etapa anterior (em que houve concessão da isenção).

5.1.5 ICMS – prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal

Para bem entender a hipótese de incidência ora analisada, faz-se necessário analisar os termos componentes de sua designação. Assim, insta examinar a acepção das expressões operações de transportes. Nesse contexto, o termo designa a condução de mercadorias, bens, cargas, documentos ou passageiros, de um ponto geográfico para outro, seja por via aérea, terrestre ou hidroviária¹⁵⁰. Prestação de serviço de transporte, portanto, quer dizer a obrigação de uma pessoa (física ou jurídica) de levar coisas ou pessoas, de um lugar para outro mediante pagamento de retribuição.

No que concerne à incidência do ICMS nesta hipótese, há que salientar que o imposto apenas recairá sobre operações de transportes ocorridas dentro do território nacional, sendo o transporte intermunicipal ou interestadual. O transporte internacional, por sua vez, é imune à incidência do ICMS, por ausência de disposição constitucional. Por outro lado, o transporte interno à circunscrição de um município também não é objeto de exação do ICMS, mas no ISS, imposto sobre serviços de competência municipal. Por fim, é imprescindível salientar que o referido imposto incide sobre a prestação de serviço de transporte e não sobre o transporte em si.

¹⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008. p. 669.

Destarte, tomando-se todas as análises até agora realizadas, pode-se elaborar a seguinte Regra-Matriz de Incidência do ICMS-prestação de serviços de transportes intermunicipal e interestadual.

Antecedente

Critério Material: prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal;

Critério Espacial: território Estadual ou do Distrito Federal

Critério Temporal: o momento em que se realiza a prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal.

Consequente

Critério Pessoal: Sujeito Ativo: Estados e Distrito Federal; Sujeito Passivo: qualquer pessoa, física ou jurídica, que preste serviço de transporte;

Critério Quantitativo:

Base de cálculo: o valor da prestação de serviços;

Alíquota: variável, de acordo com a base de cálculo, com a operação ou prestação.

5.1.6 ICMS – prestação de serviço de comunicação

A compreensão desta hipótese de incidência do ICMS demanda, inicialmente, o esclarecimento do termo “comunicação”, o qual pode designar a transmissão, entre interlocutores, de informações, através de um canal, precisando ou não de codificação e decodificação. Nas palavras de Paulo de Barros, a comunicação pode ser entendida como o “vínculo que se instaura com o ciclo formado pela emissão, transmissão e recepção de mensagens, de modo intencionado ou não, apresenta enorme amplitude, verificando-se sempre que houver dois ou mais sujeitos em contingência de interação”.

Nessa senda, prestar serviço de comunicação significa a atividade desempenhada no intuito de colocar a disposição um veículo de transmissão de informações entre emissor e receptor. Novamente tomando os ensinamentos de Paulo de Barros, tem-se que a prestação de serviço de comunicação ocorre quando há

[...] junção simultânea dos elementos constitutivos da prestação de serviço de um lado, e do processo comunicacional, do outro, de tal forma que a atividade exercida pelo prestador tenha por objetivo realizar a comunicação entre o tomador do serviço e terceira pessoa, mediante o pagamento de um valor.

Pode-se falar em prestação de serviço de comunicação quando o emissor da mensagem aparece como tomador do serviço, que, mediante pagamento de remuneração, contrata o prestador para que este exerça a função de canal,

proporcionando meios que tornem possível a transmissão de mensagens ao destinatário.¹⁵¹

A prestação de serviço de comunicação, nos termos acima explicitados (fornecimento de meio comunicacional a terceiro e mediante pagamento de remuneração), implica na incidência do ICMS. Isso permite evidenciar que o imposto não incide sobre a comunicação em si, mas sobre a relação comunicativa, podendo ser feito através de “isto é feito mediante a instalação de microfones, caixas de som, telefones, radiotransmissores etc. Tudo, enfim, que faz parte da infraestrutura mecânica, eletrônica e técnica necessárias à comunicação”.¹⁵²

Assim, de forma simplificada, pode-se estabelecer a seguinte Regra-Matriz de Incidência Tributária do ICMS-prestação de serviços de comunicação:

Antecedente

Critério Material: prestação de serviços de comunicação;
Critério Espacial: território Estadual ou do Distrito Federal;
Critério Temporal: o momento em que se realiza a prestação de serviços de comunicação;

Consequente

Critério Pessoal:

Sujeito Ativo: Estados e Distrito Federal;

Sujeito Passivo: qualquer pessoa, física ou jurídica, que preste serviço de comunicação;

Critério Quantitativo:

Base de cálculo: o valor da prestação de serviços;

Alíquota: variável, de acordo com a base de cálculo, com a operação ou prestação.

¹⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**. Linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008. p. 661.

¹⁵² CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2006.

5.2 REPARTIÇÃO DA RECEITA DO ICMS

5.2.1 Repartição de receitas tributárias

Consoante estudo realizado por José Maurício Conti¹⁵³, não havia discriminação de rendas entre as entidades administrativas descentralizadas na Constituição do Império de 1824, por se tratar de um Estado Unitário Monárquico. Apenas em 1834 surge o primeiro dispositivo legal que confere às Assembleias Provinciais competência para legislar sobre tributos, o Ato Adicional 12 de agosto daquele ano.

Com a Constituição de 1891, a instituição de uma República dos Estados Unidos promove uma reestruturação da forma de organização do Estado, adotando a forma federativa¹⁵⁴. A partir deste novo modelo de organização do poder, os Estados-membros adquirem autonomia, o que faz surgir, efetivamente, os primeiros mecanismos de repartição de receitas. À União foi conferida a competência de instituir impostos de importação, taxas de selos e contribuições postais e aos Estados-membros, foi conferida a competência sobre impostos de exportação, propriedade territorial e transmissão da propriedade.¹⁵⁵

Vale salientar que, segundo a melhor doutrina, apenas com a promulgação da Constituição de 1891 e instituição do Federalismo é que se pode falar em repartição de receitas, pois é certo que, se não haviam entes federativos que gozassem de autonomia financeira, não havia que se falar em repartição de receitas entre entes. Assim, é, de fato, a Constituição de 1891 que inaugura, no sistema financeiro e tributário brasileiro, mesmo que rudimentarmente, os primeiros sinais de repartição de receitas tributárias.

Nesse mister, a repartição de competências e receitas funciona como mecanismo de preservação da autonomia e cooperação entre os federais, sendo o princípio da prevalência de interesses (interesse local roga a competência do Município; interesse regional, demanda competência do Estado e interesse nacional pressupõe competência da União) o critério utilizado pela ordem constitucional para distribuí-las. Assim, a partir da Constituição de 1891 os interesses dos entes são ponderados, de maneira a se estabelecer as formas de repartição de competências e receitas tributárias.

¹⁵³ CONTI, José Maurício. **Federalismo e Fundos de Participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001. p. 62.

¹⁵⁴ Para maior aprofundamento, ver Capítulo I, item 2.1.

¹⁵⁵ Art 7º - É da competência exclusiva da União decretar: 1º) impostos sobre a importação de procedência estrangeira;

BRASIL. Constituição (1891). Constituição da República dos Estados Unidos do Brazil.

A Constituição de 1934 ampliou o âmbito das competências dos entes, estendendo aos Municípios a repartição de competências sobre a instituição de tributos, de maneira que também estes entes passaram a ter receitas próprias. Neste momento, à União competia a instituição de impostos sobre importação, sobre consumo de mercadorias, sobre renda, transferência de fundos para o exterior, sobre atos praticados pelo Governo, além de taxas sobre diversos serviços.¹⁵⁶ Por outro lado, aos Estados competia a instituição de impostos sobre propriedade rural, transmissão de propriedade *mortis causa*, transmissão de propriedade mobiliária *inter vivos*, consumo de combustíveis, vendas e consignações, exportação de mercadorias, indústrias e profissões e atos emanados do Governo, além das taxas sobre diversos serviços.¹⁵⁷ Por fim, os Municípios ficaram com a competência para cobrar imposto de licenças, sobre imóvel predial urbano, sobre diversões públicas, sobre a renda de imóveis rurais, além de taxas de serviços municipais.^{158 159}

Outra inovação da Constituição de 1934 é o surgimento das transferências intergovernamentais automáticas, garantindo aos entes, além de sua receita própria, uma parcela na arrecadação da receita de outros entes. Neste mister, o imposto sobre indústrias e profissões era instituído pelos Estados e arrecadado por estes e pelos Municípios. Da mesma forma, impostos de competência residual, a ser exercida pela União ou Estados, deveriam ter parcela de sua arrecadação partilhada entre os demais entes.

¹⁵⁶ Art 6º - Compete, também, privativamente à União: I - decretar impostos: a) sobre a importação de mercadorias de procedência estrangeira; b) de consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor de explosão; c) de renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis; d) de transferência de fundos para o exterior; e) sobre atos emanados do seu Governo, negócios da sua economia e instrumentos de contratos ou atos regulados por lei federal; f) nos Territórios, ainda, os que a Constituição atribui aos Estados; II - cobrar taxas telegráficas, postais e de outros serviços federais; de entrada, saída e estadia de navios e aeronaves, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, e às estrangeiras que já tenham pago imposto de importação.

Brasil. Constituição (1934). Constituição da República dos Estados Unidos do Brazil.

¹⁵⁷ Art 8º - Também compete privativamente aos Estados: I - decretar impostos sobre: a) propriedade territorial, exceto a urbana; b) transmissão de propriedade *causa mortis*; c) transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, inclusive a sua incorporação ao capital da sociedade; d) consumo de combustíveis de motor de explosão; e) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual; f) exportação das mercadorias de sua produção até o máximo de dez por cento *ad valorem*, vedados quaisquer adicionais; g) indústrias e profissões; h) atos emanados do seu governo e negócios da sua economia ou regulados por lei estadual; II - cobrar taxas de serviços estaduais. § 1º - O imposto de vendas será uniforme, sem distinção de procedência, destino ou espécie dos produtos. § 2º - O imposto de indústrias e profissões será lançado pelo Estado e arrecadado por este e pelo Município em partes iguais.

Brasil. Constituição (1934). Constituição da República dos Estados Unidos do Brazil.

¹⁵⁸ CONTI, José Maurício. **Federalismo e fundos de participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001. p. 62.

¹⁵⁹ Art. 13 - § 2º - Além daqueles de que participam, *ex vi* dos arts. 8º, § 2º, e 10, parágrafo único, e dos que lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios: I - o imposto de licenças; II - os impostos predial e territorial urbanos, cobrado o primeiro sob a forma de décima ou de cédula de renda; III - o imposto sobre diversões públicas; IV - o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais; V - as taxas sobre serviços municipais.

Brasil. Constituição (1934). Constituição da República dos Estados Unidos do Brazil.

A Constituição de 1937 trouxe poucas inovações, mantendo-se o sistema misto de repartição de receitas. Em 1940, a Lei Constitucional nº4, instituiu o imposto único sobre combustível conferindo competência à União, que deveria repartir a receita arrecadada. Nesse ponto, segundo a melhor doutrina capitaneada por José Afonso da Silva, esta previsão de repartição de receita do imposto único sobre combustíveis é o marco do federalismo cooperativo.

Por outro lado, a Constituição de 1946, além de organizar as competências tributárias dos entes, provocou intensas transformações no que concerne à repartição de receitas alheias. Com efeito, sobre o imposto único sobre combustíveis, minerais e energia elétrica passava a ser repartida uma fração de 60% do valor arrecadado aos Estados, Distrito Federal e Municípios, proporcionalmente à superfície, à população, consumo e produção. Outra inovação de destaque foi uma espécie de repartição premiada para o município que excedesse, na arrecadação de impostos estaduais, o total das rendas locais, sendo-lhe destinado uma parcela de 30% anualmente sobre o valor em excesso.¹⁶⁰ Mais uma inovação se deu no sentido de condicionar a transferência de 10% do imposto sobre a renda para Municípios, desde que empregassem, ao menos metade da transferência em benefícios no setor rural. Nesse caso, a transferência era automática, obrigatória (para a União) e parcialmente condicionada. Finalmente, mas não menos importante, a Carta Constitucional de 1946 estabeleceu a destinação de 10% do valor do imposto de renda para a formação de um fundo para os Municípios, sendo este instituto embrionário dos atuais fundos de participação. Após a Constituição de 1946, muitas alterações concernentes à repartição de receitas foram necessárias até que se atingisse o estágio atual.¹⁶¹

Com a Emenda Constitucional nº 5 de 1961, além da alteração na forma de repartição de competências tributárias¹⁶², o esquema de participação na arrecadação das receitas teve nova

¹⁶⁰ Art. 20 - Quando a arrecadação estadual de impostos, salvo a do imposto de exportação, exceder, em Município que não seja o da Capital, o total das rendas locais de qualquer natureza, o Estado dar-lhe-á anualmente trinta por cento do excesso arrecadado.

Brasil. Constituição (1946). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil.

¹⁶¹ CONTI, José Maurício. **Federalismo e fundos de participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001. p. 65.

¹⁶² Art. 15 - Compete à União decretar impostos sobre: I - importação de mercadorias de procedência estrangeira; II - consumo de mercadorias; III - produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do País e à energia elétrica; IV - renda e proventos de qualquer natureza; V - transferência de fundos para o exterior; VI - negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal. VII - Propriedade territorial rural.

Art. 19. Compete aos Estados decretar impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961) I - Transmissão de propriedade causa mortis ; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961) I - vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961) II - exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro, até o máximo de 5% (cinco por cento) ad valorem, vedados quaisquer adicionais; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961) V -

alteração, dessa vez beneficiando os Municípios. Nesse sentido, a União passou a entregar aos Municípios 10% do valor arrecadado a título de imposto sobre o consumo de mercadorias, além de determinar o repasse de 15% do imposto sobre a renda da União aos Municípios. Ademais, a mesma Emenda alterou, igualmente, a competência para a instituição do imposto territorial rural e do imposto sobre transmissão de imóveis *inter vivos* para os Municípios. Por outro lado, a Emenda à Constituição nº 10 alterou novamente a competência para instituição do imposto sobre propriedade rural mas, desta vez, atribuiu aos Municípios o produto arrecadado em seus territórios.

A Emenda Constitucional nº 18 teve uma importante participação no processo de transformação da estrutura arrecadatória, introduzindo normas que consubstanciam a feição do sistema tributário e de repartição de receitas atual¹⁶³. Assim, a União, os Estados e Municípios passaram a ter competência para instituírem taxas e contribuições de melhorias; a competência sobre os impostos de importação, exportação, propriedade territorial rural, renda, operações financeiras, serviços de transporte e comunicações e produtos industrializados foi conferida à União; a competência para instituir impostos sobre transmissão de bens imóveis e operações de circulação de mercadorias foi conferida aos Estados; e, finalmente, foi conferida aos Municípios a competência sobre impostos sobre propriedade territorial e predial urbana, parte do imposto sobre circulação de mercadoria e o imposto sobre serviço de qualquer natureza. Neste ponto, no que concerne ao imposto federal sobre propriedade territorial rural, os Municípios continuaram a ter participação no produto da arrecadação, além da participação do produto

os atos regulados por lei estadual, os do serviço de sua justiça e os negócios de sua economia. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961)

Art. 29. Além da renda que lhes é atribuída por força dos §§ 2º, 4º, 5º e 9º do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios os impostos: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 10, de 1964) I - Sôbre propriedade territorial urbana; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 10, de 1964) II - predial; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961) III - sôbre transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* e sua incorporação ao capital de sociedades; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961)

IV - de licenças; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961) V - de indústrias e profissões; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961) VI - sôbre diversões públicas; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961) VII - sôbre atos de sua economia ou assuntos de sua competência. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961)

Brasil. Constituição (1946). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil.

¹⁶³ Das Distribuições de Receitas Tributárias Art. 20. Serão distribuídas pela União:

I - aos Municípios da localização dos imóveis, o produto da arrecadação do impôsto a que se refere o artigo 8º, nº I; II - aos Estados e aos Municípios, o produto da arrecadação, na fonte, do impôsto a que se refere o art. 8º, nº II, incidente sôbre a renda das obrigações de sua dívida pública e sôbre os proventos dos seus servidores e dos de suas autarquias. Parágrafo único. As autoridades arrecadoras dos tributos a que se refere êste artigo farão entrega aos Estados e Municípios das importâncias recebidas correspondentes a êstes impostos, à medida em que forem sendo arrecadadas, independentemente da ordem das autoridades superiores, em prazo não maior de trinta dias, a contar da data do recolhimento dos mesmos tributos, sob pena de demissão.

Brasil. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 18 (1965).

oriundo do imposto sobre a renda das obrigações de sua dívida pública e proventos de seus servidores.

No que concerne especificamente ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, a EC 18/65 determinou sua competência estadual, sob o prisma de uma alíquota única, além de ter ratificado o princípio da não cumulatividade.¹⁶⁴

Além disso, a referida Emenda teve o trunfo de criar os Fundos de Participação dos Estados e Municípios¹⁶⁵ o que, na lição de José M. Conti, significou a introdução no federalismo fiscal brasileiro do sistema de participação indireta na arrecadação.¹⁶⁶

A Constituição de 1967 trouxe poucas alterações no sistema de tributação e repartição de receitas. Insta salientar, no entanto, que no que concerne à receita do imposto sobre circulação de mercadorias, a Constituição determinou o repasse de 20% de seu produto aos Municípios.¹⁶⁷

Em 1968, o Ato Constitucional tirou da competência estadual do ICMS a possibilidade de tributação sobre circulação de mercadorias que tangessem combustíveis. Além disso, foi instituído novo mecanismo de repartição de receitas para constituição de Fundos de Participação, repassando parcela da arrecadação do produto do imposto de renda e de produtos industrializados tanto para o Fundo de Participação dos Estados, quanto dos Municípios, além do Fundo Especial, criado pelo Ato Constitucional.

A Emenda Constitucional nº 17 de 1980, por sua vez, determinou a destinação de parcela da arrecadação do ICMS aos Municípios de acordo com a realização de operações em

¹⁶⁴ Art. 12. Compete aos Estados o impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores. § 1º A alíquota do impôsto é uniforme para tôdas as mercadorias, não excedendo, nas operações que as destinem a outro Estado, o limite fixado em resolução do Senado Federal, nos têrmos do disposto em lei complementar. § 2º O impôsto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos têrmos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sôbre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual.

Brasil. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 18 (1965).

¹⁶⁵ Art. 21. Do produto da arrecadação dos impostos a que se referem o artigo 8º, nº II, e o art. 11, 80% (oitenta por cento) constituem receita da União e o restante distribuir-se-á à razão de 10% (dez por cento) ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal, e 10% (dez por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios. § 1º A aplicação dos Fundos previstos neste artigo será regulada por lei complementar, que cometerá ao Tribunal de Contas da União o cálculo e a autorização orçamentária ou de qualquer outra formalidade, efetuando-se a entrega, mensalmente, através dos estabelecimentos oficiais de crédito.

Brasil. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 18 (1965).

¹⁶⁶ CONTI, José Maurício. **Federalismo e fundos de participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001. p. 65

¹⁶⁷ Art. 24. - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes. (Redação dada pelo Ato Complementar nº 40, de 1968) § 7º - Do produto da arrecadação do imposto a que se refere o item II, oitenta por cento constituirão receita dos Estados e vinte por cento, dos Municípios. As parcelas pertencentes aos Municípios serão creditadas em contas especiais, abertas em estabelecimentos oficiais de crédito, na forma e nos prazos fixados em lei federal.

BRASIL. Brasil. Constituição (1967). Constituição da República Federativa do Brasil.

seu território. A partir de tal dispositivo é possível perceber que o legislador constituinte, talvez inadvertidamente, acionou o gatilho da competição entre entes federativos e, conforme será analisado a partir de agora, apesar de muitos conflitos federativos terem raízes mais remotas, pode-se dizer que a positivação de normas dessa feição funciona como mola propulsora de disputas internas, como a guerra fiscal. Antes, contudo, de analisar de forma mais aprofundada a guerra fiscal, será examinado o atual cenário da repartição de receitas do produto do ICMS.

5.2.2 Repartição de Receita do ICMS na Constituição de 1988

A Constituição Federal de 1988 estabelece, além do recolhimento dos tributos exclusivos dos entes federados, dois mecanismos de participação nas receitas tributárias: direta e indireta. A participação direta ocorre quando um ente, detentor da competência de instituir determinado imposto, recolhe o produto tributário e o reparte com outros entes da federação. Por outro lado, a participação indireta se dá por meio de fundos de participação.

a) União

No atual ordenamento jurídico, a União detém competência tributária para a instituição de imposto sobre importação, exportação, operações financeiras, rendas e proventos de qualquer natureza, produtos industrializados, propriedade rural, podendo ainda instituir imposto sobre grandes fortunas, impostos extraordinários e residuais.

Por outro lado, o produto de tal arrecadação não é totalmente pertencente à União. Pelo mecanismo da repartição direta de receitas insculpido nos §5º, do art. 153, no art. 157, nos incisos I e II do art. 158 e nos incisos II e III do art. 159, da CF/88, a União deve destinar parcela de sua arrecadação a Estados, Distrito Federal e Municípios:

Art. 153. § 5º - O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do "caput" deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - trinta por cento para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem;

II - setenta por cento para o Município de origem.

*

Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I - **o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda** e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I.

*

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

*

Art. 159 - II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III;

II - do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados. (Regulamento)

III - do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, 29% (vinte e nove por cento) para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação a que se refere o inciso II, c, do referido parágrafo. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 44, de 2004)

No que concerne à repartição de receitas através de fundos (ou indireta), a Constituição estabeleceu em diversos dispositivos normas para a instituição de fundos. Basicamente, uma das hipóteses de repartição indireta encontra-se prevista no art. 159 da CF/88, o qual estabelece o Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal e o Fundo de Participação dos Municípios.

Art. 159. A União entregará: (Vide Emenda Constitucional nº 55, de 2007)

I - **do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 49%** (quarenta e nove por cento), na seguinte forma: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 84, de 2014)

a) **vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;** (Vide Lei Complementar nº 62, de 1989) (Regulamento)

b) **vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;** (Vide Lei Complementar nº 62, de 1989) (Regulamento)

[...]

d) **um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano;** (Incluído pela Emenda Constitucional nº 55, de 2007)

e) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 84, de 2014) ¹⁶⁸ (grifo nosso)

¹⁶⁸ BRASIL. Brasil. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil.

A partir da inteligência do dispositivo constitucional acima, é possível perceber que a constituição de receitas dos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios é vinculada aos impostos sobre produtos industrializados e sobre rendas e proventos de qualquer natureza, tornado estes entes federados bastante dependentes dos recursos oriundos destas espécies de tributos federais, já que a transferência de recursos é relevante, chegando ao patamar de 49% do produto arrecadado.

Vale salientar que apesar de o imposto de renda ter natureza fiscal, o imposto sobre produtos industrializados tem caráter eminentemente extrafiscal. No entanto, embora tenha finalidade extrafiscal, a manipulação do IPI com a finalidade de incentivar determinadas atividades econômicas trazem efeitos ao orçamento dos Estados, Distrito Federal e Municípios, mormente àqueles mais dependentes dos repasses federais. Nesse contexto, convém recordar a redução de verbas transferidas à guisa do art. 159, I, d, em decorrência da redução de alíquota de IPI, como forma de contornar a crise econômica de 2008. Em consequência de tal medida de tributação indutora, muitos Municípios ficaram em situação alarmante do ponto de vista orçamentário.

Além dos Fundos de Participação Estadual e Municipal, a Constituição prevê outras hipóteses de fundos: Fundo Constitucional de Financiamento do Norte (FNO), Nordeste (FNE) e Centro-oeste (FCO), Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (FUNDEF), Fundo de Saúde, Fundo de Combate à erradicação da Pobreza, entre outros. Os Fundos de Financiamento do Nordeste, Norte e Centro-Oeste foram instituídos com o desiderato de desenvolver tais regiões por meio de programas de financiamentos aos setores produtivos realizados através de instituições financeiras federais regionalizadas, consoante estabelece o art. 159, I, alínea c). Assim, são beneficiários dos aportes destes Fundos os produtores, empresas e cooperativas que desenvolvem atividades nos setores agropecuário, mineral e agroindustrial.

Art. 159, I - c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer; ¹⁶⁹

Nesse ponto, insta salientar que o Fundo de Financiamento do Nordeste estabelece o financiamento de acordo com as peculiaridades da área, com o escopo de distribuir os benefícios de maneira a equalizar problemas geográficos e históricos. Assim, às atividades

¹⁶⁹ BRASIL. Brasil. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil.

econômicas desenvolvidas em áreas do semiárido são conferidos financiamentos que chegam a metade dos programas do Fundo de Financiamento do Nordeste.

b) Estados-membros e Distrito Federal

Aos Estados-membros foi conferida competência para instituição de impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação, operações de circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e serviços de comunicação e sobre propriedade de veículo automotor. No entanto, parcela da receita dos Estados membros é distribuída entre Municípios:

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

[...]

III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

IV - **vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias** e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - **três quartos, no mínimo**, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - **até um quarto**, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

A partir da intelecção do dispositivo supra, observa-se que 25% do total da receita arrecadada com imposto sobre circulação de mercadorias é destinado aos Municípios, de maneira que há grande dependência dos repasses desta receita por parte destes entes. Ademais, neste ponto vale salientar que a forma como a receita do ICMS é distribuída entre os Municípios gera uma distorção: é que os 25% são repartidos de acordo com o valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços. Ora, é certo que os Municípios mais ricos tendem a realizar mais operações ensejadoras de tributação do ICMS do que os Municípios mais pobres e, portanto, mais carente de repasses. Conforme se verá adiante, este critério é, portanto, deveras desarrazoado, já que beneficia Municípios mais ricos em detrimento dos mais pobres.¹⁷⁰

Consoante será analisado no Capítulo seguinte, a tributação indutora sobre o ICMS e o fenômeno da guerra fiscal desencadeia consequências deveras perversas sobre o orçamento dos Municípios e, como consectário lógico, sobre o equilíbrio federativo.

¹⁷⁰ Ver Capítulo V, Tópico 5.

c) **Municípios**

Finalmente, os Municípios possuem a competência para instituição de impostos sobre a propriedade territorial e predial urbana, transmissão *inter vivos* de bens imóveis e os serviços de qualquer natureza. A receita proveniente de tais tributos é destinada exclusivamente aos próprios Municípios, de maneira que não há repasse para outros entes, nem fundos estabelecidos nacionalmente.

6 GUERRA FISCAL

A federação pode ser entendida como um arranjo institucional buscando a harmonização sem, contudo, mitigar as diferenças intrínsecas aos entes federados. Assim, as federações hoje caminham muito mais para, no esteio da experiência alemã de 1949, um federalismo cooperativo onde políticas públicas são traçadas visando minimizar as distorções inatas ao modelo.

Ocorre que uma série de circunstâncias podem amesquinhar o ímpeto cooperativo e transitar para um ambiente de competição, sobretudo quando há uma fragilidade institucional potencializada por uma aguda crise financeira. Esse parece ser o caso da federação brasileira.

Essa ideia torna-se clara nas estratégias adotadas pelos Estados que, diante do vácuo deixado pelo estado nacional-desenvolvimentista e na ausência de um projeto hegemônico, estabeleceram, nos dizeres de Abrucio, um federalismo estadualista, não cooperativo e predatório.¹⁷¹

A disputa, entre os Estados brasileiros, por investimentos e atração de novos empreendimentos privados tem repercutido frontalmente no emprego dos tributos como forma de aparelhar a competição por inversão econômica. Em tal corrida, as unidades federativas se utilizam da tributação indutora como arma, concedendo incentivos fiscais para captação de investimento privado. Nada obstante, não raras vezes, tais incentivos são concedidos sem o devido respaldo legal, gerando prejuízos orçamentários e dilacerando não apenas o ordenamento jurídico, mas principalmente, o equilíbrio federativo. Isso tudo sem a demonstração concreta de que efetivamente esta política agressiva de concessão de incentivos traz benefícios ao Estado e à sociedade.

A guerra fiscal, como ficou conhecido este panorama de beligerância instalado entre Estados-membros, vem tomando forma desde a Constituição Federal de 1988, quando o Estado brasileiro ampliou a esfera de competências dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Com efeito, a dilatação de competências e a maior liberdade para instituir e isentar tributos conferidos aos Estados e Municípios, ao contrário de ser a solução ao desequilíbrio federativo, resultou em novo problema: a competição entre os Estados-membros em busca de investimentos privados.

A guerra fiscal é, portanto, causada por um conflito federativo, em que os Estados-membros, por meio de políticas atreladas à tributação indutora, reduzem a carga do imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços – ICMS – visando atrair investimentos privados.

¹⁷¹ FIGUEIREDO, Carlos Maurício. NÓBREGA, Marcos. **Responsabilidade fiscal**: aspectos polêmicos. Belo Horizonte: Fórum. 2006. p. 110 – 111.

O estudo da guerra fiscal ganha destaque crescente, haja vista a prática generalizada e não planejada, adotada por alguns Estados-membros, de concederem benefícios fiscais em troca de instalações de empreendimentos ou outras formas de investimentos em seus territórios. A forma desorganizada como tais incentivos são concedidos acarreta a concorrência predatória entre os Estados, complicando ainda mais a situação financeira em que alguns Estados se encontram.

Neste mister, o confronto de interesses representado pela guerra fiscal repercute diretamente no desenvolvimento federativo, pois o artifício tributário utilizado pelos Estados para fomentar a vinda e instalação de empresas, na realidade, representa renúncia fiscal do Estado em favor de maior eficiência econômica para a empresa, não para a economia do Estado ou bem estar social. Isto é, reduz-se o custo privado da produção e aumenta-se o custo econômico-social do Estado, gerando déficit orçamentário ao Estado, culminando, inevitavelmente, na baixa qualidade e quantidade de prestação de serviços públicos de forma global. Busca-se, portanto, no presente momento, analisar os aspectos atinentes a este fenômeno que corrói (ou obstaculiza) o equilíbrio federativo.

6.1 CONCESSÃO DE INCENTIVOS NO ÂMBITO DO ICMS E GUERRA FISCAL

A guerra fiscal é conhecida por um cenário marcado pela disputa econômica entre entes federativos - autônomos e possuidores de competência tributária -, no intuito de atrair empreendimentos ou investimentos privados utilizando, para tal desiderato, a concessão de benefícios, que podem ser de natureza tributária ou de outra natureza, contrariando o escopo cooperativo da federação e gerando um ciclo perverso de competição.

O estabelecimento do conceito de guerra fiscal é claro nas palavras de Sérgio Prado e Carlos E. G. Cavalcanti:

A guerra fiscal é um caso de uma classe geral de fenômenos que emergem quando iniciativas políticas de governos subnacionais adquirem conotações negativas e geram efeitos econômicos perversos em decorrência do caráter insuficiente ou conjuntamente inoperante do quadro político-institucional que regula os conflitos federativos, o qual se revela incapaz de garantir um equilíbrio mínimo entre interesses locais para evitar efeitos macroeconômicos e sociais perversos. No caso em questão, essas iniciativas são o uso de benefícios e incentivos fiscais com a finalidade de induzir a alocação de investimentos nos territórios locais.¹⁷²

¹⁷² PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. **A guerra fiscal no Brasil**. Brasília: IPEA, 2000. p. 11 apud FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A Extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 129.

Luiz Alberto Gurgel Faria aponta que o conceito de guerra fiscal é capaz de abarcar além de conflitos internos, as disputas internacionais. Com efeito, “quando o Brasil incentiva a vinda de empresas estrangeiras dos setores automobilístico, de informática, de autopeças, etc., participa de uma guerra fiscal internacional, pois outros países também procedem de forma semelhante no comércio entre nações”.¹⁷³ Por outro lado, quando o conflito é entre entes de uma mesma nação, conforme denotado no conceito restritivo acima, o conflito é interno. O âmbito de abrangência desta dissertação, portanto, é limitado à guerra fiscal verificada no imo do federalismo brasileiro, mais especificamente no que concerne à concessão de benefícios sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

A prática da concessão de benefícios para atrair investimentos estrangeiros remota aos anos 60, no entanto, apenas nos anos 90 apresenta contorno caótico, gerando grande polêmica nacional, pois os Estados passaram a conceder benefícios de forma desenfreada e sem a necessária ponderação das consequências da manipulação através de tributação indutora sobre um imposto que é, eminentemente, fiscal. A partir de então, o assunto guerra fiscal vem sendo foco de controvérsias e é uma das matérias mais complexas e debatidas da Reforma Tributária, proposta através da PEC 233/2008.

6.1.1 Guerra Fiscal: um conflito federativo

Conforme análise histórica realizada no Capítulo I, foi demonstrado que a instauração do modelo federalista não ocorreu de maneira natural, como se deu nos Estados Unidos. Lá, o processo de federalização foi conseqüência lógica do que se vivia nas províncias. Aqui, por outro lado, o modelo federal foi proclamado, de “cima para baixo”, não havendo um processo de integração, nem a participação das províncias. Na verdade, foi do poder central que partiu a decisão de adotar o modelo federalista, partindo-se de um estado segregacionista num dia e, no outro, transformando-o em cooperativo.

Apenas 40 anos após a promulgação, as relações entre entes federativos vão tomando contornos mais sólidos e com a Constituição de 1934¹⁷⁴, a União reconhece sua importante

¹⁷³ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A Extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 129.

¹⁷⁴ Capítulo V, Tópico 2.

função como fonte de custeio dos demais entes, de maneira que a repartição de rendas passa a figurar como um sustentáculo do modelo federativo cooperativo que se desejava para o país.

Nesse sentido, Luiz Alberto Gurgel de Faria explica que o a discriminação de receitas funciona como uma ponte entre o Federalismo e a Tributação, de sorte a ser impossível cogitar um federalismo sem este mínimo afastamento.

Com efeito, se o modelo federalista é marcado pela existência de dois ou mais níveis de governo, o federalismo fiscal é marcado pela repartição de competências e receitas entre estes entes de maneira a que constituam um conjunto harmonioso, atendo-se às demandas socioeconômicas de forma equânime. Nada obstante, as necessidades coletivas são sempre crescentes, exigindo dos governos um constante aumento de receitas. Como consequência dessa pressão, os governos regionais e locais tendem a buscar o máximo de rentabilidade nas suas ações, não lhes sendo possível aguardar demasiadamente as providências do poder central da União. Nesse esquema pela busca do desenvolvimento interno de cada unidade governamental, muitos Estados descuidam-se do fato de estarem inseridos num contexto maior, que é federativo cooperativo e que todos os entes poderiam ajudar-se mutuamente e, assim, angariar melhores resultados. Nada obstante, a competição entre tais governos se dá, sob esse prisma, primeiramente, por que não estão imbuídos de natureza congregadora, já que estão unidos por uma decisão da qual não fizeram parte¹⁷⁵ e, em segundo lugar, pela incapacidade lógica do poder central, representado pela União, de unir os entes de forma sólida e financiar esta união federativa, pois é certo que a busca por recursos é uma das características dos conflitos federativos.

Assim, é notório o encargo precípua do Governo Federal de viabilizar a união dos entes federativos e impedir as diversas formas de competição, pois é o poder central que detém instrumentos regulatórios do ordenamento constitucional da federação. Nada obstante, desde os anos 80, com a significativa perda de poder do Governo Central ¹⁷⁶ e o esgotamento do modelo de Estado financiador, os instrumentos para uma regulação federal também se enfraqueceram. O corolário do esgotamento do Estado de Bem-estar Social, portanto, foi a transferência de poderes tanto para a iniciativa privada, quanto para os demais entes da federação. A Constituição Federal de 1988 apresenta, nesse contexto, a nítida descentralização de poderes antes concentrados na figura da União. Estados, Distrito Federal e Municípios adquirem maior autonomia financeira, em paralelo ao aumento das suas competências, sobretudo no que concerne às competências fiscais, além de uma marcante repartição de

¹⁷⁵ Capítulo I.

¹⁷⁶ Capítulo III, Tópico 1.

receitas. A capacidade de investimento do Governo Federal também foi reduzida vertiginosamente, abandonando a capacidade de planejamento e desenvolvimento nacional e regional, acarretando na desorganização das políticas públicas dos entes federativos, quase sempre desenvolvidas sem um mínimo de exame técnico ou normativo. A disputa por investimentos e empreendimentos privados através de benefícios fiscais sobre o ICMS¹⁷⁷, nesse contexto, é apenas uma das consequências do enfraquecimento do poder central da União e da desorganização e falta de união dos demais entes federativos.

A inexistência de uma política de desenvolvimento nacional e regional conduzida pelo Governo Federal pautada em recursos factíveis e objetivos concretos é, portanto, a razão central dos intensos conflitos federativos. A ausência de planos desenvolvimentistas nacionais provoca uma sensação de que os entes estão “largados à própria sorte” e que eles mesmos devem promover, da forma que encontrarem, o crescimento socioeconômico. Nesse contexto, muitos governantes defendem que a única forma de atrair investimentos do setor privado e, assim alavancar suas economias, é por meio de estímulos fiscais, participando da guerra fiscal.

Além da falta de planejamento estratégico para desenvolvimento federativo equilibrado e sustentável por parte do Governo Federal, também é apontada a forma como está estruturado o ICMS, já que se trata de um imposto arrecadatório de relevantíssimo impacto orçamentário e que, ao contrário da maioria dos países federalistas que confere a competência para sua instituição e arrecadação aos Governos Federais, no Brasil, tem sua competência recaída sobre os Estados. Com efeito, conforme analisado no Capítulo IV, a Constituição de 1988 conferiu aos Estados-membros a competência quase plena sobre o ICMS, restando apenas ao Senado a fixação de alíquotas mínimas e máximas, em casos de conflitos entre Estados. A inovação constitucional, na realidade, serviu para delinear os traços da guerra fiscal, os quais tornaram-se marcantes no terreno fértil da ausência de planejamento federal. O ideal, portanto, seria a manutenção da competência deste tributo no “âmbito do Governo Federal, ou no mínimo, por competência compartilhada, que garanta ao poder central algum nível de influência reguladora”.¹⁷⁸

¹⁷⁷ Luiz Alberto Gurgel explica ainda que inclusive os municípios estão guerra fiscal entre si. Benefícios sobre tributos de natureza fiscal, como ISS e IPTU, estão sendo concedidos no intuito de atrair empresas aos seus territórios. “A título de exemplo, quando da instalação da nova fábrica da General Motors no Rio Grande do Sul, na década de 90, três municípios (Gravataí, Guaíba e Eldorado) estavam na disputa e realizaram um verdadeiro leilão para atrair a indústria. Os lances começaram com quinze anos de isenção do imposto, atingindo 27 em oferta de Guaíba, sendo batido o martelo com o lance de Gravataí – 30 anos de isenção do IPTU”. FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A Extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 134-135.

¹⁷⁸ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A Extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 136.

Outro ponto que merece destaque tange à maneira como a cadeia produtiva é tributada no modelo federalista brasileiro. Ao contrário da avassaladora maioria dos países federalistas que adotam a forma de tributação sobre o valor agregado em um único tributo, sob competência de um Governo central, no Brasil, a falta de estruturação em torno de um federalismo cooperativo em sua origem, fez com que União, Estados e Municípios se acostumassem a ter, cada um, competência sobre determinada parcela do ciclo produtivo. Assim, o que se percebe hoje é um cenário exacerbadamente caótico, mormente no que concerne ao processo de produção e circulação de mercadorias: a União, com competência tributária sobre a produção (IPI), os Estados e Distrito Federal com competência tributária sobre a circulação de mercadorias (ICMS) e prestação de serviços pré-estabelecidos e os Municípios com competência tributária sobre demais serviços. A consequência de tal situação é um emaranhado de legislações desencontradas, gerando um ambiente extremamente inseguro ao desenvolvimento econômico.

Como analisado anteriormente, nos anos 80, o modelo de Estado garantidor do bem-estar social começa a se esgotar, sendo retomados alguns traços do antigo liberalismo econômico. Agora, sob o prisma do neoliberalismo econômico, o Estado passa a intervir na economia de maneira mais atenuada, adotando o modelo de Estado Mínimo. A iniciativa privada é chamada a reassumir maior espaço nos setores antes abarcados pelo Estado. Nesse contexto, o processo de privatização marca os anos 90 e, com ele, tem início a demanda por investimentos privados, o que, conforme já demonstrado, acirrou a competição entre os Estados, pois, como bem pontuou Luiz A. G. Faria:

Assim, diante da falta de uma política de desenvolvimento em nível nacional e regional e observando que o movimento de desconcentração industrial estava se esvaindo, os Estados viram a chegada de novos investimentos, tanto externos como internos, com a única oportunidade de alavancagem do desenvolvimento em seus territórios, daí a razão dos grandes conflitos fiscais na década de 90.¹⁷⁹

Apesar de alguns doutrinadores defenderem, à época, que os benefícios fiscais eram os responsáveis pela atração das empresas e que sem estes não seria possível conseguir a instalação de indústrias, nem o investimento do setor privado, logo se constatou o equívoco dessa conclusão. Na realidade, é certo que a decisão de alocação de investimentos privados leva em consideração fatores que vão muito além dos incentivos fiscais, como o conjunto de atividades produtivas do mercado em que se pretende instalar.¹⁸⁰

¹⁷⁹ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A Extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 138.

¹⁸⁰ “A título de exemplo, pode-se examinar o setor automotivo, por demais importante para a economia de qualquer país, que recebeu altos aportes de recursos na década de 90, não só para ampliação das indústrias já existentes, como principalmente para a instalação de novas plantas. Analisando o afastamento das montadoras do centro

6.1.2 Incentivos fiscais e ICMS: um problema?

Consoante já demonstrado anteriormente¹⁸¹, a concessão de incentivos fiscais sobre o ICMS encontra previsão na Constituição Federal de 1988, num dispositivo que a condiciona à aprovação do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, medida esta imposta na tentativa de evitar a guerra fiscal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
 [...]

 II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
 § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
 [...]

 XII - cabe à lei complementar:
 [...]

 g) **regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.**

Por sua vez, o dispositivo Constitucional supra colacionado (art. 155, §2º, XII, g) remete à Lei Complementar nº 24 de 1975, a qual estabelece a necessidade de ratificação, à unanimidade, dos Estados e Distrito Federal sobre os incentivos fiscais concedidos no âmbito do ICMS:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.
 Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:
 I - à redução da base de cálculo;
 II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;
 III - à concessão de créditos presumidos;
 IV - **à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais**, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

industrial do país (São Paulo), Glauco ARBIX aponta as razões para a descentralização. Em primeiro lugar estaria a questão dos custos trabalhistas em combinação com a capacitação. As diferenças salariais nas outras regiões do Brasil e a redução do problema da escolaridade do país nos últimos anos teriam estimulado as montadoras a buscar locais com menores custos nessa área. O ABC paulista, com a hora trabalhada valendo praticamente o dobro do que em outras regiões, não poderia, dessa forma, disputar novas fábricas. Uma segunda explicação relacionada à primeira, estaria na disposição das montadoras de afastar-se das áreas industriais mais consolidadas em função do alto nível de organização sindical, acarretando maiores custos ao fator trabalho. O ABC, com elevado nível de organização sindical e histórico de conflitos trabalhistas, estava fora do plano. FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A Extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 139.

¹⁸¹ Capítulo IV, Item 1.1.

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.¹⁸²

Nesse ponto, vale ressaltar o entendimento da melhor doutrina acerca da elevada importância da disposição na Constituição e Lei complementar nº 24/74, que estabelecem a unanimidade consubstanciaria cláusula pétrea:

[...] Ives Gandra da Silva Martins manifesta o entendimento de que a unanimidade exigida para a concessão de incentivos fiscais, estímulos ou benefícios fiscais de todos os Estados e do Distrito Federal, em termos de ICMS, seria cláusula pétrea. Para esse doutrinador, haveria impossibilidade jurídica de suprimir o direito de os Estados oporem-se a incentivos fiscais de outra unidade, quando lhe prejudiquem diretamente, sob pena de, assim não sendo, macular-se o pacto federativo.¹⁸³

Na mesma linha de raciocínio, entende o ilustre doutrinador que a regra da unanimidade exigida pelo CONFAZ decorre diretamente da Constituição:

Por esta linha de raciocínio, entendo que a unanimidade exigida pelo CONFAZ não decorre da legislação infraconstitucional, mas decorre, à luz da Constituição de 1988, do próprio texto supremo [...]¹⁸⁴

Nada obstante a previsão constitucional e legal da norma que determina a aprovação dos incentivos fiscais sobre ICMS pela unanimidade dos Estados-membros e Distrito Federal, muitos entes federativos simplesmente ignoram o comando e insistem no comportamento de indução tributária, fato que tem como corolário lógico a demanda constante e crescente por solução pelo Supremo Tribunal Federal. A Corte Suprema, como não poderia deixar de ser, tem entendimento pacífico no sentido da inconstitucionalidade da concessão de benefícios fiscais no bojo da guerra fiscal, ou seja, a concessão de benefícios sem a observância da Constituição Federal, art. 155, §2º, XII, g, e da Lei Complementar nº 24/75, consoante exemplificam os seguintes julgados:

EMENTA: ICMS: "guerra fiscal": concessão unilateral de desoneração do tributo por um Estado federado, enquanto vigorem benefícios similares concedidos por outros: liminar deferida. 1. **A orientação do Tribunal é particularmente severa na repressão à guerra fiscal entre as unidades federadas**, mediante a prodigalização de isenções e benefícios fiscais atinentes ao ICMS, com afronta da norma constitucional do art. 155, § 2º, II, g - que submete sua concessão à decisão consensual dos Estados, na forma de lei complementar (ADIn 84-MG, 15.2.96, Galvão, DJ 19.4.96; ADInMC 128-AL, 23.11.89, Pertence, RTJ 145/707; ADInMC 902 3.3.94, Marco Aurélio, RTJ 151/444; ADInMC 1.296-PI, 14.6.95, Celso; ADInMC 1.247-PA, 17.8.95, Celso, RTJ 168/754; ADInMC 1.179-RJ, 29.2.96, Marco Aurélio, RTJ 164/881; ADInMC 2.021-SP, 25.8.99, Corrêa; ADIn 1.587, 19.10.00, Gallotti, Informativo 207, DJ 15.8.97; ADInMC 1.999, 30.6.99, Gallotti, DJ 31.3.00; ADInMC 2.352, 19.12.00, Pertence, DJ 9.3.01). 2. **As normas constitucionais, que impõem disciplina nacional ao ICMS, são preceitos contra os quais não se pode opor a**

¹⁸² BRASIL. Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975.

¹⁸³ MARTINS, Ives Gandra, CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra Fiscal: Reflexões sobre as concessões de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012. p. 56.

¹⁸⁴ Ibidem. p. 9.

autonomia do Estado, na medida em que são explícitas limitações. 3. O propósito de retaliar preceito de outro Estado, inquinado da mesma balda, não valida a retaliação: inconstitucionalidades não se compensam. 4. Concorrência do periculum in mora para a suspensão do ato normativo estadual que - posto inspirada na razoável preocupação de reagir contra o Convênio ICMS 58/99, que privilegia a importação de equipamentos de pesquisa e lavra de petróleo e gás natural contra os produtos nacionais similares - acaba por agravar os prejuízos igualmente acarretados à economia e às finanças dos demais Estados-membros que sediam empresas do ramo, às quais, por força da vedação constitucional, não hajam deferido benefícios unilaterais.

(ADI 2377 MC, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 22/02/2001, DJ 07-11-2003 PP-00081 EMENT VOL-02131-02 PP-00367 RTJ VOL-00191-03 PP-00848) (grifo nosso)

*

Ementa: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO FISCAL. ICMS. LEI COMPLEMENTAR ESTADUAL. EXIGÊNCIA CONSTITUCIONAL DE CONVÊNIO INTERESTADUAL (CF, ART. 155, § 2º, XII, 'g'). DESCUMPRIMENTO. RISCO DE DESEQUILÍBRIO DO PACTO FEDERATIVO. GUERRA FISCAL. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL. CONCESSÃO DE ISENÇÃO À OPERAÇÃO DE AQUISIÇÃO DE AUTOMÓVEIS POR OFICIAIS DE JUSTIÇA ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA (CF, ART. 150, II). DISTINÇÃO DE TRATAMENTO EM RAZÃO DE FUNÇÃO SEM QUALQUER BASE RAZOÁVEL A JUSTIFICAR O DISCRIMEN. INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL. PROCEDÊNCIA DO PEDIDO. 1. **O pacto federativo reclama, para a preservação do equilíbrio horizontal na tributação, a prévia deliberação dos Estados-membros para a concessão de benefícios fiscais relativamente ao ICMS, na forma prevista no art. 155, § 2º, XII, 'g', da Constituição e como disciplinado pela Lei Complementar nº 24/75**, recepcionada pela atual ordem constitucional. 2. In casu, padece de inconstitucionalidade formal a Lei Complementar nº 358/09 do Estado do Mato Grosso, porquanto concessiva de isenção fiscal, no que concerne ao ICMS, para as operações de aquisição de automóveis por oficiais de justiça estaduais sem o necessário amparo em convênio interestadual, caracterizando hipótese típica de guerra fiscal em desarmonia com a Constituição Federal de 1988. 3. A isonomia tributária (CF, art. 150, II) torna inválidas as distinções entre contribuintes “em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida”, máxime nas hipóteses nas quais, sem qualquer base axiológica no postulado da razoabilidade, engendra-se tratamento discriminatório em benefício da categoria dos oficiais de justiça estaduais. 4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente.

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

*

IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – BENEFÍCIO FISCAL – TERMO DE ACORDO DE REGIME ESPECIAL – “GUERRA FISCAL” – INCONSTITUCIONALIDADE – PRECEDENTES. **É inconstitucional a concessão unilateral de benefícios fiscais, ausente convênio interestadual prévio, por ofensa ao artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Carta da República.** Precedentes: Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 2.548, relator ministro Gilmar Mendes, Diário da Justiça de 15 de junho de 2007, nº 2.352, relator ministro Sepúlveda Pertence, Diário da Justiça de 9 de março de 2001, nº 2.357, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 7 de novembro de 2003, e nº 2.906, de minha relatoria, Diário da Justiça de 29 de junho de 2011. RECURSO EXTRAORDINÁRIO – MATÉRIA FÁTICA E LEGAL. Na origem, a natureza de benefício fiscal da concessão implementada veio a ser proclamada com base nos elementos fáticos constantes do processo e na legislação local. O recurso extraordinário não é meio próprio ao revolvimento da prova, também não servindo à

interpretação de normas estritamente legais. MULTA – AGRAVO – ARTIGO 557, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. Surgindo do exame do agravo o caráter manifestamente infundado, impõe-se a aplicação da multa prevista no § 2º do artigo 557 do Código de Processo Civil.

(ARE 774821 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 09/04/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-091 DIVULG 13-05-2014 PUBLIC 14-05-2014) (grifo nosso)

*

Ementa: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. GUERRA FISCAL. CUMULATIVIDADE. ESTORNO DE CRÉDITOS POR INICIATIVA UNILATERAL DE ENTE FEDERADO. **ESTORNO BASEADO EM PRETENSA CONCESSÃO DE BENEFÍCIO FISCAL INVÁLIDO POR OUTRO ENTE FEDERADO.** ARTS. 1º, 2º, 3º, 102 e 155, § 2º, I DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ART. 8º DA LC 24/1975. MANIFESTAÇÃO PELA **EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL DA MATÉRIA.** (RE 628075 RG, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 13/10/2011, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-228 DIVULG 30-11-2011 PUBLIC 01-12-2011) (grifo nosso)

Nota-se, através dos julgados supra colacionados, que a posição do Supremo Tribunal Federal é pacífica no sentido da intolerância da guerra fiscal. Nada obstante, mesmo conhecendo o posicionamento do STF, os Estados permanecem concedendo benefícios sem a observância do dispositivo constitucional. Tal situação traz à baila a reflexão acerca da eficácia das normas constitucionais, assim como o uso perverso da tributação indutora.

Quanto à eficácia das normas constitucionais, é preciso que se atente para o fato de que não se pode imputar às normas constitucionais tributárias, de forma direta, a responsabilidade da guerra fiscal, como se estas fossem a origem do problema. Na realidade, o sistema normativo tributário, em que pese alguns desacertos e inúmeras críticas expendidas pela doutrina, não é despido de sentido e organização, ao contrário, é dotado de fundamentos e princípios bem definidos, insculpidos no intuito de solucionar conflitos. Ocorre, no entanto, que a guerra fiscal encontra suas origens exteriormente ao campo eminentemente jurídico, remontando a aspectos econômicos e políticos. Nesse sentido, são aclaradoras as palavras de Paulo de Barros Carvalho, para quem:

O problema da guerra fiscal, seus motivos e consequências, extrapola o âmbito estritamente jurídico, invadindo o campo econômico. Os Estados mais desenvolvidos acusam os outros de lançarem mão de mecanismos fiscais contrários à ordem jurídica para atrair a seus territórios empresas teoricamente capazes de estimular o desenvolvimento que perseguem. Já os menos favorecidos, contra-atacam com o argumento de que têm direito de buscar a concretização de suas metas econômicas e sociais pelos meios que dispõem, considerando as deficiências e as distorções que o sistema tributário, inegavelmente, ostenta. Com isso, sofrem os contribuintes,

inseguros quanto à validade das concessões que lhe são acenadas, e, até mesmo, quanto às possíveis retaliações que a eles possam ser dirigidas.¹⁸⁵

Por outro lado, no que concerne à tributação indutora, já analisada no bojo do Capítulo III, Tópico 4, é preciso que se elimine a visão de se tratar de mecanismo perverso de política econômica. Na realidade, a tributação indutora é excelente instrumento para condução de comportamentos dos contribuintes e, no específico contexto do Estado Mínimo neoliberal, representa uma ferramenta indispensável à atração de investimentos privados. A grande celeuma se dá, no entanto, devido ao fato de os incentivos sobre o ICMS serem concedidos de maneira indiscriminada pelos Estados membros, refletindo a carência de políticas articuladas entre os entes federativos e gerando efeitos nefastos que, ao invés de justificar a queda na arrecadação consequente da renúncia sobre o ICMS, ao contrário, acentuam ainda mais os problemas enfrentados pelos Estados. A guerra fiscal representa, portanto, uma faceta perversa da tributação indutora, capaz de gerar insegurança jurídica, competição entre entes que deveriam cooperar, desorganização política e econômica, ausência de transparência orçamentária, entre tantos outros efeitos.

6.2 GUERRA FISCAL E *TAX EXPENDITURE*: ANÁLISE À LUZ DO ART. 14 DA LRF

A guerra fiscal, conforme já esclarecido, baseia-se na concessão de benefícios sobre o ICMS, de maneira a reduzir o encargo deste tributo para determinados empreendimentos, de sorte a atraí-los ao Estado concedente do incentivo. Com efeito, a utilização de incentivos sobre ICMS é uma forma simples e bastante acessível aos Estados para atrair o capital privado. A transferência de recursos públicos por meio de incentivos fiscais, no entanto, apresenta o problema da maior dificuldade de controle e transparência, em comparação às despesas diretas, o que se torna uma vantagem para os maus gestores públicos e um grande infortúnio, não apenas à gestão orçamentária, mas ao desenvolvimento econômico e social do Estado e, em última análise, do conjunto de entes federativos.

A necessidade de mitigar as consequências da falta de controle de gastos públicos realizados por meio de incentivos sobre o ICMS (entre outras formas) e, assim, dificultar a participação dos Estados na guerra fiscal, impôs a imprescindibilidade de criar mecanismos

¹⁸⁵ MARTINS, Ives Gandra, CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra fiscal**: Reflexões sobre as concessões de benefícios no âmbito do ICMS. São Paulo: Noeses, 2012. p. 25.

aptos à fiscalização da concessão de benefícios e dos efeitos econômicos e financeiros oriundos dos benefícios, trazendo os valores destes incentivos para integrarem o processo orçamentário para que seja possível a real ponderação entre os incentivos fiscais sobre o ICMS (despesas tributárias, indiretas) e despesas diretas.

Com efeito, consoante já analisado no Capítulo III, Tópico 5, a concessão de benefícios no bojo do ICMS deve ser entendida como um gasto tributário, já que se trata de abdicação do recolhimento de receita destinada ao ente federativo. A concepção dos incentivos como verdadeiros gastos tributários impõe, por sua vez, o exame da Lei de Responsabilidade Fiscal, a qual determina algumas regras para a concessão dos benefícios. Neste ponto, portanto, intentar-se-á examinar a relação entre a despesa tributária ocasionada pela renúncia fiscal em favor de benefícios ao setor privado, no contexto da guerra fiscal, e a contrapartida orçamentária experimentada pelo ente concedente do benefício.

6.2.1 Condições para renúncia fiscal

A Lei de Responsabilidade Fiscal, no art. 11, determinou como requisito da responsabilidade na gestão fiscal aos entes da federação o dever de instituição, previsão e efetiva arrecadação dos tributos de sua competência constitucional:

Art. 11. 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.

Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no *caput*, no que se refere aos impostos.

O mandamento da referida Lei Complementar condiciona, portanto, a responsabilidade fiscal ao atendimento da norma de exploração da competência tributária, indicando que esta não é meramente um direito ou faculdade do ente federativo, mas efetivamente, um dever. Com efeito, o dever de exercício da competência tributária encontra fundamento no princípio constitucional da indisponibilidade dos bens e interesse público, diretriz do Estado Democrático de Direito. Tal é a importância da obediência de tal dispositivo que a própria lei, em seu parágrafo único, prevê a sanção para o ente que a descumpra, qual seja, o impedimento do recebimento de transferências voluntárias de outros entes federativos.

Nesse sentido, a adequada exploração da base tributária do ente federativo confere-lhe a possibilidade de estimar a sua receita, permitindo o planejamento de ações públicas e metas voltadas ao interesse da coletividade.

Ao analisar o tópico¹⁸⁶ que concernia aos incentivos fiscais e *tax expenditure*, ou gasto tributário, ficou consignado que tal expressão quer designar a “abdição do Fisco em recolher o produto dos tributos com o interesse de incentivar ou favorecer determinados setores, atividades, regiões ou agentes da economia”.¹⁸⁷ Considera-se que, efetivamente, os incentivos fiscais produzem os mesmos efeitos que as despesas públicas, notadamente como as subvenções, já que tanto uma espécie quanto a outra funcionam como mecanismos de transferir ao beneficiário os recursos que, naturalmente, pertenceriam ao Estado. Nesse sentido, vale colacionar as palavras de Jaqueline Lara Somavilla e Paulo Henrique Bese Lobato:

Seria interessante tratar os benefícios como se fossem gastos governamentais, apesar de representarem uma despesa de natureza diversa daquela do gasto orçamentário direto. Desta forma, poder-se-ia confrontar o custo da renúncia de receita com a quantidade de gastos públicos diretos necessários para igualar os benefícios dela oriundos e, assim, verificar se o impacto provocado pela política (investimento ou geração de emprego em determinados setores ou regiões) é melhor ou mais eficiente que a realização de gastos diretos para beneficiar os mesmos agentes.¹⁸⁸

A concessão de incentivos sobre o ICMS representa, efetivamente, um gasto tributário, porque o dinheiro correspondente à arrecadação não ingressa nos cofres públicos, como se o Estado estivesse empenhando parcela de seus recursos financeiros em incentivo à atração de investimento privado. Em última análise, não seria incorreto concluir que o Estado, realmente, desembolsa parcela de seus recursos para estimular uma atitude do empreendedor (a sua instalação no Estado).

A prática, conforme analisado anteriormente, também pode ser vislumbrada como verdadeira renúncia fiscal, já que o Fisco desiste de parcela ou da totalidade do produto tributário, em virtude de demandas econômicas.

Pois bem. Também se verificou que, por se tratar de gasto tributário, a Lei de Responsabilidade Fiscal determina cautela neste comportamento, impondo determinadas medidas capazes de compensar a receita “perdida”. O referido diploma normativo determina, portanto, que o ente concedente do incentivo apresente estimativa do impacto orçamentário no exercício em que deva iniciar a medida e nos dois seguintes, além de atender às disposições da lei de diretrizes orçamentárias e, ou demonstrar que renúncia foi considerada na estimativa de

¹⁸⁶ Capítulo III, Tópico 5.

¹⁸⁷ FIGUEIREDO, Carlos Maurício. NÓBREGA, Marcos. **Responsabilidade fiscal: aspectos polêmicos**. Belo Horizonte: Fórum, 2006. p. 123.

¹⁸⁸ SOMAVILLA, Jaqueline Lara; LOBATO, Paulo Henrique Bese. A concessão de anistias e incentivos fiscais e a importância do controle da renúncia de receita pelos tribunais de contas. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, jan-mar, v. 70, n. 1, ano 27, 2009.

receita da lei orçamentária, ou apresentar medidas de compensação, tais como elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição, etc.

Portanto, o Estado que ingressa na guerra fiscal para conceder benefícios fiscais e, assim atrair investimentos privados, *deveria*, por determinação constitucional, obedecer ao regramento da Lei de Responsabilidade Fiscal. Nada obstante, o que se verifica é a absoluta negligência do comando normativo, provocando, no lugar de benefícios ao Estado, aprofundamento de situação financeira negativa.

O controle dos atos de concessão de benefícios pelos gestores públicos, em que pese a existência de legislação que a regule e limite, é ainda bastante incipiente e seus mecanismos são deveras insuficientes. Na realidade, o tema da fiscalização dos gastos públicos em forma de benefícios fiscais é ainda bastante carente de estudos doutrinários que apontem métodos eficazes à sua realização. Pois, como bem explicou Marcos Nóbrega, essa espécie de controle é ainda bastante rudimentar:

[...] tanto na consciência da importância de fiscalização dos incentivos fiscais, bem como na forma operacional de proceder às auditorias. Dessa forma, cômico da fragilidade dos controles sobre a concessão dos incentivos fiscais, os Poderes Executivos preferem esse instrumento.¹⁸⁹

Assim, apesar de existirem normas, tanto constitucionais como infraconstitucionais, voltadas para o controle de gastos públicos, a experiência mostra que este controle no bojo da guerra fiscal é bastante deficiente, o que acirra ainda mais o imbróglio causado por esta perversa disputa.

6.3 REFORMA TRIBUTÁRIA EM MATÉRIA DE ICMS

A partir de todas as análises até o momento expendidas, resta responder à indagação: a guerra fiscal traz os benefícios perseguidos pelo Estado democrático de Direito? Há, efetivamente, atração de novos investimentos, melhorado a situação financeira dos entes federativos e aportado avanços socioeconômicos?

Impossível responder positivamente a esta pergunta. Na realidade, a guerra fiscal é absolutamente um dos maiores equívocos cometidos pelo federalismo brasileiro.

¹⁸⁹ FIGUEIREDO, Carlos Maurício. NÓBREGA, Marcos. **Responsabilidade fiscal**: aspectos polêmicos. Belo Horizonte: Fórum, 2006. p. 114.

Ao contrário do que se pretende aqui demonstrar, a concessão de incentivos fiscais, por si só, é uma medida de política tributária que pode resultar em excelentes frutos para o ente federativo e até mesmo para o conjunto federativo. Ocorre, no entanto, que os benefícios fiscais são concedidos sem o mínimo de organização exigido pela boa governança e que o senso de união federativa demanda.¹⁹⁰ Na realidade, os Estados, hoje, entendem que a única arma que possuem “contra” os outros Estados é a concessão de benefícios fiscais. Ou seja, os governos regionais, que deveriam cooperar entre si e estabelecer um objetivo maior de desenvolvimento sustentável para todos, ao contrário, não confiam nessa perspectiva (muito devido à falta de planejamento econômico dirigido pelo Governo Federal) e ingressam nesta competição em que todos perdem. Com efeito, os Estados, carentes de uma política desenvolvimentista nacional uniforme, compreendem que se encontram diante de um dilema, no qual é preciso ponderar se é mais vantajoso arrecadar hoje ou incrementar o desenvolvimento, renunciando receita em prol de uma arrecadação futura, ainda mais levando em consideração que a não concessão de incentivos no Estado será suplantada pela concessão de benefícios em outro Estado, que atrairá os investimentos privados.

É nesse ponto que a tributação indutora, concebida originalmente como uma ferramenta desenvolvimentista, acaba sendo uma arma voltada não apenas contra o Estado que dela se utiliza, mas contra toda a federação. Ocorre que, no momento em que um Estado concede o benefício e atrai o investimento, outro Estado pode entender que perdeu a chance de ter aquele empreendimento em seu território pelo fato de o outro Estado ter concedido o investimento. A partir daí, o segundo Estado passa a também conferir benefícios, de forma desorganizada e não planejada, não se ponderando sequer se aquele incentivo sobre o ICMS, ao menos, será reavido através deste investimento privado. Esse é um ciclo vicioso exageradamente perverso e que não trará outro resultado que não seja danoso.

Nesse sentido, é preciso lembrar que o ICMS é um tributo concebido com a finalidade arrecadatória e não regulatória. Na realidade, a receita do ICMS é uma das principais fontes de custeio estadual, se não for a principal. De tal sorte, a renúncia sobre a receita do ICMS tem impacto negativo direto no orçamento do Estado. Da mesma maneira, deve-se ponderar que o empreendedor privado investiria de qualquer forma em alguma unidade federativa, independentemente de incentivos fiscais, se não houvesse a guerra fiscal, todos os

¹⁹⁰ “Numa situação em que os Estados vêm concedendo benefícios fiscais mediante negociações caso a caso e sem qualquer coordenação, a guerra fiscal tem produzido uma verdadeira anarquia tributária, gerando uma enorme insegurança para os investidores.” **Cartilha reforma tributária**. Ministério da Fazenda. Brasília – DF, 28 de fevereiro de 2008. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/divulgacao/publicacoes/reforma-tributaria/cartilha.reforma.tributaria.pdf>> Acesso em: outubro, 2014.

Estados ganhariam sem ter que abdicar de parcela da receita tributária. Ao contrário disso, o que ocorre é a concessão de incentivos fiscais, perda orçamentária e inexistência de demonstrações de resultados concretos dessa política.

Além de não haver, sequer, a demonstração do resultado fiscal que seria obtido caso não houvesse o incentivo, bem como os ganhos e perdas orçamentários reais advindos dessa política, a guerra fiscal ainda promove um aumento entre as desigualdades regionais, pois é certo que os Estados mais pobres e, conseqüentemente, com menos infraestrutura, menor mercado consumidor e baixa qualidade de mão-de-obra, não tem condições de ingressar numa guerra fiscal com o mesmo poder de armas que um Estado mais abastado.¹⁹¹ Com efeito, no contexto da guerra fiscal, em que todos os Estados acabam fornecendo cada vez mais benefícios, os empreendimentos privados findam por selecionar aqueles locais que oferecem outras vantagens competitivas, como boa infraestrutura logística, acesso ferroviário, portos, qualidade de mão-de-obra, mercado consumidor, características de Estados mais ricos, os quais acabam sendo os destinatários da alocação de investimentos privados. Some-se a isso, ainda, o fato de que, quando, eventualmente, uma empresa decide se instalar num Estado pobre (em razão, por exemplo, dos baixos salários), esse Estado concede benefícios sobre o ICMS (pois participou da guerra fiscal) que irão afetar imensamente a arrecadação fiscal, comprometendo ainda mais a saúde financeira do Estado e a possibilidade de crescimento, pois quando um Estado rico concede incentivos, é provável que ele detenha outros mecanismos para compensar a renúncia fiscal, situação dificilmente verificada nos Estados pobres.

À guisa de demonstração, através da planilha abaixo¹⁹², percebe-se a existência de um verdadeiro fosso entre as arrecadações de ICMS distribuídas por cada região, principalmente se forem comparadas as arrecadações, no ano de 2014, nas regiões Sudeste e Norte:

¹⁹¹ “No início, a guerra fiscal foi vista como opção dos Estados mais pobres para atrair investimentos, compensando a falta de uma política mais efetiva de desenvolvimento regional. Com o tempo, no entanto, os Estados mais ricos também passaram a praticar a guerra fiscal, a qual perdeu força como instrumento de desenvolvimento regional e passou a gerar uma série de distorções altamente prejudiciais ao crescimento do País.”
Cartilha reforma tributária.

¹⁹² Planilha obtida no sítio de internet do Ministério da Fazenda. Disponível em: <<http://www1.fazenda.gov.br/confaz/boletim/Valores.asp>> Acesso em janeiro de 2014.

MINISTERIO DA FAZENDA
Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ
Comissão Técnica Permanente do ICMS - COTEPE
QUADRO I - ARRECAÇÃO DO ICMS - VALORES CORRENTES - 2014

UF	Rs MIL													
	Dezembro/13	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	Acumulado no ano (jan-dez)
NORTE	2.162.963	1.941.633*	1.856.474	1.797.410	1.816.172	1.857.770	1.887.114*	1.828.586*	1.971.176	1.684.776	1.675.212	1.885.759*	0	20.202.082*
Acre	0	0*	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0*
Amazonas	625.086	663.711	720.430	701.301	634.659	667.543	631.993	567.743*	632.909	651.475	600.676	763.119*	0	7.235.559*
Pará	996.067	733.435	676.427	636.046	696.640	681.023	720.018*	718.350	768.474	750.830	780.229	813.709	0	7.975.182*
Rondônia	259.717	261.787	191.264	218.059	226.699	239.835	257.455	267.810	285.615	0	0	0	0	1.946.514
Almapá	73.793	77.089	72.255	59.693	65.462	69.030	69.527	71.910	71.275	71.642	74.591	75.469	0	777.965
Roraima	46.870	49.272	47.990	46.305	47.876	51.409	53.440	48.848	47.131	48.165	52.582	58.540	0	548.539
Tocantins	159.430	156.338	148.108	137.015	144.846	148.931	154.681	153.925	165.772	162.663	167.154	176.892	0	1.716.324
NORDESTE	5.314.379	5.291.162	5.069.902	4.808.552	4.862.134	26.400.097	5.125.049	4.908.980*	5.027.161	5.012.684	5.317.848	29.910.383	0	101.733.952*
Maranhão	396.000	408.968	368.327	370.487	332.790	379.816	368.955	371.820	404.306	398.902	450.620	421.483	0	4.276.474
Piauí	249.396	240.707	248.030	204.551	238.784	235.031	242.000	238.574	249.536	259.909	281.399	266.499	0	2.705.020
Ceará	858.792	775.352	762.942	724.874	738.926	723.088	752.458	780.739	761.177	830.214	856.339	861.852	0	8.567.761
Rio Grande do Norte	390.870	348.846	352.314	350.106	358.043	347.248	361.082	334.755	381.141	376.606	374.675	396.950	0	3.979.765
Paraíba	334.627	373.911	331.353	339.559	346.514	363.408	364.374	344.151	350.459	367.946	385.225	405.870	0	3.992.502
Pernambuco	1.129.287	1.119.921	1.008.829	1.000.662	971.052	999.835	1.053.642	1.005.336	998.313	1.064.817	1.114.645	1.158.919	0	11.475.801
Alagoas	273.754	259.419	247.902	240.484	238.750	262.532	208.059	224.489	223.057	0	0	0	0	1.904.690
Sergipe	231.594	252.598	228.821	211.512	218.489	216.835	226.008	210.607*	217.251	221.593	247.733	247.733	0	48.446.025*
Bahia	1.450.061	1.513.449	1.521.383	1.366.488	1.418.755	1.441.194	1.548.472	1.398.511	1.451.920	1.492.697	1.607.212	1.625.532	0	16.385.613
SUDESTE	7.268.575	16.801.664	16.687.741	16.073.423	16.326.412	16.344.114*	16.389.749	16.543.503	16.302.527	17.121.200	17.991.779	17.288.093	0	183.850.204*
Minas Gerais	3.553.056	3.202.912	3.181.795	2.919.350	3.078.683	3.034.947*	3.211.897	3.048.410	3.209.803	3.295.486	3.400.093	3.474.958	0	35.056.334*
Espirito Santo	757.118	744.747	738.741	663.876	701.896	755.761	758.696	697.930	695.344	684.122	790.398	759.377	0	8.190.807
Rio de Janeiro	2.958.401	2.855.822	2.841.005	2.811.484	2.676.961	2.514.530	2.430.417	2.545.639	2.620.494	2.645.156	2.884.164	2.652.799	0	29.278.471
São Paulo	0	9.998.183	9.906.200	9.678.713	9.866.912	10.038.876	9.988.778	10.251.524	9.776.885	10.496.436	10.917.124	10.400.959	0	111.322.591
SUL	6.006.402	5.379.863	4.921.918	4.935.593	5.243.683	5.016.922	5.102.846	4.724.562	5.056.243	5.587.398	5.619.429	5.327.825	0	56.916.282
Paraná	2.541.408	1.835.815	1.617.494	1.681.523	1.874.550	1.719.730	1.724.115	1.672.688	1.707.120	1.951.086	1.994.028	1.838.616	0	19.616.765
Santa Catarina	1.318.292	1.337.314	1.259.176	1.276.663	1.257.322	1.250.828	1.293.069	1.181.943	1.241.952	1.334.752	1.396.959	1.480.990	0	14.312.969
Rio Grande do Sul	2.146.702	2.206.733	2.045.248	1.975.407	2.111.810	2.046.364	2.085.662	1.869.931	2.107.171	2.301.561	2.228.441	2.008.219	0	22.986.548
CENTRO-OESTE	3.032.498	2.809.838	2.616.663	2.562.936	3.030.045	2.890.626	2.912.842	2.857.576	3.008.321	3.222.271	3.171.612	3.061.703	0	32.144.433
Mato Grosso	639.535	667.989	576.409	559.839	718.936	638.639	685.357	682.631	685.988	698.234	734.028	706.208	0	7.353.257
Mato Grosso do Sul	635.831	593.876	576.872	571.806	616.964	605.920	605.983	583.045	616.542	636.966	615.016	647.810	0	6.670.791
Goiás	1.092.548	978.814	958.658	928.682	1.155.869	1.078.473	1.090.618	1.049.940	1.096.847	1.320.167	1.152.436	1.117.504	0	11.928.038
Distrito Federal	664.584	569.159	504.694	503.608	538.276	567.594	530.884	541.961	608.944	666.914	670.132	590.181	0	6.192.347
BRASIL	23.784.818	32.224.159*	31.132.698	30.177.913	31.278.446	52.509.530*	31.417.600*	30.863.208*	31.365.427	32.628.328	33.775.880	57.473.763*	0	394.846.952*

Fonte: Secretaria de Fazenda, Finanças ou Tributação

Última Atualização: 20/1/2015

(*) Valor Provisório

Ademais, há ainda outra dificuldade trazida pela guerra fiscal, dessa vez, sob a perspectiva da empresa. É que o fenômeno da disputa por investimentos entre entes federativos é marcado por um contexto de insegurança jurídica e impossibilidade de previsibilidade. Primeiramente, há insegurança jurídica pelo fato que os incentivos fiscais, em sua esmagadora maioria, são concedidos sem a devida anuência do CONFAZ, sendo, portanto, inconstitucional. Isso gera a dificuldade de creditação por parte das empresas no processo de circulação da mercadoria, pois os demais Estados não reconhecem benefícios concedidos à revelia do CONFAZ, fazendo com que as empresas e os Estados tenham que ingressar com inúmeras demandas judiciais, as quais invariablymente findam com a renunciada decisão pela inconstitucionalidade do incentivo, a qual ainda pode obrigar a cobrança retroativa dos impostos que não foram recolhidos.¹⁹³ Além disso, as empresas sabem que outras empresas também poderão ser destinatárias de benefícios sobre o ICMS, o que compromete a capacidade

¹⁹³ “Hoje a insegurança atinge até mesmo as empresas que receberam incentivos e que não sabem se conseguirão mantê-los: • por conta de decisões judiciais reconhecendo a inconstitucionalidade dos benefícios concedidos, inclusive obrigando a cobrança retroativa dos impostos que deixaram de ser pagos; • porque vários Estados não estão aceitando o crédito de ICMS de produtos que receberam incentivos em outras unidades da Federação.”
Cartilha reforma tributária.

de competição entre as empresas, levando o setor privado a investir cada vez menos ou exigir retornos mais altos de seus investimentos.¹⁹⁴

De maneira geral, portanto, a concessão de incentivos fiscais no âmbito da guerra fiscal é maléfica ao equilíbrio federativo e não traz resultados favoráveis ao desenvolvimento. O atual cenário é tão preocupante que há estudos no sentido de se modificar a Constituição Federal, no que tange ao ICMS, no intuito de reverter essa situação que traz, entre diversos prejuízos, a fragmentação do pacto federativo.

Destarte, em proposta de Reforma Tributária veiculada por meio do Projeto de Emenda Constitucional nº 233/2008, com o escopo alterar o atual cenário. Por meio da Cartilha da Reforma Tributária, encontrada no sítio de internet do Ministério da Fazenda, é possível perceber que alguns pontos estruturais da Reforma tocam justamente na alteração da essência do ICMS.

Assim, a Reforma Tributária tem por diretrizes os seguintes aspectos, destacando-se o necessário fim da guerra fiscal e a busca do desenvolvimento, de forma eficiente:

- a simplificação e desburocratização do sistema tributário, reduzindo significativamente o número de tributos e o custo de cumprimento das obrigações tributárias acessórias pelas empresas;
- o aumento da formalidade, distribuindo mais eqüitativamente a carga tributária: os que hoje pagam impostos pagarão menos, e aqueles que não cumprem suas obrigações tributárias passarão a contribuir;
- a eliminação das distorções da estrutura tributária, diminuindo o custo dos investimentos e das exportações;
- **a eliminação da guerra fiscal, resultando em aumento dos investimentos e da eficiência econômica;**
- o avanço importante na política de desoneração, reduzindo o custo tributário para as empresas formais, para os consumidores e ampliando a competitividade do País;
- **o aperfeiçoamento da política de desenvolvimento regional, introduzindo mecanismos mais eficientes de desenvolvimento das regiões mais pobres.**¹⁹⁵

Especificamente para conquistar os objetivos acima que tangem à eliminação do cenário da guerra fiscal e o desenvolvimento federativo de forma harmônica, a Reforma Tributária será realizada com base em algumas medidas.

Dentre as medidas, pode-se destacar a simplificação do sistema tributário, no âmbito dos tributos federais, mas também no que concerne ao ICMS, pois atualmente, o ciclo produtivo

¹⁹⁴ “De fato, ao fazer um investimento, uma empresa não sabe se seus concorrentes receberão benefícios que podem comprometer sua capacidade de competir e sobreviver no mercado. Essa insegurança leva os empresários a investir menos ou então a exigir um retorno mais alto dos investimentos, prejudicando os consumidores.” **Cartilha reforma tributária.**

¹⁹⁵ **Cartilha reforma tributária.** Ministério da Fazenda. Brasília – DF, 28 de fevereiro de 2008. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/divulgacao/publicacoes/reforma-tributaria/cartilha.reforma.tributaria.pdf>> Acesso em: outubro, 2014.

de mercadorias deve contar com um aparelhamento engessado em razão das 27 legislações diferentes e contraditórias entre si, que geram um ambiente jurídico extremamente inseguro. Outras duas medidas que devem guiar as transformações no bojo da guerra fiscal é a implementação de uma política de desenvolvimento regional, além do reexame das relações federativas, ampliando de forma eficaz a aspiração pelo ideal cooperativo entre as unidades da federação, facilitando o processo de aprimoramento (ousa-se dizer, implantação) do federalismo fiscal.

Inicialmente, no que concerne à simplificação dos tributos, há que se estabelecer a previsão, na Reforma, da extinção dos cinco tributos federais (PIS e COFINS, a CIDE Combustíveis, a Contribuição sobre folha para o Salário Educação e CSLL) em prol da criação de um único tributo, o Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA-F), de maneira que a receita dos quatro primeiros tributos seria suplantada pelo IVA-F e a receita da CSLL seria integrada ao Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas.

Outra relevantíssima medida é a simplificação do ICMS, que hoje conta com 27 legislações distintas. A intenção é unificar a legislação do ICMS em torno de uma única lei, extinguindo o atual ICMS e criando um Novo ICMS. Neste novo imposto, ainda de competência estadual e cuja hipótese de incidência se mantém no mesmo contorno do ICMS atual, as alíquotas passam a ser nacionalmente uniformes e fixadas pelo Senado. Além disso, será conferida ao CONFAZ a propositura de bens e serviços a serem enquadrados pelo Novo ICMS, bem como vincular as alíquotas estabelecidas pelo Senado. Por outro lado, caberia ao Senado ratificar ou não a proposta do CONFAZ.

Além dessas duas medidas, insta salientar a necessidade de alterar o atual modelo de cobrança do ICMS interestadual, de maneira a concentrá-la no destino. Como a alteração abrupta para tal modelo não é viável, nem desejada, já que implicaria num ainda maior caos federativo¹⁹⁶, a forma proposta pela Reforma é através de uma gradual transição: reduzir-se-ia a alíquota da origem progressivamente, aumentando-se no destino, durante oito anos posteriores à aprovação da Reforma.

A outra medida igualmente relevante é o aprimoramento das relações federativas. Tal medida poderá ser viabilizada através do aperfeiçoamento do critério de distribuição dos 25%

¹⁹⁶ “Uma mudança imediata no sistema de transações interestaduais não é, no entanto, viável, por pelo menos duas razões: • a adoção da cobrança no destino tem forte impacto na distribuição de receitas entre os Estados, e uma transição brusca dificulta muito a montagem de um sistema confiável de compensação; • a desativação imediata dos benefícios já concedidos no âmbito da guerra fiscal é quase impossível de ser implementada, em função da dificuldade de extinguir abruptamente os compromissos assumidos por diversos Estados com as empresas.”
Cartilha reforma tributária.

da receita do ICMS entre Municípios. Atualmente, a distribuição se dá a partir do critério do valor adicionado no território de cada município, na proporção de $\frac{3}{4}$ para $\frac{1}{4}$, de maneira que os Municípios mais ricos passam a receber repasses muito mais vultosos que aqueles Municípios mais pobres, que efetivamente necessitam mais dos recursos transferidos.¹⁹⁷ A correção desse critério de distribuição se daria de forma gradual, através de alteração da parcela de transferência, conforme definição em futura Lei Complementar.

As medidas acima elencadas contidas no Projeto de Emenda à Constituição nº 233/2008, são objeto de intensas críticas por parte respeitável da doutrina, como Kyioshi Harada. No campo das alterações concernentes à Guerra Fiscal, entende o doutrinador que a atual disposição constitucional já prevê mecanismos suficientes para impedir a disputa entre entes federativos, bastando apenas serem cumpridos:

A outra bandeira, a do fim da Guerra Fiscal, também não se sustenta, pois a Constituição vigente já não tolera as isenções outorgadas unilateralmente pelos governantes, prescrevendo em seu texto, complementado pela LC nº 24/75, o mecanismo de instituição de incentivos do ICMS. Por que não fazer cumprir a Constituição, ao invés de vestir um santo e desvestir outro, com a confusão e prolixa inversão do local da tributação? É simples questão de vontade política.¹⁹⁸

Nada obstante as críticas expendidas, ousa-se discordar em sua maior parte. É certo que muitas medidas ainda precisam ser implementadas e o Projeto da Reforma Tributária não contém alterações necessárias, como a federalização do ICMS de maneira integral, consubstanciando um imposto de valor agregado federal, ao contrário do que se propõe na PEC nº 233/2008.

No conjunto, portanto, entende-se que o exame das propostas de medidas acima reportadas transmite a impressão de se tratarem de providências urgentes e necessárias ao restabelecimento (ou estabelecimento) de um real equilíbrio federativo, reduzindo-se as desigualdades regionais e aumentando a eficiência tributária, sempre no caminho do desenvolvimento sustentável. As medidas veiculadas na proposta tentam beneficiar, os entes federativos e o pacto federativo, mas principalmente, a sociedade, empresários e trabalhadores e, com isso, chegar a um verdadeiro desenvolvimento da economia brasileira.

¹⁹⁷ Ver Capítulo IV, Tópico 2, Item 2.2.

¹⁹⁸ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. São Paulo: Atlas, 23ª Ed, 2014. p. 812.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O federalismo é uma forma de organização política do Estado, dotada de mais de um nível de governo, cabendo a cada um parcela de competência para tomada de decisões sobre matérias de seus interesses, sempre sendo respeitado o objetivo maior da união e harmonia entre seus entes. O modelo de Estado federalista surgiu nos Estados Unidos através da união dos Estados confederados, que decidiram abandonar a soberania no intuito de se fortalecerem para, assim, manter a liberdade em face da Coroa Britânica. Tal modelo concebido como uma resposta natural contra a ameaça da Coroa à liberdade dos Estados americanos, duramente conquistada na Guerra da Independência, foi implantado no Brasil de forma acrítica, sem observância das peculiaridades locais e, principalmente, sem a necessária participação das províncias brasileiras. A consequência da reprodução do modelo americano no contexto brasileiro foi e é a ausência de sentimento unitivo entre os entes federativos brasileiros e o parco (ou nenhum) entusiasmo por buscarem juntos objetivos comuns.

Nesse contexto de escasso envolvimento comum entre as unidades federativas, fenômenos de disputas internas, como a guerra fiscal, encontram terreno fértil para germinarem. Os efeitos desse cenário hostil atingem a já fragilizada federação em diversos níveis e de diversas maneiras, aprofundando ainda mais sérias questões do federalismo brasileiro. A análise da referida problemática não poderia ser feita de forma direta, sem o necessário exame de alguns pontos indispensáveis à compreensão do contexto maior, que é guerra fiscal.

1. A partir de uma breve, mas necessária análise histórica, foi verificado que, já na origem, o modelo federalista foi instituído no Brasil num contexto totalmente diferente daquele verificado nos Estados Unidos quando de seu estabelecimento. Com efeito, aqui, ao contrário do que se experimentou lá, a proclamação da República Federativa ocorreu a partir de um golpe militar que não evoluiu a participação das antigas províncias.

2. A forma como se desenhou o modelo de Estado federalista indubitavelmente influenciou o contorno dado ao federalismo fiscal brasileiro. Com efeito, o arranjo federativo pressupõe a existência de mais de um nível de governo, o que implicará na atribuição de parcela das competências governamentais aos entes componentes deste arranjo. A atribuição das competências deve observar o que se vislumbra à guisa de desempenho de atividades dos governos, nas escalas locais, regionais e federal. Por sua vez, para o desempenho de suas

funções, as unidades federativas devem ser autônomas, o que implica a necessidade de possuírem competências financeiro-tributárias. A organização e repartição das competências financeiro-tributárias é, portanto, ponto fulcral do arranjo federativo.

3. Nesse contexto, o federalismo fiscal representa a forma como as competências tributária e financeira são distribuídas entre os entes federativos de maneira a atenderem satisfatoriamente os compromissos e objetivos assumidos pelo Estado e suas unidades federativas. Assim, no modelo federativo, a repartição de receitas se impõe, devendo-se partilhar a renda tributária entre as unidades federativas, de maneira a assegurar-lhes independência financeira e política.

Além da arrecadação direta do produto dos tributos, as receitas tributárias podem ser distribuídas de maneira direta, através da participação no resultado das receitas tributárias de outros entes ou indireta, através de repasses entre fundos de participação. Tais mecanismos de repartição de receita além de garantirem a autonomia das unidades, representam uma forma de manutenção do federalismo cooperativo.

Neste ponto, vale salientar que a distribuição de receitas e despesas entre as unidades federativas deve guardar relação com a competência tributária que lhe é atribuída.

A competência tributária é, por seu turno, a habilitação constitucionalmente conferida ao ente federativo para instituírem fontes tributárias por meio de leis infraconstitucionais. Por outro lado, a competência tributária é, ao mesmo tempo, prerrogativa e obrigação dos entes federativos, pois, eles detêm o direito de instituírem tributo e assim auferir receita, mas tal direito converte-se em obrigação, na medida em que a Constituição de 1988 e a Lei de Responsabilidade Fiscal determina cumprimento do exercício de tal dever/direito, sob pena de não receberem transferências de outros entes. Em razão de tal fato, a renúncia fiscal, consequência de alguns mecanismos de incentivos fiscais, requer cautela e atenção por parte do gestor público.

4. A concessão de benefícios fiscais figura, no modelo de Estado Brasileiro Neoliberalista adotado na Constituição de 1988, um dos mecanismos de intervenção do Estado na economia, sob a forma de tributação indutora.

Com efeito, em meados dos anos 80, o Estado de Bem-Estar Social não mais conseguia responder às demandas socioeconômicas e seu gigantismo acabou resultando em seu próprio engessamento. Por tal razão, ao final dos anos 80, o modelo do Estado brasileiro passa por uma Reforma, a partir de ideias originariamente provenientes da Inglaterra, no governo de Margareth

Thatcher. O Estado abandona parcela significativa das atividades econômicas que desempenhava e volta sua atenção à prestação de serviços públicos.

Com isso, o Estado traz de volta a presença do setor privado, o qual passa a deter as atividades econômicas antes desempenhadas pelo Estado.

5. Assim, o Estado Mínimo adota outros mecanismos de intervenção na ou sobre a economia: i) por absorção ou participação, que ocorre quando o Estado atua diretamente na economia; ii) por direção, quando o Estado estabelece as condutas a serem seguidas pelos agentes econômicos; iii) por indução, quando o Estado estimula os agentes econômicos a adotarem determinados comportamentos.

Nesse ponto, insta esclarecer que a intervenção direta do Estado na Economia através da participação apenas é possível, neste modelo de Estado Mínimo, quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo. Por outro lado, a intervenção do Estado através da regulação se dá por meio de normas a serem cumpridas pelos agentes econômicos. Por fim, a intervenção através da indução se dá quando o ente Público estimula ou desestimula determinados comportamentos dos agentes econômicos, podendo se dar em diversos contextos, a exemplo da política monetária, fiscal, cambial, etc.

O objetivo buscado por esta dissertação se deu justamente no bojo da política fiscal, no intuito de examinar a essência da tributação indutora e, mais especificamente, a tributação indutora através de incentivos fiscais sobre o ICMS, situação potencialmente geradora da guerra fiscal.

Nesse contexto, o mecanismo de intervenção por indução estatal pode se dar através de diversas formas como subvenções diretas; subsídios; incentivos fiscais; incentivos financeiros e creditícios; garantias; e incentivos tributários (imunidades, isenções, diferimentos, reduções de alíquota e bases de cálculo, anistias, remissões e regimes especiais de tributação), entre outras.

Dentre tais mecanismos, a tributação indutora destacou-se na presente dissertação por ser o instrumento conferido ao Estado para induzir, através de estímulos tributários, determinado comportamento por parte dos agentes econômicos.

6. A tributação indutora é composta, portanto, por mecanismos que envolvem a concessão de incentivos fiscais como isenções, diferimentos, reduções de alíquotas e bases de cálculos, regimes especiais de tributação, entre outros. Tais mecanismos representam renúncia

fiscal, pois nada mais são que formas de retirar do Estado parcela da receita que lhe deveria ser dirigida em prol de algum objetivo econômico.

A renúncia fiscal sob o prisma da abdicação de parcela da receita tributária implica num verdadeiro gasto tributário (*tax expenditure*) e, como tal, deve receber a guarida Constitucional, a qual impõe a observância da Lei de Responsabilidade Fiscal que, por sua vez, condiciona a concessão de incentivos fiscais à adoção de determinadas medidas.

7. O tema da renúncia fiscal ganha indiscutível importância no contexto da guerra fiscal travada entre Estados-membro brasileiros.

A guerra fiscal é corolário da disputa desenfreada entre entes federativos na busca para atraírem investimentos privados. Nessa competição, os Estados membros utilizam a tributação indutora como arma, concedendo incentivos fiscais sobre o ICMS para atração de empreendimentos privados.

Nada obstante, frequentemente os incentivos concedidos no bojo da guerra fiscal não detêm o devido respaldo constitucional e, além de gerar prejuízos orçamentários, dilaceram não apenas o ordenamento jurídico, mas, igualmente, o equilíbrio federativo. Isso tudo sem a demonstração concreta de que efetivamente esta política agressiva de concessão de incentivos traz alguma vantagem ao Estado e à sociedade.

8. O exame da guerra fiscal promovida entre Estados membros, que deveriam cooperar entre si, traz à baila a discussão de pontos originários à formação do Estado brasileiro, além do desenho do atual ICMS e a existência de um lado perverso da tributação indutora, que se apresenta quando os governos não a empregam devidamente.

Conforme analisado, o modelo federalista brasileiro não foi instituído de maneira natural e com a participação das unidades provinciais, fato que muitos doutrinadores entendem ter sido definitivo à ausência de sentimento efetivamente cooperativo entre as unidades federativas.

Além disso, a Constituição de 1988 ampliou as competências tributárias dos entes federativos regionais e locais, retirando parcela significativa da competência da União. Nesse mister, a competência do ICMS, imposto sobre consumo de natureza territorial eminentemente nacional, passou a ser quase que totalmente conferida aos Estados membros, ressalvando-se apenas a possibilidade de fixação de alíquotas mínimas e máximas pelo Senado Federal em casos de conflitos.

Além disso, ainda é apontada a ausência de um plano econômico estratégico federal que envolva de maneira equilibrada e justa os entes federativos. Assim, carente de diretrizes sólidas emanadas do governo federal, os estados membros concluem que devem traçar suas próprias estratégias, independentemente de objetivos federais. A descoordenação entre planejamentos dos Estados membros envolve, nesse ponto, a concessão de benefícios de maneira indiscriminada e sem a observância da ratificação pelo CONFAZ, o que repercute num ambiente ainda mais instável e inseguro tanto do ponto de vista dos entes federativos, quanto do ponto de vista do setor privado.

9. A partir das análises expendidas nessa dissertação, portanto, não se poderia concluir de maneira diversa à necessidade de combate à guerra fiscal. No entanto, os instrumentos existentes atualmente no ordenamento jurídico brasileiro não estão se mostrando suficientes na luta contra a guerra fiscal.

Faz-se necessária uma verdadeira Reforma Tributária, que seja capaz de conceder soluções não apenas ao fim da guerra fiscal, mas também a tantas outras celeumas que recaem sobre o atual sistema tributário brasileiro.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

a) Livros

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 15ª ed. 2009.

ANDERSON, George. **Federalismo: uma introdução**. Rio de Janeiro: FGV, 2009.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 8ª ed, 1999.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. São Paulo: Malheiros, 1998.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. **Créditos do ICMS na guerra fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. São Paulo: Lejus, 2ª ed., 2004.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Lejus, 1998.

BOBBIO, Noberto. **Teoria geral da política**. A filosofia política e as lições dos clássicos. Rio de Janeiro: Ed. Campus, 2000.

BONAVIDES, Paulo. **Cursode de direito constitucional**. São Paulo: Ed. Malheiros, 28ª ed., 2013.

BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao direito financeiro**. São Paulo: Ed. Max Limonad, 1998.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2014.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 28ª ed., 2012.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, André Regis de. **O novo federalismo brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 23ª ed., 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**. Linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008.

CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

COMPARATO, Fábio Konder. **Ensaio e pareceres de direito empresarial**. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1978.

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

COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti. **Federalismo e ICMS: Reflexos Tributários**. Curitiba: Juruá Editora, 2008.

DILLARD, Dudley. **A teoria econômica de John Maynard Keynes**. São Paulo: Editora: Biblioteca Pioneira de Ciências Sociais, 1989.

ELALI, André de Souza Dantas. **O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional**. São Paulo: MP Editora, 2005.

ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e regulação econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: MP Editora, 2007.

ELALI, André. **Incentivos fiscais internacionais: concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Direito econômico: teoria fundamental**. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **A extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

FIGUEIREDO, Carlos Maurício. NÓBREGA, Marcos. **Responsabilidade fiscal**. Aspectos polêmicos. Belo Horizonte: Fórum, 2006.

GALBRAITH, John Kenneth. **Uma viagem pelo tempo econômico**. Um relato em primeira mão. São Paulo: Pioneira Novos Ubrais.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. São Paulo: Atlas, 23ª Ed, 2014.

HOBSBAWM; PARRAIN; VILLARM TREVOR-ROPERT; LEFEBVRE; SOBOUL; PROCACCI. **Capitalismo**. Rio de Janeiro: Eldorado.

HOBBSAWM, Eric. **A era dos extremos**. O breve século XX: 1914-1991. São Paulo: Companhia das Letras, 1994.

KRELL, Andreas. **Leis de normas gerais, regulamentação do Poder Executivo e cooperação intergovernamental em tempos de reforma federativa**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

LANDES, David S.. **Riqueza e pobreza das nações: por que algumas são tão ricas e outras são tão pobres**. Rio de Janeiro: Elsevier, 12ª edição, 2003.

LEONCY, Léo Ferreira (Coord.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. São Paulo: Ed. Dialética, 2ª Ed., 1999.

MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Tributação indireta no direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013.

MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. **A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito**. São Paulo: 2010.

MARTINS, Ives Gandra, CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra fiscal: Reflexões sobre as concessões de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Ed. Noeses, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Ed. Saraiva, Vol. I e II, 7ª Ed., 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Direito tributário e reforma do sistema**. Pesquisas Tributárias, Nova Série – 9. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2003.

MELO, Ângelo Braga Netto Rodrigues de. **Substituição tributária progressiva no ICMS: teoria e prática**. Porto Alegre: Ed. Nuria Fabris, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Ed. Dialética, 9ª Ed. 2010.

MENDES, Gilmar Ferreira, COELHO, Inocêncio Mátiros, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2ª Ed., 2008.

OLIVEIRA, Júlio M de. **O princípio da legalidade e sua aplicabilidade ao IPI e ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição constitucional tributária**. Reflexos nos processos administrativo e judicial. São Paulo: Noeses, 2012.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães, FERNANDES, Edison Carlos (coord.). **Tributação, justiça e liberdade**. Curitiba: Juruá Editora, 2005.

PERES, Adriana Manni; MARIANO, Paulo Antônio. **ICMS e IPI no dia a dia das empresas**. Teoria e Prática. São Paulo: IOB, 2010.

PRADO, Sérgio. **Equalização e federalismo fiscal: uma análise comparada**. Rio de Janeiro: Fundação Konrad Adenauer, 2006.

PYRRO, Sérgio. **Soberania, ICMS e isenções: os Convênios e os Tratados Internacionais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

RIGAUDIÈRE, Albert. **Introduction historique à l'étude du droit et des institutions**. Paris: Ed. Economica, 12ª Ed., 2003.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O ICMS e a LC 87/96**. São Paulo: Dialética, 1997.

SALOMÃO FILHO, Calixto (coord.). **Regulação e desenvolvimento**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

SALOMÃO, Marcelo Viana. **ICMS na importação**. São Paulo: Ed. Atlas, Coleção Temas Jurídicos, 2000.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Ed. Saraiva, 2ª Ed., 2012.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, José Afonso. **Dos estados federados no federalismo brasileiro**.

TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. **A supremacia do interesse público e o direito tributário**. Porto Alegre: Ed. Nuria Fabris, 2012.

THOMPSON, Jonh, MILLER, James. **Almanac of american history**. Washington: National Geographic, 2007.

TIPKE, Klaus, YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

WEISS, Fernanda Leme. **Justiça tributária: as renúncias, o Código de Defesa do Consumidor e a Reforma Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

b) Artigos, Revistas e Jornais

BARBOSA, Fernando de Holanda (coord.) e outros. **Federalismo fiscal, eficiência e equidade**: uma proposta de reforma tributária. Brasília: Fundação Getúlio Vargas, 1998.

BERCOVICI, Gilberto. As origens do direito econômico: homenagem a Washington Peluso Albino de Souza. **Revista da Faculdade de Direito UFMG**, Número Esp. em Memória do Prof. Washington Peluso, p. 253-263, 2013.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Os primeiros passos da reforma gerencial do Estado de 1995. **Revista brasileira de direito público – RBDP**. Belo Horizonte, Fórum, ano 6, n. 23, out./dez., 2008.

CAVALCANTI, Francisco Queiroz. Considerações sobre incentivos fiscais e globalização. **Revista acadêmica LXXIX**. Recife, Faculdade de Direito do Recife, Centro de Ciências Jurídicas, 2007.

CAVALCANTI, Francisco de Queiroz Bezerra. Reflexões sobre o papel do Estado frente à economia. **Revista trimestral de direito público**. São Paulo, 1997.

CHAVES, Vinicius Figueiredo. O ICMS e a Guerra Fiscal entre os Estados. In: **Revista da EMERJ**, v. 12, n. 48, 2009.

FERREIRA, Sérgio Guimarães. VERSANO, Ricardo. AFONSO, José Roberto. Inter-jurisdictional Fiscal Competition: a review of the literature and policy recommendations. **Brazilian Journal of political economy**, v. 25, n. 3, 2005.

FROTA, Isabella Leitão Neves; LIMA, João Policarpo Rodrigues; MELO, Andrea Sales Soares de Azevedo. **Os incentivos fiscais do governo do estado de pernambuco para atração de empresas**: um Caso de Sucesso?

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estímulos Fiscais no ICMS e a unanimidade exigida no CONFAZ. In: **Revista CEJ**. Brasília, ano XVII, n. 59, jan./abr., 2013.

OLIVEIRA FILHO, Roberto Gurgel de. Federalismo norte-americano: marco inicial ou desenvolvimento de um pensamento? **Revista jurídica da Toledo Presidente Prudente**. São Paulo: Intermas, v. 14, nov., 2009.

OLIVEIRA, Eduardo Matos. A intervenção do Estado na Economia regulada pela Constituição de 1988: uma análise retórica liberal e uma crítica a partir e além da Escola Estruturalista. In: **Anais do I Circuito Acadêmico**. II Conferência do Desenvolvimento – CODE 2011.

PELLEGRINI, José Alfredo. **Gastos tributários: conceitos, experiência internacional e o caso do Brasil**. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/ Senado, Outubro/2014 (Texto para Discussão nº 159). Disponível em: www.senado.leg.br/estudos. Acesso em: 14 out. 2014.

SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. Guerra Fiscal no ICMS – Benefícios fiscais x Benefícios não fiscais. **Revista de direito tributário**, n. 102. São Paulo, Malheiros, 2008.

SOMAVILLA, Jaqueline Lara; LOBATO, Paulo Henrique Bese. A concessão de anistias e incentivos fiscais e a importância do controle da renúncia de receita pelos tribunais de contas. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, jan./mar., v. 70, n. 1, ano XXVII, 2009.

TOCQUEVILLE, Alexis de. **A democracia na América: leis e costumes**. 2ª ed. Trad. Eduardo Brandão. São Paulo: Martins Fontes, 2005, v. 1, p. 128.

VARSANO, Ricardo. A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde. In: **Planejamento e políticas públicas**, n. 15, jun.', 1997.

c) Teses e Dissertações

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) / Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

CORTES, Laura Barbosa Quadro. **Estado federal e igualdade na educação básica pública**. Tese (Doutorado em Direito do Estado, Faculdade de Direito) / Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

CARVALHO, Antônio Roberto Winter de. **Normas tributárias indutoras no federalismo fiscal**. Dissertação (Mestrado em Direito) / Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011.

ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e desenvolvimento econômico regional**. Um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. Dissertação (Mestrado em Direito Político e Econômico) / Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2006.

FRANCISCO NETO, João. **Responsabilidade fiscal e o gasto público no contexto federativo**. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) / Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

HENRIQUES, Elcio Fiori. **O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro**. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) / Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

LEMGRUBER, Andréa. **A competição tributária em economias federativas: aspectos teóricos, constatações empíricas e uma análise do caso brasileiro**. Dissertação (Mestrado em Economia) / Universidade de Brasília, 1999.

MELO Jr., Roberto Gomes de Albuquerque. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Conteúdo, aplicação, limites e exame de implementação à luz da teoria dos jogos.

Dissertação (Mestrado em Direito do Estado, Faculdade de Direito) / Universidade Federal de Pernambuco, Pernambuco, 2010.

OLIVEIRA, Ricardo Victalino de. **A configuração assimétrica do federalismo brasileiro.** Dissertação (Mestrado em Direito do Estado, Faculdade de Direito) / Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

PEREIRA, Fábio Franco. **A federação no constitucionalismo brasileiro.** Dissertação (Mestrado em Direito do Estado, Faculdade de Direito) / Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

REIS, Marcelo Simões dos. O federalismo no Brasil e nos Estados unidos: um estudo comparado numa abordagem histórica. **Revista do Programa de Mestrado em Direito do UniCEUB.** Brasília, v. 2, n. 1, p. 226-260, jan./jun. 2005.

VASCONCELOS, Mônica Pereira Coelho de. **ICMS: distorções e medidas de reforma.** Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) / Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

d) Referências eletrônicas

Cartilha Reforma Tributária. Ministério da Fazenda. Brasília – DF, 28 de fevereiro de 2008. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/divulgacao/publicacoes/reforma-tributaria/cartilha.reforma.tributaria.pdf>> Acesso em: outubro, 2014.

CONFAZ. Disponível em <www1.fazenda.gov.br/confaz/>. Acesso em maio 2014.

FENAFISCO. A comunidade eletrônica do Fisco. Disponível em: <<http://www.reformatributaria.org.br/>> Acesso em outubro, 2014.

Gastos governamentais indiretos de natureza tributária. Receita Federal, Coordenação Geral de Política Tributária. Estudos Tributários 12, Brasília, 2003. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/gastos-tributarios/view>>

PEC 233/2008. Projetos de Leis e Outras Proposições. Câmara dos Deputados. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=384954>> Acesso em: outubro, 2014.

Reforma Tributária: uma breve análise da PEC nº 233/2008. Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional. Disponível em: <<http://www.sinprofaz.org.br/artigos/reforma-tributaria-uma-breve-analise-da-pec-no-2332008>> Acesso em out. 2014.