

“Do federalismo dualista ao federalismo de cooperação – a evolução dos modelos de estado e a repartição do poder de tributar”

Ricardo Lodi Ribeiro¹

Resumo

O pacto federativo brasileiro, consagrado pela Constituição de 1988, garantiu expressamente a redistribuição da autonomia político-financeira aos entes integrantes da Federação, formada pela União, Estados e Municípios. O modelo eleito, muito embora com a finalidade de promover maior descentralização, acabou mostrando ineficiências sistêmicas, reveladas na concentração de poder no governo central. Dentro desse contexto, o artigo tem como finalidade analisar os modelos federalistas, apresentados a partir de uma perspectiva histórica, destacando as principais disfunções do atual Estado Democrático de Direito. Nesse sentido, ao observar a formação do federalismo fiscal, verifica-se uma centralização de poder e recursos pela União, comprometendo a efetiva autonomia dos entes periféricos.

Palavras-chave: Tributação; federalismo; democracia.

Abstract:

The federal pact, inaugurated by the Brazilian Constitution of 1988, explicitly redistributed the political and financial autonomy to the entities of the Federation, formed by the union of States and Municipalities. The elected model, despite the purpose of promoting greater decentralization, ended up showing systemic inefficiencies, disclosed by the concentration of power in the hands of Union. In such context, the article aims to analyze the federalist models, presented from a historical perspective, highlighting the main dysfunctions of the current Democratic State of Law. In this sense, when observing the format of fiscal federalism, we see a centralization of power and resources by the Union, compromising the effective autonomy of peripheral entities.

Keywords: Taxation; federalism; democracy.

Introdução

A Constituição de 1988 completa 30 anos juntamente com o pacto federativo por ela celebrado. Nesse período passamos por algumas modificações

¹ Professor Adjunto de Direito Financeiro da UERJ. Diretor da Faculdade de Direito da UERJ. Doutor em Direito pela UGF. Mestre em Direito Tributário pela UCAM. Presidente da Sociedade Brasileira de Direito Tributário (SBDT).

que, em certa medida, alteraram algumas características do modelo federativo mais democrático do nosso histórico republicano, embora não necessariamente o mais descentralizado. Mais democrático por dotar os Municípios da dignidade de verdadeiro ente federativo em igualdade de condições com a União e os Estados.² E isso faz do Brasil a maior federação em número de integrantes. Paradoxalmente, esse gigantismo acaba por traduzir-se em um federalismo peculiar, em que o ente central acaba por adotar posturas paternalistas e centralizadoras. No plano fiscal em especial, o federalismo brasileiro passa por um momento de crise causada pela tendência verificada no Brasil, nas últimas décadas, de centralização do poder e principalmente de recursos, que haviam sido distribuídos pela Constituição de 1988, de forma relativamente compatível com as atribuições constitucionais conferidas a União, Estados e Municípios. As alterações constitucionais introduzidas nos últimos anos, e aquelas discutidas hoje no Congresso Nacional, alteram, em certa medida, o Pacto Federativo celebrado em 05 de outubro de 1988. O exame da legitimidade dessas alterações demanda uma análise sob a perspectiva história dos modelos de federalismo pelos quais já vivemos.

Nesse cenário, merece exame os critérios para divisão de receitas públicas, em especial a tensão entre os modelos baseados na repartição de competências tributárias e nas transferências constitucionais.

O centralismo federativo também aparece nas medidas que reduzem a autonomia local a partir das vedações à concessão de benefícios fiscais, que, embora destinadas ao combate da guerra fiscal, acabam por promover a evidente fragilização do nosso federalismo cooperativo e da possibilidade de Estados e Municípios buscar o seu próprio desenvolvimento econômico e social.

Nesse contexto de combate à guerra fiscal também merece destaque a tão festejada Reforma Tributária, tema muito presente na mídia e nos pronunciamentos das lideranças econômicas, parlamentares e governamentais, de forma paradoxal: todos a desejam, mas ninguém consegue concebê-la como um projeto global, que possa atender aos interesses da sociedade, onerada por uma das maiores cargas tributária do mundo; do setor produtivo, que, com o atual regime, perde competitividade diante da concorrência internacional; da União, cujos recursos são majoritariamente consumidos pelo pagamento de encargos das dívidas internas e externas e pelos compromissos da Seguridade Social; dos Estados, que naufragam diante de um ordenamento constitucional que lhes deu muitas obrigações e poucas fontes de recursos, e dos Municípios, em sua franca maioria, dependentes do repasse das verbas referentes às transferências constitucionais.

Portanto, se todos querem a reforma, resta saber que reforma virá: a da União, a dos Estados, a dos Municípios, a das empresas ou a do cidadão? A dificuldade diante da multiplicidade de interesses envolvidos ganha maior dimensão quando

² Temos uma Federação integrada pela União, 26 Estados, um Distrito Federal e mais de 5.660 Municípios. Em segundo lugar vem os Estados Unidos, que é uma federação integrada pela União e 50 Estados membros. Portanto, o gigantismo da federação brasileira não encontra paralelo no Direito Comparado.

se leva em conta a necessidade de consenso político para garantir o apoio de 3/5 da Câmara dos Deputados e do Senado Federal necessário à aprovação de qualquer emenda constitucional.

As Origens do Federalismo

Embora o gérmen do Federalismo seja encontrado em Platão, em *A República*³, a sua concepção é inerente ao Estado Moderno, e tem origem teórica nas ideias de MONTESQUIEU, ainda que sem uma formulação empírica. Segundo o iluminista francês:

“Se uma república é pequena, ela é destruída por uma força estrangeira, se é grande, destrói-se por um vício interno.

Esse duplo inconveniente contamina igualmente as democracias e as aristocracias, sejam elas boas ou más. O mal está na própria coisa: nada há que possa remediar.

Assim, há grandes indícios de que os homens teriam sido obrigados a viver sempre sob o governo de um só, se não tivessem imaginado um tipo de constituição que possui todas as vantagens internas de governo republicano e a força de monarquia. Refiro-me à república federativa.”

De acordo com MANUEL GARCIA-PELAYO, o Estado Federal aparece como forma intermediária entre a Confederação e o Estado Unitário, que eram as modalidades conhecidas no final do Século XVIII, quando as treze colônias norte-americanas tornam-se independentes.⁴ A expressão aparece pela primeira vez, segundo GARCIA-PELAYO, nas repúblicas germânicas, sem no entanto significar, senão, o oposto à Confederação.

Se as confederações são conhecidas desde a Antiguidade, com a Confederação das Tribos de Israel, no séc. XIII antes de Cristo, e com as ligas helênicas, na Grécia Antiga, passando pela Idade Média, com a Confederação Helvética, no Séc. XIII, e a dos Países Baixos, no Séc. XVI, até pela Idade Moderna, com a Confederação Germânica (1815 – 1871), são nos Estados Unidos que temos a primeira Federação, na acepção moderna da palavra.⁵

É com a Constituição dos Estados Unidos, de 1787, que surge realmente o primeiro regime federalista do mundo, a partir de uma experiência inicial confederalista, logo após a independência.

Seguem-se os modelos federalistas da Suíça (1848) e da Alemanha (1871). Tanto o modelo norte-americano, quanto o suíço e o germânico, caracterizam um

³ RAMOS, Dirceô Torrecillas. *O Federalismo Assimétrico*. 2ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 26.

⁴ GARCIA-PELAYO, Manuel. *Derecho Constitucional Comparado*. 7ª edição, Madrid: Manuales de la Revista Occidente, 1964, p. 216.

⁵ ZIMMERMANN, Augusto. *Teoria do Federalismo Democrático*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999, p. 217/223.

federalismo por agregação, em que estados anteriormente soberanos se unem por um Pacto Federativo. É a chamada Federação por força centrípeta. Ao contrário, da federação brasileira, que surge de um estado unitário, que por uma decisão constitucional sua, confere autonomia às províncias, passando a ser uma Federação. É o que denominamos de Federação por força centrífuga ou por desagregação.

É óbvio que a origem histórica de cada federação acaba por influenciar a maior ou menor autonomia dos seus Estados-membros. Geralmente, as federações por agregação conferem uma maior autonomia aos Estados, em relação às experiências por desagregação,⁶ muito embora a própria federação brasileira já tenha conhecido em sua primeira constituição republicana e federalista a sua experiência mais descentralizada de convivência entre o ente central e as autonomias periféricas, o que, de certa forma, desfaz a crença de que a origem unitária leva ao federalismo mais centralizado que, com o tempo e gradualmente, vai sofrendo um processo inexorável de descentralização.

No mundo contemporâneo, assistimos a uma variedade de modelos federalistas. Alguns deles mantendo a ampla autonomia das entidades federadas, com os Estados Unidos, e outros, onde a adoção do regime é apenas nominal, como ocorreu nos regimes ditatoriais latino-americanos e nas repúblicas socialistas soviéticas.

Com a globalização e a integração econômica dos Estados nacionais, são formados blocos econômicos tendentes à constituição de regimes federativos que agreguem os estados nacionais hoje conhecidos, como ocorre com a União Europeia.

O que é Federalismo?

É extremamente complicada a questão relativa à conceituação do Federalismo, pois não há conceituação uniforme de estado federal.⁷ No entanto, existem traços característicos mínimos para a identificação de um estado como federação. Segundo KONRAD HESSE, o Estado Federal se traduz em:

“uma união de várias organizações estatais e ordens jurídicas, e, precisamente, aquelas dos “Estados-membros”, e aquelas do “estado total”, em que estado-total e Estados-membros são coordenados mutuamente na forma que as competências estatais entre eles são repartidas, que aos Estados-membros, por meio de um órgão especial, são concedidas determinadas possibilidades de influência sobre o estado-total, ao estado-total determinadas possibilidades de influência sobre os Estados-membros e que uma certa homogeneidade das ordens do estado-total e dos Estados-membros é produzida e garantida.”⁸

⁶ *Ob. Cit.*, p. 56.

⁷ DALLARI, Dalmo de Abreu. *O Estado Federal*. São Paulo: Ática, 1986, p. 77/78.

⁸ HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Tradução da 20ª edição alemã por Luís Afonso Heck, Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1998, p. 178/179.

Para REINHOLD ZIPPELIUS:

“O Estado federal é uma união de Estados de natureza tal que também a própria associação organizada de Estados (ou seja, a federação) reveste a qualidade de Estado. Tenta-se enquadrar a relação entre federação e Estados membros num esquema, distinguindo-se ora dois ou três elementos. Uns defendem que no Estado federal existem os Estados membros e o Estado global; enquanto os outros dizem que no Estado federal estão reunidos o Estado global, os Estados membros e o Estado central (Nawiasky III, 158 ss.). Na verdade, a totalidade das competências do Estado global é assumida em parte pelos órgãos dos Estados membros e em parte pelos órgãos centrais da associação organizada dos Estados, não sendo possível materializar, num Estado central separado, as competências dos puros órgãos centrais. A distribuição das competências no Estado federal é equilibrada por forma a que nem os órgãos centrais da federação, nem os órgãos dos Estados membros possuem, por si sós, a supremacia das competências.”⁹

A despeito da dificuldade de sua conceituação, é certo que o federalismo se fundamenta na descentralização do poder, permitindo a democratização das decisões que passam a ser tomadas numa esfera mais próxima do cidadão, que, com isso, tem maiores possibilidades de fiscalizar, controlar e influir nas decisões estatais. Também é o espaço destinado ao experimentalismo de novas políticas públicas a partir da maior possibilidade de participação popular na esfera local.

Os estados unitários, quando divididos em províncias autônomas, se diferenciam dos federais, segundo KELSEN, pelo grau de descentralização.¹⁰ Nesses últimos existem duas ordens jurídicas, a central, válida por todo o território nacional, e as locais, válidas somente no território dos Estados-membros. O que caracteriza o Estado Federal é que a repartição de competências entre a União (poder central) e os Estados (poder local), é estabelecida pela própria Constituição Federal, que deve garantir a possibilidade dos Estados participarem da formação da ordem jurídica central e a existência de órgão judiciário de cúpula capaz de garantir o primado do Pacto Federativo estabelecido na Constituição.

A despeito dos vários modelos federalistas, são elementos essenciais do regime federativo, segundo RAUL MACHADO HORTA¹¹:

⁹ ZIPPELIUS, Reinhold. *Teoria Geral do Estado*. Tradução de Karin Praefke-Aires Coutinho. 3ª edição, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 510.

¹⁰ KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. Tradução de Luís Carlos Borges, São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 451.

¹¹ HORTA, Raul Machado. *Direito Constitucional*. 2ª edição, Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 305.

- a) indissolubilidade do vínculo federativo;
- b) pluralidade dos entes constitutivos;
- c) soberania da União;
- d) autonomia constitucional e federativa dos Estados;
- e) repartição constitucional das competências;
- f) intervenção federal nos Estados;
- g) iniciativa dos poderes estaduais para propor alteração na Constituição Federal;
- h) poder judiciário estadual distinto em sua organização e competência do poder judiciário federal;
- i) competência tributária da União e dos Estados, observada a particularização dos tributos de cada um deles.

Salienta, no entanto, o constitucionalista mineiro que:

“Essas características, que servem para identificar o Estado Federal, podem não ser encontradas, no seu conjunto, na totalidade das formas reais de Estado Federal. A ausência de características poderá significar a falta de amadurecimento da experiência federal, a resistência de tradições que dificultam a implementação de um federalismo racionalizado. A atuação desses fatores negativos, quando não removidos no texto da Constituição, dará lugar a um federalismo incompleto, a um federalismo não autêntico, sem que essa deficiência possa acarretar a rejeição do respectivo Estado no conjunto dos Estados Federais. A inclusão, em atenção ao preenchimento de requisitos parciais, será sempre acompanhada do registro identificador da ocorrência de modalidade do federalismo incompleto.”¹²

São duas as leis capitais do sistema federalista: a lei da participação e a lei da autonomia. Segundo PAULO BONAVIDES:

“Mediante a lei de participação, tomam os Estados-membros parte no processo de elaboração da vontade política válida para toda a organização federal, intervêm com voz ativa nas deliberações de conjunto, contribuem para formar as peças do aparelho institucional da Federação e são no dizer de Le Fur partes tanto na criação como no exercício da “substância mesma da soberania”, traços estes que bastam já para configurá-los inteiramente distintos das províncias ou coletividades simplesmente descentralizadas que compõem o Estado unitário.

“Através da lei da autonomia manifesta-se com toda a clareza o caráter estatal das unidades federadas. Podem estas livremente estatuir uma ordem constitucional própria, estabelecer a competência dos três poderes que habitualmente integram o Estado (executivo, legislativo e judiciário)

¹² HORTA, Raul Machado. *Direito Constitucional*, p. 483.

e exercer desembaraçadamente todos aqueles poderes que decorrem da natureza mesma do sistema federativo, desde que tudo se faça na estrita observância dos princípios básicos da Constituição Federal.”¹³

A federação, dotada de soberania,¹⁴ é a única a existir na ordem internacional.¹⁵ Não se deve confundir a federação com a figura da União, como bem assinala JOSÉ AFONSO DA SILVA:

“*Estado Federal* é o todo, dotado de personalidade jurídica de Direito Público Internacional. A *União* é a entidade federal formada pela reunião das partes componentes, constituindo pessoa jurídica de Direito Público interno, autônoma em relação aos Estados e a que cabe exercer as prerrogativas da soberania do Estado brasileiro. Os *Estados-membros* são entidades federativas componentes, dotadas de autonomia e também de personalidade jurídica de Direito Público interno.”¹⁶

No Brasil, temos uma original experiência de federalismo tridimensional,¹⁷ onde o Município também é membro da Federação, recebendo sua competência diretamente da Constituição Federal.

A autonomia dos Estados e dos Municípios se caracteriza por três elementos¹⁸:

a) auto-organização: poder para elaborar sua própria constituição e legislação, a fim de exercer a competência que lhe foi definida pela Constituição. Os limites à auto-organização são os próprios princípios estabelecidos pela Constituição Federal;

b) autogoverno: possibilidade de os entes federados escolherem seus próprios governantes sem qualquer vinculação com o poder central;

c) autoadministração: é o livre exercício das competências administrativas, tributárias e legislativas deferidas pela Constituição Federal.

¹³ BONAVIDES, Paulo. *Ciência Política*. 10ª edição, São Paulo: Malheiros, 2000, p. 181.

¹⁴ A respeito da relativização do conceito de soberania em face da globalização, vide Augusto Zimmermann, *Ob. Cit.*, p. 20.

¹⁵ Na década de 1990 assistimos as primeiras manifestações nos textos constitucionais de Estados-membros como agentes do Direito Internacional, como previsto na Lei Fundamental da Alemanha (art. 32), adaptada ao Tratado *de Maastrich*, e na Constituição Federal Argentina, emendada em 1994 (art. 124), como bem registra Raul Machado Horta (*Ob. Cit.*, p. 495/496).

¹⁶ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 13ª edição, São Paulo: Malheiros, 1997, p. 102.

¹⁷ BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 6ª edição, São Paulo: Malheiros, 1996, p. 322.

¹⁸ MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 4ª edição, São Paulo: Atlas, 1998, p. 244/247.

Enquanto na federação, estabelecida por um Pacto Federativo Constitucional, a soberania se restringe ao Estado Federal, na confederação, a soberania se estende por todos os seus integrantes que se agregam através de tratado internacional.

Modelos Federalistas

Em sua origem, a concepção de federação se baseou em um modelo *dualista* ou *dual*, em que prevalecia uma rígida repartição das competências delegadas à União e as reservadas aos Estados. O exemplo clássico de federalismo dual é o norte-americano, até a segunda década do séc. XX. Adotava o federalismo dual, também a Constituição brasileira de 1891.

Com a crise de 1929, e a implantação da política do *New Deal*, pelo Presidente Franklin Roosevelt, surge o *federalismo cooperativo*, caracterizado por uma maior intervenção da União no domínio econômico, a fim de garantir o modelo do Estado de bem-estar social, a partir de uma livre cooperação da União com as entidades federadas.

O federalismo cooperativo é definido por REINHOLD ZIPPELIUS como:

“aquele que acarreta uma “obrigação ao entendimento”, quer dizer, o dever das partes no sentido de se harmonizarem entre elas e, caso necessário, aceitarem compromissos. O envolvimento funcional dos Estados membros (e eventualmente até dos corpos territoriais a nível autárquico) nos processos centrais de planejamento e regulação, pode servir de exemplo a esse respeito.”¹⁹

Maior efetividade ganha o regime cooperativo quando presente o princípio da subsidiariedade²⁰, que, segundo ZIPPELIUS se traduz na seguinte afirmativa:

“as comunidades superiores só deverão assumir funções que as comunidades mais pequenas, inferiores, não podem cumprir da mesma ou de melhor forma. Efetivamente, quanto mais pequena for uma comunidade, tanto maior será o contributo de cada indivíduo para a formação da vontade comunitária. Portanto, quanto mais poder decisório se encontrar nas comunidades inferiores, tanto maior será a medida em que os indivíduos se podem afirmar na vida comunitária.”

¹⁹ ZIPPELIUS, Reinhold, *Ob. Cit.*, p. 512.

²⁰ Observe-se que até mesmo nos Estados unitários é notável o desenvolvimento do princípio da subsidiariedade, como leciona J.J. GOMES CANOTILHO (CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 2ª edição. Coimbra: Almedina, 1998, p.340), a respeito da República Portuguesa: “Em articulação com a cláusula de integração europeia (art. 7º/6) e com o princípio do Estado Unitário (art. 6º/1), o *princípio da subsidiariedade* adquiriu (depois da revisão de 1992, no que respeita à União Europeia, e depois da revisão de 1997 no que se refere à estrutura vertical-territorial do Estado Unitário) dimensão estruturante da ordem constitucional portuguesa.”

No Brasil, o *federalismo cooperativo* é adotado a partir da Revolução de 1930, acabando por se deformar em um centralismo usurpador da autonomia dos Estados-membros, com a Constituição de 1937, caracterizando o denominado *federalismo orgânico*.

O *federalismo orgânico* é o modelo em que os Estados-membros são obrigados pela Constituição Federal a reproduzir as regras definidas pela União, até nos detalhes mais singelos.

Segundo AUGUSTO ZIMMERMANN, no *federalismo orgânico*:

“As leis estaduais acabam então sem relevância alguma, subordinadas que estão ao princípio sufocante da hierarquização das normas jurídicas. Assim, transforma-se a autonomia estadual nesta espécie de princípio desmoralizado, assistindo-se, ademais, à marcha centralizadora que põe termos finais às vantagens democráticas da descentralização política.”²¹

Representativos do *federalismo orgânico* são os regimes autoritários estabelecidos na América Latina, e nos países do socialismo real, onde o centralismo político transformou a ideia federalista em mera retórica constitucional.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988 o Brasil retorna, depois dos anos de trevas institucionais, a um *federalismo cooperativo*, que se revela, entre outros aspectos, pela definição, no artigo 23, da competência comum para União, Estados e Municípios legislarem sobre um rol mais amplo de matérias, em relação às Cartas anteriores, levando em consideração, segundo o parágrafo único do mesmo artigo, normas para a cooperação entre eles, definidas em lei complementar, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e bem-estar social em âmbito nacional; bem como pela previsão de competência concorrente entre União e Estados-membros. Sob o viés do direito financeiro, o cooperativismo se dá pela repartição, mais condizente com as atribuições materiais, das receitas tributárias de impostos federais com Estados e Municípios e de impostos estaduais com os Municípios.

Por outro lado, as experiências federalistas em países com grande diversidade cultural, linguística, social, e religiosa entre os Estados-membros, despertaram a necessidade de um regime em que fosse possível um tratamento diferenciado entre eles, em razão de suas distinções. É o que chamamos de *federalismo assimétrico*.

Segundo DIRCÊO TORRECILLAS RAMOS, o conceito de simetria relevante para o tema do federalismo se traduz no:

“*nível de conformidade* e do que tem em comum nas relações de cada unidade política separada do sistema para com o sistema como um todo e para com as outras unidades componentes. Isso em outras palavras, significa a uniformidade entre os Estados-membros dos padrões destes relacionamentos

²¹ ZIMMERMANN, Augusto, *Ob. Cit.*, p. 65.

dentro do sistema federal. O ideal no sistema federal simétrico é que: cada Estado mantenha, essencialmente, o mesmo relacionamento para com a autoridade central; a divisão de poderes entre os governos central e dos Estados seja virtualmente a mesma base para cada componente político e o suporte das atividades do governo central seja igualmente distribuído.”²²

Segundo o mesmo autor, a assimetria:

“Refere-se a uma situação onde as diversidades dentro de uma sociedade maior encontram expressão política, através dos governos componentes. Estes possuem vários graus de autonomia e poder. A unidade componente teria sob esses aspectos uma única característica ou conjunto de características que distingue seu relacionamento para com o sistema como um todo, para a autoridade federal e para com outro Estado.”²³

O modelo clássico de federalismo simétrico é o dos Estados Unidos, em virtude da homogeneidade relativamente maior dos Estados-membros da mais antiga das Federações. Já na Alemanha, na Suíça e no Canadá é praticado o federalismo assimétrico, principalmente no que tange à representatividade dos Estados no Parlamento Federal.²⁴

No Brasil, em que pesem as aprofundadas diferenças sociais, econômicas e culturais entre os Estados-membros, e notadamente entre os Municípios, prepondera a simetria federativa, especialmente no que tange à representatividade dos Estados brasileiros no Senado Federal, e até na Câmara dos Deputados, inteiramente dissociada da realidade populacional do País.

No entanto, seguindo uma tendência mundial pela assimetria e pela descentralização federativa, a Constituição Federal de 1988, a despeito da reprodução de velhos vícios quanto à simetria na representação junto ao Congresso Nacional, apresenta vários dispositivos baseados na assimetria, como os que consagram o estímulo ao equilíbrio inter-regional (art. 3º, III), autorizando, inclusive à União a conferir tratamento tributário diferenciado às regiões mais pobres (art. 151, I), assim como a previsão de fundo de fomento às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, a partir da arrecadação do IR e do IPI (art. 159, I), além de mitigar a repartição das competências tributárias com as transferências constitucionais dos entes centrais para os entes periféricos.

Federalismo fiscal e a repartição do poder de tributar

Conforme já demonstrado ao longo deste trabalho, a autonomia das entidades periféricas da Federação pressupõe a autoadministração, ou seja, o livre exercício das competências conferidas pela Constituição.

²² RAMOS, Dircêo Torrecillas, *Ob. Cit.* p. 62.

²³ *Ob. Cit.*, p. 63.

²⁴ ZIMMERMANN, Augusto, *Ob. Cit.*, p. 62.

Nunca se pode perder de vista que a autoadministração depende, obviamente, de recursos financeiros para fazer frente aos misteres constitucionalmente conferidos a cada um dos entes federativos. Para garantir a possibilidade de cada um deles cumprir os objetivos impostos pela Constituição Federal, é preciso que haja uma adequação dos recursos repartidos a essas atividades administrativas que lhe foram confiadas.

O descompasso entre as atribuições materiais e as receitas tributárias gera uma sobrecarga comprometedora da autoadministração, e em consequência, da autonomia federativa. A Constituição de 1988 contribuiu acentuadamente para a superação desse descompasso, equilibrando razoavelmente as receitas e despesas de União, Estados e Municípios.²⁵

Porém, não basta a simples atribuição de recursos aos entes periféricos da Federação. É preciso garantir um mínimo de competências tributárias próprias para garantir a sobrevivência da Federação, como destacado por FLÁVIO BAUER NOVELLI:

“É bem verdade – ninguém entende negá-lo – que a autonomia financeira da União e dos Estados-membros indiscutivelmente representa um elemento vital da complexa autonomia federativa, e que, conseqüentemente, não pode deixar de considerar-se a existência daquela como impreterível à substância da própria federação. Não é menos verdade, porém – e parece ter sido demonstrado – que, em última instância, e mormente num ordenamento tributário como o nosso, no qual a Constituição federal veda taxativamente os tributos discriminatórios e confiscatórios, ao amparo dum sistema de amplo controle jurisdicional de constitucionalidade das leis – a autonomia financeira dos entes políticos independe da existência e do alcance da garantia da imunidade tributária recíproca. Ela tem sim, como se percebe, o seu fundamento material e sua verdadeira medida **na distribuição da competência legislativa (autonomia normativa) em matéria tributária, ou seja, na atribuição, diretamente pela Constituição Federal, de poderes impositivos próprios e de fontes de receita, independentes e adequadas, respectivamente, à União e às unidades federadas.**”²⁶ (Grifamos)

Não é outra a opinião de CELSO RIBEIRO BASTOS:

“Sem independência econômica e financeira, não pode haver qualquer forma de autonomia na gestão da coisa pública. Daí por que a nossa Constituição Federal esmerar-se em conferir tributos próprios às diversas

²⁵ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves, *Curso de Direito Constitucional*. 22ª edição, São Paulo: Saraiva, 1995, p. 48.

²⁶ NOVELLI, Flávio Bauer, “*Norma Constitucional Inconstitucional? A propósito do art. 2º, § 2º, da Emenda Constitucional nº 3/93*”, RDA 199, p. 39.

entidades que a compõem (à União, aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos Municípios).²⁷

De fato, dentro do federalismo cooperativo de viés democrático, consagrado pela Constituição de 1988, a simples transferência constitucional do produto da arrecadação dos impostos federais para os Estados não garante a autoadministração, haja vista que o exercício das competências materiais conferidas aos Estados não pode depender exclusivamente do exercício da competência tributária da União.

É ínsita à ideia de autonomia, a descentralização territorial do poder, permitindo que os Estados definam suas próprias prioridades, independentemente das políticas definidas pela União.²⁸ Sem que haja a eleição de suas próprias prioridades por parte dos Estados, inútil é a federação, como bem salientado por DALMO DE ABREU DALLARI²⁹:

“O reconhecimento desse poder de fixar sua própria escala de prioridades é fundamental para a preservação da autonomia de cada governo. Se um governo puder determinar o que o outro deve fazer, ou mesmo o que deve fazer em primeiro lugar, desaparecem todas as vantagens da organização federativa. Realmente, pode ocorrer que a escala de prioridades estabelecida pelo governo central não coincida com o julgamento de importância de assuntos feito pelo governo regional ou local. Pode também ocorrer que um governo pretenda que outro cuide de outros problemas que, no seu julgamento, deveriam merecer preferência. (...)

“Assim, pois, a decisão sobre as prioridades, dentro de sua esfera de competência e afetando seus recursos financeiros, é uma decorrência da autonomia e cabe a cada entidade política, por preceito constitucional, não se podendo exigir comportamento diverso sob alegação de ser mais conveniente.”

Nesse cenário, a participação de um ente na partilha do produto da arrecadação do tributo da competência de outro ente, longe de traduzir-se em elemento central do sistema, deve significar uma sintonia fina destinada a atender aos Estados e Municípios cujo incipiente desenvolvimento econômico não permita a sustentabilidade fiscal com base na arrecadação de tributos de sua própria competência. Aliás, não é razoável que em um País como o nosso onde a maioria dos Municípios tem a vocação rural, o sistema tributário nacional atribua ao ente local tributos nitidamente de matiz urbana como o ISS e o IPTU, condenando

²⁷ BASTOS, Celso Ribeiro, *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 3ª edição, São Paulo: Saraiva, 1995, p. 125.

²⁸ CARRAZZA, Roque Antônio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 4ª edição, São Paulo: Malheiros, p. 81.

²⁹ DALLARI, Dalmo de Abreu, “Competências municipais”, in “Estudos de Direito Público”, Revista da Associação dos Advogados da Prefeitura do Município de São Paulo, 1983, nº 4, p. 7, *apud* CARRAZZA, *Ob. Cit.*, p. 82.

a maioria deles ao parasitismo fiscal, com a inevitabilidade da inexistência de instituição e de arrecadação de tributos próprios e a dependência completa não só das transferências constitucionalmente obrigatórias, como das transferências voluntárias da União e dos Estados, o que fragiliza sobremaneira a autonomia local, a partir do adesismo às políticas dos entes centrais. Neste contexto, pouca valia tem o parágrafo único do artigo 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/00),³⁰ que condiciona a realização de transferências voluntárias à instituição, previsão e efetiva arrecadação dos impostos pelos entes federativos. Ora, não há responsabilidade fiscal na instituição e arrecadação tributárias que não observem o princípio da economicidade, com a criação de cara estrutura administrativa para a instituição e arrecadação de tributos onde não há base econômica que os suportem.

Portanto, demonstrado o caráter ancilar das transferências da receita dos impostos de competência dos entes centrais aos periféricos no regime de distribuição de rendas, é imperioso concluir que somente por meio do exercício de sua própria competência tributária, os Estados e os Municípios podem garantir o cumprimento de suas prioridades, e não as da União, preservando sua autonomia em relação a esta. Assim, se, hipoteticamente, toda a arrecadação dos Estados, ou quase toda, dependesse de tributos federais, a concessão de benefícios fiscais pela União, atendendo a um interesse que os poderes federais consideram prioritário, como o incentivo às exportações, poderia impedir que os Estados atingissem as suas próprias prioridades, como o aumento dos investimentos na área social, por exemplo.

É justamente essa competência tributária própria que vai diferenciar a repartição das receitas tributárias ocorridas na Federação das encontradas nos estados unitários descentralizados. Há uma tendência à descentralização de recursos e competências nos estados unitários como Portugal, Espanha e Itália, inclusive com a criação de regiões autônomas, que possuem competências próprias e muitas vezes até impostos próprios.

Na Espanha, segundo o art. 142 da Constituição, as fazendas locais devem dispor dos recursos suficientes para o desempenho das funções que a lei lhes atribuir, e se nutrirão de tributos próprios e de participação nos tributos do Estado espanhol. Salienta CARRERA RAYA³¹, com apoio em decisão do Tribunal Constitucional, que esses recursos suficientes para que as entidades locais atendam às suas necessidades não são integralmente arrecadados por tributos próprios, mas também de tributos³² do Estado espanhol. Porém, ressalte-se, como

³⁰ “Artigo 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.”

³¹ CARRERA RAYA, Francisco José. *Manual de Derecho Financiero*, Vol. I, Madrid: Tecnos, 1995, p. 63.

³² CAMPOS. Diogo Leite de. e CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de. *Direito Tributário*, Coimbra: Almedina, 1998, p. 98.

salienta FERREIRO LAPATZA,³³ que a atribuição de autonomia total e absoluta aos territórios autônomos em matéria de ingressos públicos é incompatível com a existência do Estado unitário.

Em Portugal, as regiões autônomas possuem também, segundo o artigo 227 da Constituição, um regime de autonomia político-administrativa, com a competência de criar seus próprios impostos, mas, segundo DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÔNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, trata-se de um poder tributário secundário, dependente de lei do Estado português quanto ao seu conteúdo e limites.

Na Itália, o artigo 119 da Constituição prevê que as regiões autônomas dispõem de impostos próprios, além de uma parte dos impostos do Estado italiano. No entanto, segundo o mesmo artigo, essa autonomia financeira, inclusive quanto à instituição de impostos, é limitada pela lei da República.

Diversamente, nas federações os entes autônomos possuem competências tributárias próprias capazes de garantir o custeio de suas despesas, sendo as transferências tributárias de tributos federais um mecanismo, caro ao federalismo assimétrico, de compensação financeira destinada a superar a desigualdade entre Estados e garantir a autonomia e independência da federação e dos Estados.³⁴

Contudo, a despeito da necessidade, gerada pela assimetria federativa, da previsão de transferências tributárias, é forçoso reconhecer que a autonomia dos entes da Federação depende de que todos eles possuam competência tributária própria, capaz de fazer frente às responsabilidades a eles atribuídas pela Constituição Federal.

Inerente ao exercício da competência tributária é o poder de **não** tributar. Ou seja, a faculdade, a partir das suas próprias estratégias para alcançar o desenvolvimento social e econômico, de estabelecer benefícios fiscais que atendem não só à baixa intensidade de capacidade contributiva, mas também ao incentivo a que os agentes econômicos sejam atraídos para o território da entidade tributante. No regime capitalista, as empresas identificam o melhor local para fixar seus empreendimentos levando em conta a proximidade com o mercado consumidor, com as matérias-primas e a mão-de-obra especializada que serão utilizadas na produção, o maior acesso ao comércio exterior, dentre outros fatores. Ocorre que os grandes centros já oferecem historicamente tais condições ao empreendedor, o que acaba por concentrar no plano espacial ainda mais a atividade econômica.

No entanto, no Estado Social e Democrático de Direito, a atividade econômica não é desenvolvida tomando por base apenas o interesse dos agentes econômicos, sendo indispensáveis as políticas públicas tendentes a combater o

³³ FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español*, Vol. I, 21ª edição, Madrid: Marcial Pons, 1999, p. 108.

³⁴ HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Trad. Luís Afonso Heck, Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1998, p. 205-207.

desequilíbrio entre as diversas regiões do País, tarefa que o nosso constituinte elegeu como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (artigo 3º, III, CF) e um dos princípios reatores da atividade econômica (artigo 170, VII, CF). É claro que em nosso federalismo cooperativo e assimétrico, não pode prevalecer a postura paternalista de que somente à União é dado o estabelecimento de medidas destinadas ao combate às desigualdades regionais, cabendo aos próprios Estados e Municípios o implemento de medidas capazes de promover o seu desenvolvimento social e econômico autossustentado.

Nesse diapasão, a concessão de benefícios fiscais pelos próprios titulares da competência tributária é medida que se adéqua ao federalismo fiscal descentralizado estabelecido pela Constituição Federal de 1988, não devendo os entes centrais sufocar o exercício da autonomia local, sob pena de restar violado o *princípio da conduta amistosa federativa*. De acordo com Konrad Hesse, este princípio se revela na fidelidade para com a Federação, não só dos Estados em relação ao todo e a cada um deles, mas da União em relação aos Estados, sendo inconstitucional a iniciativa que fira essa fidelidade federativa, uma vez que se rompe o dever de boa conduta que deve presidir as relações entre os integrantes da Federação, baseada na colaboração e cooperação recíprocas.³⁵

Contudo, o princípio da conduta amistosa federativa, essencial à harmonia e à indissolubilidade federativas, não deve ser considerado apenas no plano vertical com a limitação ao poder central ante as esferas periféricas. No plano horizontal, devem os Estados respeitar os interesses dos outros Estados, assim como os Municípios entre si. Infelizmente, nem sempre essa ideia é observada a partir de uma decisão dos próprios entes envolvidos que, no afã de atender aos reclames da sua população, muitas vezes acabam por exercer a sua competência de forma abusiva, ferindo o interesse de outros integrantes da Federação.

É por isso que a Constituição Federal, ao estabelecer o Pacto Federativo, prevê mecanismos nacionais de uniformização e de harmonização, a fim de impedir a violação da conduta amistosa a partir do abuso no exercício da autonomia local.

Na seara fiscal, o abuso no exercício da autonomia local, provocando prejuízos aos interesses de outros entes federativos, é denominado *guerra fiscal*. Esta não se caracteriza pela simples adoção de políticas de incentivo fiscal pelos Estados e Municípios, visto que estas são inerentes ao federalismo que constitucionalmente adotamos. A guerra fiscal pressupõe a violação do princípio da conduta amistosa federativa, a partir de condutas artificiosas, abusivas ou ilegais, dirigidas à atração de empreendimentos que, sem essas práticas, seriam destinados a outro ente federativo.

Como o combate à guerra fiscal depende de medidas que, de alguma forma, restringem a autonomia local, deve ser estabelecido a partir de mecanismos extraídos da própria Constituição Federal, como se dá em relação ao ICMS pelo

³⁵ HESSE, Konrad, *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*, p. 212-215.

artigo 155, §2º, XII, g, e ao ISS nos termos do artigo 156, §3º, I e III, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 37/02, bem como do artigo 88 do ADCT introduzido pela mesma emenda.

Sendo a exigência prevista no artigo 155, §2º, XII, g, CF uma salvaguarda do regime federativo no plano horizontal, impedindo que os Estados violem o princípio da conduta amistosa federativa, causando lesão aos direitos de outros Estados, não há como deixar de reconhecer que o dispositivo diminui a autonomia local e, indiretamente, a dimensão vertical do princípio federativo.

Logo, à luz do princípio da proporcionalidade, a restrição à autonomia local só será válida na medida em que for necessária à preservação da própria Federação, a fim de evitar a guerra fiscal.

De logo, cabe, por isso, afastar a exigência do convênio em relação a benefícios fiscais que não estejam relacionados à guerra fiscal, por não se traduzirem em incentivos setoriais, mas se basearem na capacidade contributiva ou na extrafiscalidade dissociada do fomento ou da atração de empreendimentos econômicos.

Nesse sentido, o STF considerou constitucional a Lei nº 14.586/04 do Estado do Pará que concedeu isenção de ICMS sobre o serviço público de água, luz, telefone e gás sobre os imóveis destinados a templo de qualquer culto.³⁶ No caso em questão, questionava-se a legitimidade da norma em face da ausência de convênio, tendo o Tribunal, em decisão unânime exarada na esteira do voto do relator, Ministro Marco Aurélio, dispensado a exigência do convênio sob o entendimento de que na situação concreta não se estava diante do estímulo à atração do contribuinte de direito ao desempenho de determinada atividade econômica, mas de benefício dirigido ao contribuinte de fato, já contemplado pela imunidade dos templos nas situações em que pratica o fato gerador.

Nos parece que o aspecto mais importante da referida decisão reside no reconhecimento de que a exigência do convênio somente é necessária quando o benefício fiscal se insere no contexto de competição da guerra fiscal.

Desenvolvendo um pouco mais essa ideia, que se baseia na preservação da autonomia local sempre que a sua restrição não seja indispensável à preservação do federalismo fiscal no plano horizontal, conclui-se que os convênios não são necessários em relação aos benefícios fiscais vinculados à exploração de atividade que, pelas suas características, não poderia ser efetivada em outro Estado, como a extração mineral, por exemplo, pois por ser a atividade circunscrita a determinado limite espacial, os benefícios concedidos por outros Estados não teriam o condão de afastar o empreendedor do local onde a operação precisa ser desenvolvida, não havendo que se falar em guerra fiscal ensejadora da limitação da autonomia local.

Seguindo o mesmo raciocínio, fica dispensada a exigência do convênio em benefícios fiscais destinados ao consumidor final em razão da sua hipossuficiência econômica, como na fixação de alíquotas reduzidas aos produtos da cesta básica, bem como em isenções conferidas em razão da especial tutela a determinados

³⁶ STF, Pleno, ADI nº 3.421/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe 28/05/10.

segmentos, como aos deficientes físicos, incentivos à preservação do patrimônio histórico, cultural, artístico e paisagístico, à educação, à cultura, à ciência, à preservação do meio ambiente, ao combate à pobreza, ao desenvolvimento da habitação popular e a outros interesses materialmente caros aos valores constitucionais, cuja tutela não é reservada à União, mas atribuída também aos Estados, de acordo com o artigo 23, CF.

Por outro lado, mesmo no que se refere ao incentivo à atração de investimentos para o território dos Estados, seara em que é inafastável a interpretação que vincula a concessão de benefícios ao procedimento previsto na LC nº 24/75, é preciso reconhecer a obsolescência da atual disciplina legal, cunhada no auge da centralização do autoritarismo militar, e por isso mesmo produto de um federalismo orgânico em que a figura da União predominava sobre a autonomia estadual. De fato, exigir a unanimidade entre os Estados para a aprovação de qualquer benefício fiscal equivale a quase sempre inviabilizar qualquer proposta desoneradora, abrindo espaço para medidas unilaterais abusivas por parte dos Estados. É preciso dotar os Estados da possibilidade de estabelecerem sua política fiscal em seu principal imposto e, ao mesmo tempo, coibir o exercício do abuso de direito caracterizado como guerra fiscal.

Com objetivo semelhante ao estabelecido pelo constituinte originário no artigo 155, §2º, XII, g, CF em relação ao ICMS, a Emenda Constitucional nº 37/02, procurou combater a guerra fiscal no ISS, que se baseava na fixação de alíquotas muito baixas para a prestação de serviços muitas vezes desenvolvida em outro Município, viabilizada pela redação do artigo 12 do CL nº 406/68 que preconizava ser o imposto devido no local de estabelecimento do prestador, e não onde ocorria o fato gerador.

De acordo com os incisos I e III do §3º do artigo 156, CF, com redação dada pela referida emenda constitucional, compete à lei complementar fixar as alíquotas mínimas do imposto e regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Prevedo a demora na edição de tal lei complementar, o que no caso da previsão do procedimento da concessão de isenções é agravado pela inviabilidade de preconizar-se um convênio entre mais de cinco mil Municípios, a EC nº 37/02 também introduziu o artigo 88 no ADCT, segundo o qual, até o advento da referida norma, a alíquota mínima do ISS será de 2%, sendo vedada a concessão de isenções, incentivos e benefícios que resultem, direta ou indiretamente, na redução de alíquota em percentual menor.

Porém, não se pode esquecer que tais inovações devem ser interpretadas à luz do regime federativo, a fim de que sejam preservadas a autonomia local e o princípio da conduta amistosa federativa. A tutela da Federação em sua dimensão horizontal necessita de instrumentos nacionais que impeçam a luta fratricida entre Municípios dispostos a reduzir e eliminar a tributação como forma de aliciar empreendimentos localizados em outras regiões.

Por outro lado, no plano vertical, assim como vimos no ICMS, o princípio federativo exige que o ente central respeite a autonomia local, a fim de que as entidades periféricas possam eleger as suas prioridades com base no peculiar interesse local e na busca do desenvolvimento econômico e na superação das desigualdades regionais a partir de seus próprios esforços, e não apenas da intervenção paternalista da União. Deste modo, é forçoso reconhecer que a legitimidade da EC nº 37/02 está condicionada a uma interpretação que só permita a restrição da autonomia local naquilo que for essencial ao combate à guerra fiscal, não sendo admitidas as restrições ao poder de legislar municipal baseadas na desoneração de serviços fundada na ausência ou na diminuta capacidade contributiva, na extrafiscalidade associada à proteção ao meio ambiente, ao interesse urbanístico e paisagístico, e a outras matérias não associadas à indução do investimento econômico capaz de gerar guerra fiscal, nos termos examinados no item anterior, em relação ao ICMS.

Aliás, a própria EC nº 37/02, em certa medida, acolheu este entendimento, deixando fora do seu comando limitador dos benefícios fiscais os serviços relacionados com a construção civil (itens 32 a 34 da antiga lista definida pela LC nº 56/87), seara em que não há que se falar em guerra fiscal, visto que a atividade é sempre delimitada espacialmente.

Vale lembrar que, conforme vimos em relação ao ICMS, imposto em que a vedação à guerra fiscal foi viabilizada por uma decisão do constituinte originário, o STF dispensou a exigência de convênio exigido pelo artigo 155, §2º, XII, g, CF e pela LC nº 24/75 em caso em que não estava em jogo a guerra fiscal.³⁷ Tal entendimento, com mais razão, deve ser aplicado no ISS, visto tratar-se de uma decisão limitadora da autonomia local originada do constituinte derivado, o que exige um maior ônus argumentativo em prol das medidas que restrinjam a dimensão vertical do federalismo.

Por isso, as limitações contidas no artigo 88, I e II do ADCT somente são válidas em relação às prestações de serviços cuja desoneração poderá ensejar, ao menos em tese, guerra fiscal entre Municípios. Deste modo, estão, desde logo, excluídos da disciplina limitadora da EC nº 37/02, os serviços cuja prestação deva ocorrer obrigatoriamente em determinado espaço físico, como se dá nas prestações descritas nos incisos do artigo 3º da LC nº 116/03. É que a definição do aspecto espacial do fato gerador como elemento definidor da competência municipal esvazia a possibilidade de atração desleal do estabelecimento prestador para o Município de menor tributação. Sendo desnecessária a restrição à autonomia local para a preservação da Federação no plano horizontal, é ilegítima, à luz do princípio da proporcionalidade, a limitação do poder municipal.

Deste modo, somente na prestação de serviços cuja tributação ocorre no Município onde está localizado o estabelecimento prestador pode-se cogitar a

³⁷ STF, Pleno, ADI nº 3.421/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe 28/05/10.

existência de guerra fiscal, a partir da escolha pelo contribuinte do Município de menor tributação para a fixação do seu estabelecimento. Por isso, somente nesses casos, abrangidos pela regra geral do artigo 3º da LC nº 116/03, são válidas as restrições efetivadas pela EC nº 37/03 à concessão de benefícios fiscais no ISS.

Ao revés, quando a tributação dá-se no local de ocorrência do fato gerador, naquelas situações em que o legislador conseguiu vislumbrar o aspecto espacial desses nos incisos do artigo 3º da LC nº 116/03, de nada adianta a fixação do estabelecimento, ou de qualquer unidade prestadora, *ex-vi* do artigo 4º da mesma lei, em Município de menor tributação, sendo inócua para a preservação da dimensão horizontal do federalismo, e, portanto vedada, a restrição à autonomia local.

Nestes casos em que a tributação ocorre no local de ocorrência do fato gerador, o recolhimento do imposto é viabilizado pela sua retenção na fonte por parte do tomador. Porém, deve-se advertir que nas situações em que o serviço é tributado no local do estabelecimento prestador, a retenção do imposto na fonte pelo Município onde ocorreu o fato gerador também pode violar o princípio da conduta amistosa federativa, uma vez que este ente não tem competência tributária, não podendo, portanto, impor responsabilidade a terceiros ou a obrigação de retenção na fonte. Nem poderá nestes casos impor ao prestador tributado por outro Município obrigações acessórias que resultem no pagamento do ISS por este ou pelo tomador domiciliado ou estabelecido no seu território, como pretendeu fazer o artigo 14-A da Lei nº 691/84 do Município do Rio de Janeiro, com redação dada pela Lei nº 4.452/06, que determinou responsabilidade do tomador quando o prestador estabelecido em outro Município não presta informações exigidas pelo regulamento. Admitir tal disciplina seria permitir que ente federativo que não tem competência tributária pudesse criar obrigação de pagar tributo para o tomador em virtude da prática de ato praticado por terceiro, a partir da configuração de ilicitude da situação por norma não aplicável à operação. Ou seja, um tríplice absurdo. A mesma disciplina foi estabelecida em São Paulo pelo artigo 9º-A da Lei nº 13.701/03, com redação dada pela Lei nº 14.256/06.

Deste modo, em casos de operações intermunicipais em que o prestador é estabelecido ou domiciliado em Município diverso do que ocorreu a prestação de serviços, só é legítima a responsabilização tributária e a imposição de retenção na fonte nos serviços previstos nos incisos do artigo 3º da LC nº 116/03, pois só nesses a competência tributária é atribuída ao ente federativo em que se domicilia o tomador de serviços, responsável pela retenção.

Por outro lado, deve-se destacar que os dispositivos da EC nº 37/02 relativos ao combate da guerra fiscal entre Municípios têm aplicação imediata - respeitado o princípio da anterioridade, uma vez que ensejam a majoração de tributo -, independentemente de qualquer alteração na legislação municipal, pois a inércia desta manteria a situação condenada pelo dispositivo constitucional, agravando a guerra fiscal na medida que os Municípios atingidos pela tributação favorecida nada poderiam fazer para salvaguardar a sua posição, estabelecendo regras também desoneradoras.

Todavia, a ausência de regulamentação do dispositivo por lei complementar está impedindo que os Municípios concedam incentivos fiscais para estimular a atração de negócios para o seu território, independentemente de considerações quanto ao caráter abusivo desses benefícios. Se no ICMS, tributo em que a restrição à autonomia local é obra do constituinte originário, ainda existe a possibilidade de convênio concedendo benefícios fiscais, a inércia legislativa da União acaba criando uma insuportável limitação da autonomia municipal, em área em que a restrição a esta deve sempre preservar o núcleo essencial da cláusula pétrea do federalismo. A solução adotada pelo constituinte derivado, ao negar qualquer possibilidade de concessão de incentivos fiscais no ISS até que venha a difícil, e até mesmo improvável, regulamentação do novel artigo 156, §3, III, CF, inviabiliza o estabelecimento de uma política tributária municipal, promovendo uma situação de desequilíbrio entre as vertentes horizontal e vertical do princípio federativo.

Esforços centralizadores do constituinte derivado e do legislador complementar

Contrariando a tendência mundial, verificada inclusive nos países unitários, como vimos, de descentralização de recursos e competências em favor dos entes periféricos, a Federação brasileira vem conhecendo nas últimas décadas um movimento de centralização de recursos em favor da União, que não é acompanhada de alteração nas atribuições materiais, causando uma acentuada sobrecarga fiscal aos Estados e Municípios.

Entre as medidas que contribuíram para essa sobrecarga fiscal dos entes partes podemos destacar:

- a) o Fundo Social de Emergência, aprovado pela ECR nº 1/94, e o Fundo de Estabilização Fiscal, aprovado pelas ECs nºs 10/96 e 17/97, que desvincularam parcelas significativas das transferências constitucionais de impostos federais para Estados e Municípios, causando grave sangria nas receitas desses entes;
- b) a opção da União, no incremento da arrecadação, pela via das contribuições da seguridade social, em detrimento do IR, IPI, e dos impostos residuais. Nos últimos dez anos conheceu-se um aumento expressivo da arrecadação de tributos federais, sempre pela via das contribuições da seguridade social, cuja arrecadação pertence exclusivamente à União. Tal opção se deu em detrimento dos impostos onde a arrecadação é dividida com Estados e Municípios, por meio dos Fundos de Participação, acarretando perda na arrecadação dos entes periféricos;
- c) invasão das competências constitucionais de Estados e Municípios pela instituição de contribuições parafiscais com o mesmo fato gerador ou base de cálculo dos impostos destes, como ocorreu na contribuição

previdenciária dos autônomos, que possui a mesma base de cálculo do ISS, e do Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), com a mesma base de cálculo do ICMS de transporte interestadual e intermunicipal;

d) concessão de isenções heterônomas de ICMS na exportação, pela Lei Complementar nº 86/97 (Lei Kandir), causando prejuízo à arrecadação dos Estados, a fim de atender às prioridades do Governo Central;

e) estipulação detalhada sobre a gestão financeira pela Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), que extrapolando a disciplina das normas gerais de direito financeiro, adota as prioridades do Governo Central, como norma obrigatória para Estados e Municípios;

f) propostas de emenda constitucional do sistema tributário nacional, retirando o ICMS da competência legislativa dos Estados, e passando o tributo para a competência da União.

Iniciativas que ferem a fidelidade federativa, por romperem o dever de boa conduta que deve presidir as relações entre os integrantes da Federação, baseada na colaboração e cooperação recíprocas são inconstitucionais por violarem o *Princípio da Conduta Amistosa Federativa*.³⁸

A constitucionalidade das medidas acima citadas depende do grau de desequilíbrio que causam no Pacto Federativo celebrado em 05/10/1988. Como muitas dessas medidas foram ou serão veiculadas por emenda constitucional, cumpre examinar a constitucionalidade dessas.

Como é de todos sabido, a reforma da Constituição Federal, a par das limitações implícitas relativas ao titular do poder constituinte derivado e à supressão das próprias limitações expressas, encontra também os limites circunstanciais (art. 60, §1º), os formais, no que tange ao processo legislativo adotado e, com maior atenção neste estudo, os limites materiais, as chamadas cláusulas pétreas previstas no artigo 60, § 4º.

Portanto, sequer serão apreciadas as propostas de emendas tendentes a abolir as cláusulas pétreas. Não são quaisquer emendas que versem sobre os assuntos previstos no § 4º que são insuscetíveis de apreciação. Se assim fosse, a Constituição Federal seria de uma rigidez tal que reduziria o espaço de atuação do legislador,³⁹ impedindo que as gerações futuras implementassem seus próprios projetos políticos.⁴⁰ Petrificar interesses que são efêmeros significa diminuir a vida de uma Constituição, num convite à ruptura do Estado de Direito.⁴¹

³⁸ HESSE, Konrad, *Ob. Cit.*, p. 212/215.

³⁹ HESSE, Konrad, *Escritos de Derecho Constitucional*, Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1992, p. 20.

⁴⁰ CANOTILHO, J.J. Gomes, *Ob. Cit.*, p. 943.

⁴¹ SARMENTO, Daniel, *A Constituição Aberta e Seus Limites*, artigo publicado na Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional, Vol. 2, Rio de Janeiro: CEJ do Sinprofaz/Forense, 1998, p. 153.

A rigor, só se encontra protegido pelas cláusulas pétreas o núcleo intangível dos direitos assegurados no artigo 60, § 4º da Constituição. Ou seja, no dizer do próprio Texto Maior, as emendas **tendentes a abolir** o direito tutelado. Uma emenda tendente a abolir um direito é uma proposta que visa à sua destruição, ao seu enfraquecimento ou impliquem na profunda mudança de identidade desses direitos.⁴²

No que se refere à emenda constitucional que se proponha a alterar o sistema tributário nacional, duas cláusulas pétreas podem, em tese, ser violadas: a dos direitos e garantias individuais (inciso IV) e a da forma federativa de Estado (inciso I).

Quanto à primeira, o STF já declarou a inconstitucionalidade de emenda constitucional que excepcionava a aplicação de um dos princípios constitucionais tributários em relação a determinado imposto. Por ocasião da promulgação da EC nº 3/93, que autorizou a criação do IPMF excetuando em relação a ele a aplicação do princípio da anterioridade e das imunidades do art. 150, VI, o Pretório Excelso considerou que tais direitos, integrantes do Estatuto do Contribuinte, se traduzem em direito individual deste.⁴³ Em consequência, segundo a posição do Pretório Excelso, uma emenda que excepcione a aplicação desses princípios em relação a determinado imposto, estaria tendendo a abolir o princípio, restando violada a cláusula pétrea do inciso IV do § 4º do artigo 60.⁴⁴

Ainda que não se adote a posição esposada pelo STF, no que tange à inalterabilidade de todos os princípios constitucionais tributários, é forçoso reconhecer não ser necessário, para que se considere violada uma cláusula pétrea, que uma emenda revogue expressamente o direito individual, basta uma que fira o núcleo essencial do direito.⁴⁵

Da mesma forma, a emenda para ferir a cláusula pétrea da Federação não precisa declarar abolida a Federação, basta que atente contra a autonomia dos Estados, inviabilizando sua capacidade de autogoverno e autoadministração.

Como bem assevera JOSÉ AFONSO DA SILVA:

“Viola a autoadministração do Estado uma emenda constitucional que suprima ou reduza sensivelmente as suas competências tributárias, uma vez que, como vimos, a competência para arrecadar tributos próprios é insita à ideia de autoadministração.”⁴⁶

⁴² MENDES, Gilmar Ferreira, *Controle de Constitucionalidade - Aspectos Jurídicos e Políticos*, São Paulo: Saraiva, 1990, p. 95.

⁴³ STF, Pleno, ADIn 939/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ de 18/03/94, p. 5..165.

⁴⁴ Em sentido contrário à decisão do STF na ADIn 939, vide FLÁVIO BAUER NOVELLI, na obra já citada, onde o autor sustenta que a legitimidade de certas derrogações pelo constituinte derivado às normas contidas nos artigos 150 a 152.

⁴⁵ CANOTILHO, J.J. Gomes, *Ob. Cit.* p. 470.

⁴⁶ SILVA, José Afonso da, *Ob. Cit.*, p. 69 p. 98.

Deste modo, a autonomia dos entes da Federação depende de que todos eles possuam competência tributária própria, capaz de fazer frente às responsabilidades a eles atribuídas pela Constituição Federal.

Permeando essa ideia, encontramos várias graduações entre as mais diversas Federações, no que tange à autonomia dos Estados, conforme já exposto. A despeito da multiplicidade de experiências históricas que tivemos, no que se refere à autonomia dos entes federados, o federalismo adotado pela Constituição de 1988 consagra um Pacto Federativo cooperativo de índole democrática em que as figuras da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios se equivalem, todas gozando de autonomia só restringida pela própria Constituição Federal. Deste modo, alterações nesse Pacto Federativo que limitem sobremaneira a autonomia dos Estados e Municípios, ainda que através da redução significativa de sua competência tributária, tende a abolir a Federação conforme estabelecida pelo constituinte originário, para criar um outro modelo que, se não se traduz em um estado unitário, transformará o regime brasileiro em um federalismo orgânico, se afastando da ideia federativa cooperativa consagrada em 05 de outubro de 1988. Restaria ferida, portanto, a cláusula pétrea do inciso I do artigo 60, §4º, CF.

Nesse sentido, causam preocupação a todos que prezam o regime federativo as propostas de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional tendentes a promover a federalização da legislação do ICMS, no que tange à Federação, cumpre analisar a importância do aludido imposto.

Como é de todos sabido, o ICMS representa mais do que todas as outras receitas estaduais somadas. Portanto, o exercício da competência tributária relativa ao ICMS é vital para a sobrevivência financeira dos Estados, no que tange à sua autonomia administrativa, conforme anteriormente abordado.

Ocorre que, embora sendo o principal imposto dos Estados, e de longe a sua principal fonte de recursos, o ICMS é um tributo cujo exercício da competência tributária pelos seus titulares é bastante limitado pela Constituição Federal, a fim de evitar a danosa para a Federação e suicida para o Erário estadual “guerra fiscal” entre os Estados.

Os mecanismos principais utilizados pelo constituinte originário para evitar a guerra fiscal foram:

- a) a possibilidade de o Senado Federal fixar alíquotas mínimas e máximas para operações internas (art. 155, § 2º, V, CF);
- b) a necessidade de aprovação por convênio entre Estados das isenções, incentivos e benefícios fiscais (art. 155, § 2º, XII, g).

Tais limitações, portanto, impedem que os Estados fixem qualquer alíquota e concedam unilateralmente benefícios fiscais, a fim de evitar a guerra fiscal, como vimos. É indiscutível a legitimidade de tais limitações, haja vista terem sido estabelecidas pelo próprio constituinte originário que conferiu competência

tributária aos Estados para instituir o ICMS. Ao repartir a competência tributária, a Constituição Federal pode deferir uma competência para instituir determinado tributo, cujo exercício seja mais restrito do que outra definida para as demais exações.

Quanto à possibilidade de o constituinte derivado estabelecer tais limitações, se não pode ser negada *a priori*, sua constitucionalidade dependerá de grau de influência que tais medidas impliquem no equilíbrio federativo, o que só no caso concreto pode ser aferido. Porém, não se pode perder de vista nessa análise, que a competência para os Estados legislarem sobre o ICMS já foi originalmente restrita pelo constituinte de 1988.

Se a guerra fiscal entre os Estados, que lutam entre si para concederem cada vez mais benefícios em matéria de ICMS, viola o princípio da conduta amistosa entre os entes da Federação, a solução proposta pelo Governo Federal não é menos danosa.

Desde a apresentação da primeira proposta de Reforma Tributária pelo Governo do Presidente Fernando Henrique Cardoso, em 1995, que deu origem à PEC nº 175, até a PEC nº 233/08, há uma grande preocupação em evitar a guerra fiscal entre os Estados.

Ocorre que nas propostas há décadas em discussão, com vistas ao aumento das limitações ao exercício da competência pelos Estados no que tange ao ICMS, inspiradas no combate à “guerra fiscal”, há uma verdadeira supressão da competência tributária dos Estados, que passam a ser tão somente titulares da capacidade tributária ativa e destinatários de parte da arrecadação do tributo.

Vale recordar a distinção entre os dois conceitos. Competência tributária é o poder de instituir o tributo. Ou seja, de criar o tributo através de lei, legislando sobre todos os elementos necessários à imposição tributária, inclusive no que tange à concessão de benefícios fiscais. O exercício dessa competência é pleno sendo, porém, limitada pelas restrições contidas da Constituição Federal.

Já a capacidade tributária ativa se traduz no poder de exigir o tributo, ou seja, de arrecadar, fiscalizar e executar a legislação tributária, não envolvendo, no entanto, o poder de legislar sobre ele.⁴⁷

Há uma terceira figura: a do beneficiário da arrecadação, que não necessariamente é o titular da competência tributária ou o da capacidade tributária ativa.

Como acima demonstrado, a autonomia dos entes da Federação exige que estes possuam competências tributárias próprias, não bastando a mera capacidade tributária ativa e a posição de destinatário da arrecadação, pois estes últimos não podem definir as regras relativas à incidência e, em consequência, ficam impossibilitados de estabelecer uma política fiscal condizente com as suas prioridades político-administrativas.

⁴⁷ art. 7º c/c art. 119 do CTN.

Na sistemática desse ICMS nacional, a competência para legislar sobre o tributo seria também da União, através de lei complementar. O regulamento do imposto também seria elaborado pela União. Aos Estados caberia a fiscalização e a arrecadação do imposto, sem prejuízo da fiscalização suplementar da União.

Quanto aos benefícios fiscais, que hoje são aprovados através de convênios entre todos os Estados, passam a ser vedados no ICMS cobrado pelos Estados.

Assim, a proposta retira dos Estados e do Distrito Federal a competência sobre o ICMS, atribuindo-a à União, ferindo a cláusula pétrea da Federação, a medida que subtraem dos primeiros a possibilidade de definir regras a respeito de tributo responsável pela quase totalidade de sua arrecadação.

Poderia ser objetado a essa conclusão o argumento de que os Estados já sofriam limitações à sua competência, no que tange ao ICMS, impostas pelo próprio constituinte originário.

Porém, convém não se olvidar que cabe ao constituinte originário estabelecer o Pacto Federativo e, no exercício desse mister, estabelecer exceções ao exercício pleno das competências tributárias. Já o constituinte derivado não tem a mesma liberdade no que tange a essas exceções.

Ademais, as regras estabelecidas pelas propostas de emendas constitucionais radicalizam sobremaneira tais limitações chegando mesmo a suprimir a competência tributária dos Estados relativamente ao ICMS. Hoje, um consenso entre os Estados viabiliza a isenção. Nos projetos em comento inexistente até mesmo essa possibilidade que, embora estreita, respeita a autonomia dos Estados.

Além do mais, hoje os Estados guardam ainda uma certa discricionariedade legislativa para estabelecer alíquotas diferenciadas em razão da essencialidade da mercadoria. Com a aprovação das referidas propostas, tais distinções serão estabelecidas pela União.

Como se vê, a possibilidade do Estado estabelecer uma política fiscal comprometida com as prioridades definidas pelos seus próprios poderes fica inviabilizada pelas propostas em discussão. De outro lado, a arrecadação dos Estados dependerá quase que exclusivamente do exercício da competência tributária pela União, o que pode trazer efeitos danosos ao Erário estadual, em prol de objetivos da política econômica do Governo Federal, nem sempre afinados com os projetos dos Estados. Basta lembrar os efeitos danosos aos Estados causados pela Lei Kandir, Lei Complementar nº 87/96, que ao admitir o creditamento financeiro e não físico, e ao desonerar as exportações de semielaborados e produtos não industrializados em relação ao ICMS, causou graves prejuízos às já combalidas finanças estaduais. Com a União definindo todas as regras do tributo, os Estados ficam numa posição ainda mais fragilizada.

Deste modo, resta evidenciado o desequilíbrio do Pacto Federativo estabelecido em 05/10/88, bem como a violação da cláusula pétrea da Federação, inviabilizando a apreciação e a aprovação da emenda constitucional da Reforma Tributária conforme proposto.

Conclusão

Vivemos um momento histórico em todo o mundo em que, paralelamente à globalização da economia, assistimos, no espectro político, o fenômeno da descentralização de decisões, de recursos e de competências para os entes locais.

Tal fenômeno, que não se verifica só nas federações, mas também nos Estados unitários, encontra no Brasil um contraponto anacrônico. De fato, tendo a Constituição de 1988 consagrado um Pacto Federativo baseado no federalismo cooperativo de índole democrática - em que a União colabora com Estados e Municípios, concentrando os três entes esforços para atingir objetivos comuns -, iniciativas do constituinte derivado e do legislador infraconstitucional no sentido de, violando o princípio da subsidiariedade e na contramão da história, transformam nosso regime em algo próximo a um federalismo orgânico, em que as prioridades do Poder Central sejam impostas aos entes locais.

Deste modo, tendo sido demonstrado que a Constituição de 1988 estabeleceu um federalismo cooperativo com traços de assimetria, a autonomia dos entes locais está baseada na auto-organização, no autogoverno, e na autoadministração. Para a caracterização deste último elemento é preciso que o ente federativo possa eleger as suas próprias prioridades, a fim de atender os misteres constitucionais que lhes são deferidos.

Para manter o equilíbrio entre as suas obrigações constitucionais e as receitas necessárias ao seu atendimento, a autoadministração pressupõe que cada ente federativo possua competências tributárias que lhes sejam diretamente deferidas pela Constituição Federal, constituindo o sistema de participação de um ente no produto da arrecadação do imposto de competência de outro uma mera sintonia fina do sistema, destinada a equilibrar financeiramente os entes federativos cuja base econômica não permita o atendimento das suas obrigações materiais com base na arrecadação de tributos da sua própria competência tributária.

Por outro lado, violam o princípio federativo medidas como o Fundo Social de Emergência e o Fundo de Estabilização Fiscal e a imposição das prioridades da União aos Estados e Municípios na Lei de Responsabilidade Fiscal. Da mesma forma violam o princípio federativo, por desatenderem ao princípio da conduta amistosa, iniciativas como a concessão de isenções heterônomas pela Lei Kandir, a invasão de competência dos Estados e Municípios por meio da instituição de contribuições para-fiscais, bem como do esvaziamento dos impostos cuja arrecadação é repartida com os entes locais, em favor de um fortalecimento da para-fiscalidade, cujos recursos são inteiramente da União.

Também se revela grave restrição à autonomia local na vedação da concessão de benefícios fiscais dos Estados e Municípios, uma vez que decorrente da competência tributária é o poder de estabelecer desonerações fiscais. Salvo exceções previstas constitucionalmente, o poder de conceder benefícios fiscais é exclusivamente deferido ao titular da competência tributária.

Por outro lado, o exercício abusivo das competências locais desoneradoras poderá desaguar na violação do princípio da conduta amistosa federativa, com um Estado legislando em detrimento dos demais. O mesmo fenômeno é verificado na esfera municipal.

Por essa razão, o atendimento ao princípio federativo dá-se pelo difícil equilíbrio da dimensão vertical deste, com a contenção do Poder Central perante a autonomia local, com o seu aspecto horizontal, a partir da fixação de regras nacionais uniformizadoras e harmonizadoras que impeçam ou dificultem que o abuso no exercício da autonomia local cause prejuízo aos demais entes federativos da mesma ordem.

Nesse sentido, a autonomia local para a concessão de benefícios fiscais em matéria de ICMS e de ISS é limitada pela Constituição Federal. No primeiro caso pelo constituinte originário no artigo 155, §2º, XII, g, CF. No último, é obra da Emenda Constitucional nº 37/02, que deu nova redação ao artigo 156, §3º, e introduziu o artigo 88 do ADCT. Esses dispositivos devem ser interpretados de forma a dar uma adequada harmonização entre os planos vertical e horizontal do federalismo fiscal, de forma a serem consideradas legítimas as restrições à autonomia local que, à luz do princípio da proporcionalidade, se justifiquem para preservação do princípio da conduta amistosa federativa.

Em virtude disso, no caso do ICMS, a LC nº 24/75, que exige convênio aprovado pela unanimidade dos Estados para a concessão de benefício fiscal, não deve ser aplicada em relação a desonerações que não se relacionem com a guerra fiscal, como aquelas baseadas na mensuração da capacidade contributiva e na extrafiscalidade associada ao meio ambiente, à cultura, à educação, à proteção a pessoa deficiente etc.

Mesmo em relação aos incentivos econômicos, a solução dada pela LC nº 24/75 não atende mais aos contornos federativos estabelecidos pela Constituição de 1988, merecendo a matéria uma nova disciplina capaz de dotar os Estados da possibilidade de desenvolverem suas próprias políticas fiscais, ressalvada a possibilidade da nova disciplina preservar mecanismos de combate à guerra fiscal, que superem, em eficiência e eficácia, o atual modelo.

O mesmo raciocínio constitucional desenvolvido em relação ao artigo 155, §2º, XII, g, CF deve ser direcionado à EC nº 37/02, com a legitimidade de sua sistemática condicionada à sua necessidade como medida de contenção à guerra fiscal. Nesse sentido, as mesmas considerações feitas no parágrafo anterior são válidas. Por isso, tal sistemática só pode ser aplicada em relação aos serviços tributados no Município em que se localiza o estabelecimento (regra geral do artigo 3º, *caput*, da LC nº 116/03), e não àqueles tributados no local de ocorrência do fato gerador, onde a tributação é viabilizada pela retenção na fonte, instrumento só legitimado nessas situações normativas em que a incidência se dá no local da prestação de serviços.

A não previsão em lei complementar da forma pela qual os Municípios fixarão benefícios fiscais em matéria de ISS viola o princípio federativo, a partir do desequilíbrio entre as suas dimensões vertical e horizontal, representado pela impossibilidade na concessão de qualquer incentivo fiscal econômico.

Em outro giro, violam o Pacto Federativo estabelecido pela Constituição de 1988 as propostas de emendas constitucionais que criam o chamado ICMS Nacional, a partir da supressão da competência estadual para instituir o imposto, sem atribuir aos Estados outro imposto de larga base econômica, ainda que tais propostas reservem a essas entidades federativas a arrecadação e fiscalização do tributo, por retirarem do ente regional a possibilidade de promover o seu próprio desenvolvimento econômico e social de acordo com as suas próprias prioridades.